

Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas

Modalidades de evasión en los impuestos a los consumos dentro de la Provincia de Neuquén.

Alumna: Ayala, Valeria Nadia Virginia.

Profesor Tutor: Alfredo Parrondo

Carrera de Posgrado: Especialización en Tributación.

ÍNDICE

Contenido

ÍNDICE	2
OBJETIVOS	3
INTRODUCCION.....	4
PRIMERA PARTE: NEUQUEN, PROVINCIA RICA EN RECURSOS.....	6
SEGUNDA PARTE: IMPUESTOS A LOS CONSUMOS – MODALIDADES DE EVASION.....	31
TERCERA PARTE: CONCEPTO DE EVASION Y LAS CAUSAS DE SU APARICIÓN	50
CUARTA PARTE: ACCIONES GUBERNAMENTALES PARA EVITAR EL FENOMENO – MEDIDAS ADOPTADAS EN ARGENTINA	60
QUINTA PARTE: LA LEY 26735 Y SU IMPACTO A NIVEL NACIONAL Y PROVINCIAL.....	69
SEXTA PARTE: TRANSPARENCIA FISCAL Y NIVELES DE EVASION EN LA PROVINCIA ..	81
SEPTIMA PARTE: ANALISIS Y RESUMEN DE ENCUESTAS.....	96
CONCLUSIONES.....	103
ANEXO I	106
ANEXO II	108
ANEXO III	113
BIBLIOGRAFÍA.....	118

OBJETIVOS

Objetivo general

Conocer las modalidades de evasión en las principales actividades económicas de la Provincia de Neuquén para los impuestos a los consumos.

Tener conocimiento de los niveles aproximados de evasión para el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la provincia.

Objetivos específicos

- Comprender el concepto de evasión.
- Conocer cuales son los motivos que inciden en el fenómeno.
- Aportar información útil respecto de las principales actividades económicas de la Provincia de Neuquén.
- Conocer las acciones gubernamentales a efectos de combatir el fenómeno.
- Conocer la percepción de una porción de la población Neuquina respecto del tema.

INTRODUCCION

Este trabajo se pensó, en primera oportunidad, con el objetivo de abordar una temática tan debatida en los últimos tiempos como ser la problemática de la evasión. Pero pronto se cayó en que el trabajo sería una compilación de datos, dentro de una temática común.

Esa conclusión hizo pensar que ello no traduce la idea que se espera de un trabajo final para una especialización.

Entonces surge por qué no indagar sobre la percepción de la presencia de evasión en una de las provincias más ricas de nuestro país (en cuanto a recursos naturales) como es la provincia de Neuquén y cuáles serían las posibles causas según los profesionales en ciencias económicas del lugar, investigar sobre las medidas tomadas por parte de los Fiscos ya sea a nivel Nacional o Provincial para la lucha contra este delito y pese a las dificultades encontradas en el camino para conseguir la información necesaria, también, realizar una estimación de la evasión para el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos para los períodos fiscales 2007 a 2011, años en donde encontramos y conseguimos la mayor cantidad de información completa.

Todo esto bajo la motivación de haber regresado para radicarme en mi ciudad natal, Neuquén capital, y el interés de querer profundizar y conocer los datos económicos del lugar y su situación frente a una problemática gubernamental (tanto a nivel nacional como provincial) como es el de la evasión.

Tal como se describió en los párrafos anteriores se planteó el trabajo, pero para un mejor entendimiento se desarrolla una primera parte donde se busca conocer un poco de historia de la provincia, sus principales actividades económicas, la participación que tiene dentro del PBI nacional, y los niveles de producción de estas actividades en los últimos años.

El presente trabajo buscara limitarse en los impuestos al consumo, dedicando para ello una parte del mismo a conocer cuáles son estos tributos, sus principales características y las maneras que tienen los agentes económicos que actúan en la provincia para evadirlos.

Luego, un apartado especial se ha de dedicar para definir a la evasión y mencionar cuales son las causas, según los estudios realizados por especialistas en la materia. Posteriormente se pretende describir cuales son las medidas que se han tomado en las últimas décadas a fin de poder hacer frente a los cambios en el contexto económico, político y social mundial y aquí no dejar de mencionar la reforma introducida a la ley penal tributaria por la ley Nº 26735 que, junto al Código Penal, son herramientas vitales para combatir la evasión, incorporándose las haciendas locales como bienes jurídicos tutelados por la ley.

Una parte se ha dejado reservada a efectos de incorporar el concepto de la transparencia fiscal, como fundamental motor de la lucha contra la evasión, explicando lo desarrollado en el mundo y en nuestro país sobre esta herramienta y mostrando algunos indicadores y cambios que la Provincia ha tomado en los últimos tiempos. Adicionalmente y a efectos de contrastar con este desarrollo se plantea el cálculo de la evasión de cinco periodos fiscales para el Impuesto al Valor agregado y el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos.

Por último, se ha de esbozar las conclusiones sobre la investigación que apunta a conocer la percepción de una pequeña porción de profesionales en ciencias económicas de la provincia de Neuquén respecto al tema que trata este trabajo.

Finalmente, se intentara escribir conclusiones que permitan aportar al lector una comprensión del tema planteado y responder a los objetivos del trabajo.

PRIMERA PARTE: NEUQUEN, PROVINCIA RICA EN RECURSOS

El trabajo que a continuación se presenta tiene por finalidad definir el concepto de evasión pero en particular indagar sobre las modalidades de evasión en determinadas actividades económicas en los impuestos al consumo.

Tal como el título del trabajo lo indica, el análisis y la investigación se centrara en las principales actividades económicas de la Provincia de Neuquén.

Esto sucede así básicamente por dos razones. La primera se puede decir que es personal y está vinculado a regresar a la provincia luego de doce años de estar viviendo en la capital de Argentina. Con lo cual, no puedo negar mi interés de volver a relacionarme con el lugar en donde nació, me crié y lo considero particularmente bello. Tengo la certeza que es importante como profesional conocer en profundidad la economía del lugar, su gente y el pensamiento de ellos en la actualidad, así como también su geografía y su participación en el crecimiento del país.

Por otro lado, no se puede negar que esta provincia de la Patagonia argentina es rica en cuanto a recursos naturales y cuenta con población joven con lo cual hace atractiva su estudio, dado que es una provincia importante en cuanto a estructura productiva.

Por todo lo expuesto creo que debemos comenzar diciendo que Neuquén se encuentra ubicada en el extremo noroeste de la Patagonia y cuenta con una superficie de 94.078 km² (el cual representa el 3,4% del total nacional), similar al espacio que ocupa Lituania junto a Israel¹.

Limita al norte con Mendoza, al este con La Pampa y al sureste con Rio Negro, topándose al oeste con la Cordillera de los Andes que la separa de Chile².

La provincia toma el nombre de uno de los ríos que la atraviesa. La palabra “Neuquén” proviene del idioma mapuche Newenken que significa correntoso. Una de las primeras alusiones hacia el nombre de la provincia es a través del sacerdote alemán Bernardo Haverstadt en su diario de travesías en 1752, el cual describe haber dormido del otro lado de un río amenazador llamado Neuquén³.

Un poco de historia

Con relación a la historia de la provincia podríamos decir que en sus comienzos estaba formado por tres grandes etnias: los pehuenches, los tehuelches y los mapuches. Las primeras exploraciones europeas ocurrieron por parte de los españoles en el siglo XVI alcanzando la zona de Huechulafquen, cuando llegaron al lugar en búsqueda de la Ciudad de los Césares y aborígenes para reducirlos al régimen de encomienda en 1551 con la participación Jerónimo de

¹ Agencia de Desarrollo de Inversiones. En: <http://www.adinqn.gov.ar/index.php/es/por-que-neuquen1/guia-de-inversiones>.

² Muñoz, Lidia, Gerçek Mario y Lanún Delfina. “Manual Estrada 4º grado. Suplemento para la provincia de Neuquén”. Editorial Estrada, 1981.

³ Op. citada 2.

Alderete. Durante la segunda mitad del siglo XVII el padre Diego Rosales recorrió las orillas del Lago Nahuel Huapi y llegó hasta el volcán Lanín y funda en 1953 la misión jesuita llegando a la región varios padres con misiones religiosas⁴.

En 1782 partiendo de Carmen de Patagones Basilio Villarino remontó el río Negro, luego el Limay y llegó al Collón Curá. Algunos frutos introducidos por los misioneros prosperaron, de modo que ya a fines del siglo XVIII y durante la mayor parte del siglo XIX la cuenca del río Limay era conocida como País de las Manzanas.

Entre 1788 y 1792 el comandante Francisco Esquivel y Aldao realizó la primera campaña militar sobre el territorio del Neuquén, partiendo desde Mendoza recorrió 2.000 km llegando hasta Peña Haichel (Las Lajas) y Picún Leufú.

En 1833 llegó hasta la confluencia de los ríos Limay y Neuquén una expedición militar enviada por el gobernador de Buenos Aires Juan Manuel de Rosas, comandada por el coronel Ángel Pacheco y que había partido de la ciudad de Buenos Aires.

Cuando se sancionó la Constitución de la provincia de Mendoza el 24 de diciembre de 1854, esta constitución incluyó a los territorios neuquinos como parte de esa provincia, lo cual fue confirmado en una nota del 5 de noviembre de 1862 en respuesta de las autoridades de esa provincia a una requisitoria del Ministerio del Interior⁵.

La Ley N° 28 del 17 de octubre de 1862, dispuso que todos los territorios nacionales existentes fuera de los límites o posesión de las provincias sean nacionales, hasta entonces las provincias de Buenos Aires y de Mendoza mantenían pretensiones sobre los territorios patagónicos.

La ley N° 215 del 13 de agosto de 1867 dispuso en su Art. 1: "Se ocupará por fuerzas del Ejército de la República la ribera del Río Neuquén, desde su nacimiento en los Andes hasta su confluencia en el Río Negro en el Océano Atlántico estableciendo la línea en la margen septentrional del expresado río de Cordillera a mar".

Esta ley corrió los límites de la nación hasta el Río Negro, dejando fuera del territorio nacional a la mayor parte de la Patagonia, pero no tuvo efecto sino hasta la Conquista del Desierto.

Por la ley N° 947 del 5 de octubre de 1878, los límites de las tierras nacionales situadas al exterior de las fronteras de las provincias de Buenos Aires, Santa Fe, Córdoba, San Luis y Mendoza, son establecidos en el Río Negro, desde su desembocadura en el Océano Atlántico remontando su corriente hasta encontrar el grado 5° de longitud occidental del meridiano de Buenos Aires, por este hacia el norte, hasta su intersección con el paralelo 35° de latitud sur, por este paralelo hasta el meridiano 10° de longitud occidental de Buenos Aires, por este meridiano hacia el sur hasta la margen izquierda del Río Colorado y desde allí remontando la corriente de este río hasta sus nacientes y continuando por el Río Barrancas hasta la Cordillera de los Andes. Quedando establecido el límite norte de la Patagonia con las demás provincias.

⁴ Revista Machete. Todo Neuquén. "Historia del Neuquén" En: <http://www.revistamachete.com.ar/historia-del-neuquen/>

⁵ Op. citada 4.

La Gobernación de la Patagonia fue creada por la ley N° 954, del 11 de octubre de 1878. Su territorio se extendía desde el límite fijado por la ley N° 947 hasta el Cabo de Hornos. Su capital fue Mercedes de Patagones (hoy Viedma), el 21 de octubre fue designado su primer Gobernador, el coronel Álvaro Barros, quien procedió a la inauguración oficial de la Gobernación el 2 de febrero de 1879.

En 1879, la Conquista del Desierto dirigida por Julio Argentino Roca quebró la resistencia de los indígenas. En 1880 de las cinco divisiones que participaron en la mencionada campaña, la "IV División" bajo el mando del Coronel Manuel José Olascoaga, salida de Mendoza ingresó en el actual territorio de la provincia del Neuquén siendo así creados los fuertes de Campana Mahuida (Loncopué), Ñorquín y "IV División" (Chos Malal). El 8 de febrero de 1883 el V Regimiento de Caballería de Línea establece un fortín que luego da lugar a la población de Junín de los Andes, primera fundación en territorio neuquino⁶.

Al momento de la Conquista del Desierto, el antiguo territorio del Comoe (denominación antigua Mapuche del Neuquén) era dominado por los loncos (cabezas o "caciques") supremos, Purran jefe Pehuenche en el Norte y Sayhueque en el sur (el Gobierno de las Manzanas), e Inacayal, quien rápidamente aceptó la ciudadanía argentina, en el centro oeste. Se considera que hacia 1885 había una población aproximada de 60.000 personas, entre la cordillera de los Andes y el río Limay y desde el río Colorado hasta el lago Nahuel Huapi.

En 1881 se firmó el tratado de límites entre la Argentina y Chile que aseguró definitivamente la posesión argentina de los territorios de la Patagonia Oriental.

La Gobernación de la Patagonia fue luego dividida por la ley N° 1.265 del 24 de octubre de 1882, creándose el Territorio de La Pampa Central, siendo el límite entre ambos los cursos de los ríos Agrio, Neuquén y Negro, quedando el actual territorio neuquino dividido entre los dos territorios⁷.

En 1884 por la ley N° 1532, se crearon los Territorios Nacionales dividiendo las Gobernaciones de La Pampa y de la Patagonia, y entre ellos el Territorio Nacional del Neuquén, estableciéndose por primera vez a Neuquén como una jurisdicción territorial separada.

En 1918 se descubrió petróleo en Plaza Huincul, siendo este un recurso económico vital en los actuales tiempos.

El 12 de agosto de 1954, el Congreso Nacional aprobó la ley N° 14.315 Orgánica de los Territorios Nacionales.

Un año después, el Congreso Nacional sancionó la ley N°14.408 promulgada por el Poder Ejecutivo Nacional el día 28 por la cual se creó la Provincia del Neuquén y otras 4 más. Por el decreto ley N° 4.347 del 26 de abril de 1957 se facultó a los comisionados federales a convocar al pueblo de las nuevas provincias para que elijan los convencionales que procederían a dictar sus constituciones⁸.

⁶ Op. citada 4.

⁷ Muñoz, Lidia, Gerçek Mario y Lanún Delfina. "Manual Estrada 4° grado. Suplemento para la provincia de Nuequén". Editorial Estrada, 1981.

⁸ Op. citada 7.

La Constitución Provincial fue sancionada el 29 de noviembre de 1957, enmendada el 20 de marzo de 1994 y reformada por la Convención Constituyente el 17 de febrero de 2006.

Población

Según estimaciones del INDEC para el censo realizado en el año 2010 la población total de la provincia es de 551.266 personas. De las cuales 273.608 son de sexo masculino y 277.658 de sexo femenino. Cabe aclarar que estos datos incluyen personas viviendo en situación de calle⁹.

Aspectos Geográficos y Clima

Ubicada en el centro oeste del país, los límites de la provincia en parte se apoyan en accidentes naturales: los ríos Colorado y Limay y la Cordillera de los Andes.

Presenta dos paisajes bien diferenciados: al oeste, la porción andina (caracterizada por su relieve montañoso) y al este, el área de mesetas y valles.

Principales cumbres:

Volcan Domuyo

Volcan Tromen

Volvan Lanin

La mayor parte del territorio está apenas cubierta de una vegetación de estepa; no obstante, la franja más cercana a la Cordillera de los Andes, especialmente en la mitad sur de la provincia, está cubierta de un denso bosque andino patagónico. En su extremo sudoeste, existen pequeños reductos de selva valdiviana.

La región de las mesetas y valles se caracteriza por un relieve escalonado, que disminuye de oeste a este, existiendo en medio de la meseta patagónica, especialmente en los Llanos de Huipinco, existen importantes zonas de hundimiento tectónico que en ciertos casos tienen salinas en su nivel de base (Cuenca de Añelo, Bajo de la Raya, Bajo de los Choiques), en otros dan lugar a lagunas naturales como la del Parque Nacional Laguna Blanca y en otros, durante la segunda mitad de siglo XX han sido transformadas en grandes lagos artificiales de agua dulce, tales los casos de la Cuenca Barreales transformada en el Embalse Cerros Colorados) y la Cuenca de El Chocón (Embalse Ezequiel Ramos Mexía)¹⁰.

Se pueden distinguir cuatro modalidades climáticas que determinan regiones y paisajes diferentes¹¹:

Frío húmedo de los Andes Patagónicos: Este clima es frío y húmedo con lluvias y nieve casi a lo largo de todo el año. Tiene presencia en el oeste de la provincia, desde Aluminé hasta el lago Nahuel Huapi y hacia el este en los últimos cordones montañosos. El clima es el típico que se vive en los principales centro de turismo del lugar, como ser San Martín de los Andes, Junín de los Andes y Villa La Angostura.

⁹ Instituto Nacional de Estadísticas y Censos. INDEC. www.inde.mecon.ar

¹⁰ Muñoz, Lidia, Gercek Mario y Lanún Delfina. "Manual Estrada 4° grado. Suplemento para la provincia de Nuequén". Editorial Estrada, 1981.

¹¹ Op. citada 10.

En cuanto a la vegetación observamos araucarias, pehuenes, cañas colihue y lengas por la predominación del bosque subantártico. Con lo cual, en cuanto a la fauna encontramos ciervos enanos, huemules, ciervos colorados y pumas.

Semiárido cordillerano: es un clima de pocas precipitaciones, con vientos intensos que soplan a menudo e inviernos rigurosos de bajas temperaturas y frecuentes nevadas. Por estas características, la vegetación tiende a ser abierta y espinosa, típica de la estepa patagónica.

Es una zona habitada por liebres criollas o maras, ñandúes, guanacos y martinetas junto a los tan venerados cisnes de cuello negro.

Frío Nival: Este clima corresponde a la alta montaña, extendiéndose por todo el cordón cordillerano. La sequedad se debe a que los vientos del Pacífico no logran descargar su humedad. La vegetación es arbustiva baja y redondeada. El cóndor aquí encuentra su lugar.

Árido de estepa: se pueden distinguir dos estaciones bien definidas; verano e invierno. Se caracteriza por ser seco y ventoso, con largos veranos de intenso calor. Con relación a la flora encontramos una vegetación achaparrada, xerófila y con fuertes raíces subterráneas. La fauna es muy similar a la que se presenta junto con el clima semiárido cordillerano.

Recursos hídricos

En la zona sur de los Andes se encuentran gran cantidad de bellos lagos transversales de origen tectónico glaciario. La cuenca hidrográfica más importante es la del río Negro: recorren la provincia los dos ríos que lo forman, el río Limay — con sus afluentes Traful y Collón Curá — y el río Neuquén, con su afluente el río Agrio. La otra cuenca destacada es la del río Colorado. Todos los ríos neuquinos tienen un régimen de doble crecida, en primavera y verano, por el derretimiento de las nieves y por las lluvias¹².

En el sector norte de la provincia se encuentran abundantes termas y geiseres, especialmente en las zonas del Domuyo (donde abundan también solfataras) y de Caviahue-Copahue.

Economía

La principal actividad productiva es la explotación de hidrocarburos. La cuenca neuquina, compartida con Río Negro, La Pampa y Mendoza, es la zona petrolera y gasífera más importante de Argentina. Además, la provincia de Neuquén produce el 52 % de la energía eléctrica (principalmente hidroelectricidad) del país con centrales en los embalses Piedra del Águila, Pichi Picún Leufú, El Chocón, Planicie Banderita y Alicurá. Otro sector importante es la fruticultura, con producciones de manzanas, peras, duraznos, ciruelas zarzaparrilla y guindas, especialmente en la zona del Alto Valle de Río Negro y Neuquén, en ese mismo valle se está produciendo uva y vino blanco fino.

Descripción de las principales actividades económicas de Neuquén

◇ Petróleo

Tal como lo hemos mencionado anteriormente, la principal actividad productiva de la provincia de Neuquén es la explotación de hidrocarburos y casi todo su territorio junto con parte

¹² Op. citada 10.

de las provincias de Río Negro, La Pampa y Mendoza conforman la cuenca neuquina con un área de 124.000 km²¹³.

Con relación a la superficie podemos decir que la actividad extractiva comprende unos 26.000 km², mientras que la actividad exploratoria abarca unos 35.000 km².

Entre los yacimientos más importantes de gas y petróleo de la provincia de Neuquén podemos mencionar el de Loma de la Lata que en 2008 llegó a un pico de producción de 25 millones de m³/día de gas y El Trapial que produce en promedio unos 6.800 m³/día de petróleo.

Se puede decir que básicamente para iniciar la búsqueda de hidrocarburos es necesaria la existencia de una cuenca sedimentaria ya que en este tipo de rocas es donde se generan y acumulan los mismos. El área de estas cuencas es muy variable, desde pocas decenas de miles de km² a superar el millón de km², mientras que su espesor es en general de miles de metros.

Todos sabemos que el origen del petróleo es orgánico. El mismo se da a partir de restos de animales y vegetales tales como plancton, algas y diversos microorganismos que fueron quedando incorporados a los sedimentos depositados en el fondo de los mares y lagos en ausencia de oxígeno. Estos sedimentos, habitualmente arcillosos, mezclados con materia orgánica son a su vez cubiertos por más capas de sedimentos sometiendo a la roca generadora cada vez a mayores temperaturas y presiones. De esta manera, la materia orgánica se va transformando y descomponiendo hasta llegar a los compuestos orgánicos más simples, que son los hidrocarburos.

Este proceso transcurre todo el tiempo, pero para que se desarrollen los hidrocarburos transcurre mucho tiempo (millones de años). Por tal motivo es que se dice que el petróleo es un recurso no renovable.

Las altas presiones a las que la roca generadora está sometida hacen que el petróleo o gas generado sea expulsado y se desplace a través de pequeñas fisuras o porosidades de las rocas hacia lugares de menor presión en un proceso denominado "migración". Los hidrocarburos al ser más livianos, desplazan al agua viajando en busca de menor presión y de esta forma pueden moverse distancias de cientos de kilómetros hasta acumularse en la "roca reservorio" que presenta características de alta porosidad (espacios libres) y permeabilidad (facilidad con la que un fluido puede moverse a través de los poros)¹⁴.

Un yacimiento tiene la característica que el petróleo y gas se concentra en el lugar evitando escapar a la superficie. El elemento que impide que se escape el hidrocarburo se denomina trampa. Estas acumulaciones se producen generalmente cuando el hidrocarburo se encuentra con una capa de roca de baja permeabilidad (como por ejemplo arcilla, sal, yeso el cual se lo denomina sello).

¹³ Gobierno de la Provincia del Neuquén.
http://w2.neuquen.gov.ar/index.php?option=com_content&view=article&id=65&Itemid=121

¹⁴ Instituto Argentino del Petróleo y Gas. IAPG. El abecé del Petróleo y del Gas. Febrero 2009.

Las trampas pueden darse como consecuencia de cambios en la porosidad o pérdida de espesor de la formación. También el entrapamiento del petróleo puede producirse en trampas estructurales tales como anticlinales, fallas y domos.

La exploración petrolera utiliza distintas técnicas como el estudio geológico de formaciones rocosas que afloran en superficie, las imágenes satelitales, las herramientas de perfilaje y la sísmica tridimensional para confeccionar mapas geológicos y mapas de subsuelo.

La más importante es la sísmica de reflexión, la cual consiste en emitir ondas en la superficie de la tierra con explosivos enterrados o con camiones vibradores que se transmiten a través de las distintas capas del subsuelo y se reflejan cada vez que hay un cambio importante en la composición de la roca.

Las ondas reflejadas se reciben en superficie y de acuerdo al tiempo que tardan en llegar se determinan la profundidad y la geometría de las capas que componen esa superficie de tierra.

De esta manera se puede mostrar la distribución, propiedades y forma que toman las capas rocosas en el subsuelo generando una imagen en 3D.

Una vez detectadas las zonas de interés se procede a la realización de un pozo exploratorio y en caso de encontrar petróleo o gas se dará lugar al desarrollo del yacimiento. Desde el descubrimiento de un yacimiento hasta su total desarrollo serán necesarios varios años de trabajos adicionales y muy grandes inversiones de dinero¹⁵.

Además la única forma de verificar la existencia de hidrocarburos en el subsuelo más allá de los resultados que pudieran arrojar las investigaciones y estudios es a través de la perforación.

El equipo de perforación consiste en un sistema mecánico o electromecánico que esta compuesto por una torre que soporte un aparejo diferencial. Ambos conforman un instrumento que permiten el movimiento de tuberías con sus respectivas herramientas, que es accionado por una transmisión energizada por motores a explosión o eléctricos. A su vez impulsa simultánea o alternativamente una mesa de rotación que contiene el vástago (kelly), tope de la columna perforadora y transmisor del giro de la tubería.

Adicionalmente, el equipo cuenta con elementos auxiliares como tuberías, bombas, tanques, sistema de seguridad a base de válvulas de cierre del pozo para su control y operaciones de rutina, generadores eléctricos, etc. Sin contar que también son necesarias casillas, depósitos, laboratorios, talleres entre otros que hace que se forme una zona casi autosuficiente.

La herramienta que permite perforar se denomina trépano. Claro esta que dependiendo del tipo de suelo cambiará su geometría, material y diámetro. Cuenta con uno o varios pasajes de fluido, que orientados y a través de orificios (jets) permiten la circulación del fluido.

Las tuberías que se emplean (columna o sarta de perforación) que consisten en una serie de trozos tubulares interconectados mediante uniones roscadas transmiten el sentido de

¹⁵ Op. citada 14.

rotación al trépano, el cual esta ubicado en el extremo inferior, y permite la circulación de fluidos¹⁶.

A continuación del trepano le sigue los portamechas (drill collars), son tubos de acero de longitud promedio de 9,45m, con pasaje de fluido que respeta un buen espesor de pared (son barras de acero trepanadas). Son utilizadas en la cantidad necesaria para darle peso al trépano, descargando así trabajo y consecuencias de aplicar su peso a los tubos de perforación¹⁷.

Los tubos de perforación (drill pipes) se bajan sobre los portamechas. Estos son tubos de acero o aluminio, huecos, con la finalidad de enlazar el trépano y/o portamechas y el vástago que da el giro de rotación a la columna.

Cada pozo que es perforado es entubado mediante un caño (casing) y cementado para aislar las formaciones atravesadas, proteger capas acuíferas y evitar su contaminación con los fluidos de perforación y también para proveer de un buen anclaje al sistema de válvulas de control de surgencias

Durante el proceso de perforación antes de entubar la última zona se realizan perfilajes mediante herramientas electrónicas especiales que se bajan al pozo por medio de un cable. Estos registros se realizan para confirmar la posible presencia de hidrocarburos en la zona de interés.

El sistema de circulación y tratamiento de inyección es el que se emplea para enviar los fluidos. Esta compuesto por diferentes tanques comunicados que realizan mecanismos como desgasificador, desarenar, desarcillar, centrifugar, zarandear. También encontramos removedores de fluido hidráulicos, embudos para insertar productos, bombas centrífugas y bombas a pistón todos encargados de recibir la inyección preparada o reacondicionarla desde los tanques e impulsarla por la columna de perforación a través del pasaje del trépano y devolverla a la superficie por el espacio anular resultante entre la columna de perforación y la pared del pozo, cagada de los recortes del trépano, y contaminada por los componentes de las formaciones atravesadas¹⁸.

Lo que se busca es preparar el fluido (conocidos con la denominación de inyección), al retornar este recuperarlo y mantenerlo limpio (de los recortes producidos por el trépano), se lo trata químicamente y se bombea al pozo.

Claro esta que la composición de estos fluidos depende del suelo y características físico químicas de las distintas capas a atravesar para enfriar y limpiar el trépano, acarrear los recortes que genere la acción del trépano, mantener en suspensión los recortes y sólidos evitando su asentamiento en el interior del pozo cuando por algún motivo se interrumpa la circulación de la inyección; mantener la estabilidad e la pared del pozo, evitar la entrada de fluidos de la formación al pozo, situación que denomina blow out o surgencia descontrolada, controlar la filtración de agua a la formación mediante un revoque, evitar o controlar contaminaciones no deseadas por contacto con las distintas formaciones y fluidos.

¹⁶ Op. citada 14.

¹⁷ Op. citada 14.

¹⁸ Op. citada 14.

Existen otras operaciones necesarias en la etapa de perforación que es el entubado con cañerías de protección, intermedias o de producción y posterior cementación de las mismas. Esto con el fin de asegurar el primer tramo de perforación, donde las formaciones no son del todo consolidadas y hay que proteger napas acuíferas para evitar su contaminación. Por lo tanto se baja una tubería (casing) de diámetro interior mayor al del trépano a emplear en la siguiente etapa, y se lo asegura mediante la circulación de lechadas de cemento que se bombean por dentro de la tubería y se desplazan hasta el fondo, hasta que las mismas desbordan y cubren el espacio entre el caño revestido y las paredes del pozo. Finalizada la perforación del siguiente tramo y hasta llegar a la profundidad final, se bajan otras cañerías intermedias y se procede a asegurarlas cementando con lechadas. Así se aísla al pozo de las formaciones atravesadas.

Realizadas las tareas de perforación se procede al desmontado del equipo, terminación y reequipamiento del pozo que consiste en el ensayo y puesta en producción del mismo.

El equipo de producción tiene componentes similares al de perforación pero con menor potencia y capacidad ya que trabaja en principio dentro del pozo ya entubado y por consiguiente con menores diámetros y volúmenes con lo cual menos riesgo.

El agregado de un mecanismo de pistones le permite realizar maniobras que consisten en la extracción artificial de fluidos que contiene o produce el pozo por medio de un pistón con capas que sube y baja por el interior de la tubería de producción (tubing), conectando al extremo de un cable que se desenrolla y enrolla en longitudes previstas, según la profundidad, sobre un carretel movido mecánicamente. Mediante esta operación se pueden determinar los volúmenes de fluido que aporta, y la composición y calidad de los mismos (petróleo, gas, porcentaje de agua). También se obtienen datos acerca de si la presión de la capa es suficiente para lograr el flujo hacia la superficie en forma natural o si debe recurrirse a sistemas artificiales de extracción¹⁹.

Puede suceder que en los ensayos se verifique que hay capas sin suficiente aislación y por lo tanto se pueden hacer cementaciones complementarias (hackers) el tramo necesario.

Además, se puede realizar una terminación múltiple con dos o tres cañerías, el equipamiento debe incluir empaquetadores especiales y cabezales en la boca de pozo de diseño particular para el pasaje de varias cañerías. El equipo de intervención del pozo o workover debe contar con herramientas especiales para maniobrar con múltiples cañerías a la vez, siendo estas maniobras más riesgosas y delicadas.

Para los casos de baja productividad de la formación por la naturaleza del mismo o porque ha sido dañada por los fluidos es necesario que sea estimulada. Lo más utilizado para esto es la acidificación (inyección a presión de soluciones ácidas) o la fracturación hidráulica.

Las reservas de petróleo y gas de un yacimiento son los volúmenes que será posible producir más en condiciones rentables. Se calculan teniendo en cuenta: el volumen de la roca productora, la porosidad de esta roca, la saturación de hidrocarburos, la profundidad y presión y temperatura de las capas productivas. Estos datos se van obteniendo a medida que se

¹⁹ Op. citada 14.

perforan los pozos y los cálculos se van realizando a medida transcurre el tiempo ya que algunos parámetros son variables.

La recuperación final de un yacimiento generalmente se encuentre en el orden del 10 y el 60% del petróleo original in situ.

Existen tres categorías de reservas según el grado de certeza que se tenga: probada, probable o posible²⁰.

Las reservas probadas son aquellas cantidades de petróleo o gas que pueden ser recuperadas de acumulaciones conocidas con una certeza de al menos el 90% y con las técnicas existentes.

Las reservas probables son aquellas que presentan una razonable probabilidad de recuperación (al menos un 50%), y las reservas posibles son las que, de acuerdo con datos geológicos y de ingeniería, poseen una posibilidad de recuperación de al menos el 10%, e inferior al 50%.

Las reservas comprobadas de petróleo de la provincia de Neuquén alcanzan actualmente a 56,5 millones de m³ lo que representa un 14,1% de las totales del país. En el caso del gas las reservas comprobadas de gas alcanzan a 159 mil millones de m³, lo que representa un 40% del total nacional (al año 2008)²¹.

El precio de los hidrocarburos tiene gran importancia para el desarrollo de la exploración y la producción. Un incremento en los precios del petróleo permite la extracción en yacimientos muchas veces considerados como no económicos.

En la Argentina menos de un 10% de los pozos producen por surgencia natural por lo que se deben instalar sistemas de extracción para elevar los líquidos a la superficie.

Entre los más comunes se encuentran el bombeo mecánico, bombas eléctrosumergibles, gas lift, plunger lift y bombas de cavidades progresivas.

Un pozo promedio en argentina produce unos 8 m³ de petróleo por día

Los fluidos producidos por el pozo son enviados a las baterías. Generalmente entre unos 10 a 30 pozos aportan a una misma batería y en ella se separan los tres fluidos (agua, petróleo y gas) y se transfieren a las diferentes plantas de tratamiento, donde gas y petróleo son puestos en especificación para la venta y el agua se acondiciona para su reinyección en el subsuelo, en pozos sumideros o en inyectores en operaciones de recuperación secundaria. También aquí se miden todos los días los volúmenes producidos de cada fluido

Cuando la recuperación primaria es poco eficiente se recurre a métodos asistidos de recuperación siendo el más común el de la inyección de agua en pozos "inyectores" para desplazar al petróleo hacia los pozos de productores. Este proceso se denomina recuperación secundaria. El agua inyectada debe ser compatible con el agua de la formación y puede ser obtenida de ríos, lagos, o de los pozos productores.

²⁰ Op. Citada 14.

²¹ Secretaría de energía. <http://energia3.mecon.gov.ar/contenidos/verpagina.php?idpagina=3312>

Los fluidos deben ser separados y tratados previo a ser enviados a la refinería o a un sistema de procesamiento de gas por lo que en las baterías existen equipos separadores, luego de los cuales el petróleo crudo y el agua llegan a tanques para luego ser enviados a las plantas de tratamiento de agua y petróleo respectivamente.

Ya en las plantas de tratamiento los fluidos entran en nuevas etapas de separación y acondicionamiento para ser llevado luego a grandes tanques de almacenamiento

El gas natural es acondicionado y deshidratado en plantas ubicadas en el yacimiento donde se separa el metano (80% al 95%) y se pueden extraer hidrocarburos contenidos en el gas natural como el etano, el propano y butano (gas licuado) y los pentanos y superiores (gasolina natural).

El metano es luego enviado por gasoductos para ser despachado al consumidor industrial y doméstico mientras que los gases licuados de petróleo como el propano y el butano son almacenables en estado líquido a presiones moderadas.

En el yacimiento de Loma La Lata en Neuquén, la Compañía MEGA, cuenta con una unidad de enfriamiento y compresión para separar el gas natural en gas seco que se inyecta a los gasoductos por un lado y por otro el etano, propano, butano y gasolina como líquidos, los cuales son transportados a Bahía Blanca para ser utilizados por la industria la petroquímica del etano y exportar los gases licuados y la gasolina.

El suministro de gas a cada consumidor es manejado por compañías de distribución que cuentan con su propio sistema de tuberías de distribución domiciliaria y la prestación del servicio esta a cargo de Camuzzi Gas del Sur y Camuzzi Gas del Norte.

Otra forma de consumo es el gas natural comprimido mas comúnmente denominado como GNC que es usado en el transporte automotor.

La regulación del transporte y distribución de gas está a cargo del Ente Nacional Regulador del Gas (Enargas) creado para este fin en 1993.

Un gasoducto esta constituido por un conducto principal que parte de la planta compresora y es diseñado para conducir grandes volúmenes de gas a presiones elevadas y por las arterias que son los tramos de tubería que parten distintos puntos de la red de transporte llevando el gas natural hasta las estaciones de regulación donde se reduce la presión, se controla el caudal de gas y se lleva un registro de su presión y temperatura²².

Los diámetros varían de acuerdo a los caudales de fluido a ser transportado.

De las estaciones de regulación parten las redes de distribución que conducen el gas natural hasta las instalaciones de los usuarios.

El gas producido en la provincia de Neuquén que se inyecta a la red de gasoductos troncales presenta muy bajo contenido de compuestos sulfurados y un porcentaje de metano de alrededor de 90-95%.

²² Op. citada 14.

La producción actual de gas natural en la provincia alcanza los 53,2 millones de m³ por día lo que representa el 48 % del total nacional y se transporta a través de los gasoductos troncales²³:

- Neuba II (Neuquén - Bahía Blanca - Buenos Aires), 1.311 km y capacidad de transporte de 28,9 millones m³ /día.

- Oeste o Neuba I (Neuquén - Bahía Blanca), totaliza 645,6 km y capacidad de transporte de 14,1 millones m³ /día.

- Centro-Oeste: tiene su cabecera en el yacimiento Loma de la Lata, 1.256 km y su capacidad de transporte es de 33,2 millones de m³ /día.

Los gasoductos regionales, suministran gas natural a las localidades de la región norpatagónica.

El crudo es impulsado mediante estaciones de bombeo desde los yacimientos hasta la refinería a través de oleoductos que pueden tener un diámetro de hasta más de 40". Estos van enterrados y están revestidos para su protección contra la corrosión.

Los crudos neuquinos poseen bajos contenidos de azufre y su densidad promedio es del orden los 36° API. En la provincia podemos encontrar cuatro oleoductos troncales que transportan la producción del crudo neuquino hacia Plaza Huincúl y otros puntos del país como Bahía Blanca, La Plata y Mendoza.

La destilación fraccionada que se realiza en una refinería es un proceso en el que el petróleo crudo calentado previamente en un horno hasta una temperatura de unos 375°C ingresa a una torre de fraccionamiento que en su interior posee platos o bandejas separadoras y en la cual el crudo se separa en distintos componentes por diferencia de temperaturas²⁴.

Las bandejas están dotadas de caños por los cuales el exceso de líquidos que se acumula fluye (escurre) de la bandeja superior a la ubicada inmediatamente por debajo donde vuelve a calentarse. Esta repetición del proceso es lo que genera la separación más perfecta entre las fracciones.

Estas torres pueden tener más de 40 metros de altura y su temperatura desciende gradualmente hacia la parte superior

Los hidrocarburos más livianos y volátiles se vaporizan primero y se elevan por el interior de la columna a través de los platos hasta que toman contacto con el plato cuya temperatura es inmediatamente inferior a su punto de ebullición y se condensan en fracciones líquidas.

Los hidrocarburos más pesados cuyos puntos de ebullición son superiores a la temperatura máxima de la torre son conocidos como crudo reducido y se drenan como líquidos por el fondo de la columna.

Cuando este proceso es realizado a presión atmosférica se lo denomina "topping" y la capacidad de la refinería se determina por la cantidad de petróleo procesado en el. Además en una refinería comúnmente se realizan procesos de destilación de vacío, craqueo térmico y

²³ Secretaría de energía. <http://energia3.mecon.gov.ar/contenidos/verpagina.php?idpagina=3312>

²⁴ Op. citada 14.

catalítico (cambia la forma química del hidrocarburo, hay un cambio molecular), reforming (mejora el octanaje de la nafta virgen), hidrogenación, hidrocrackeo y blending²⁵.

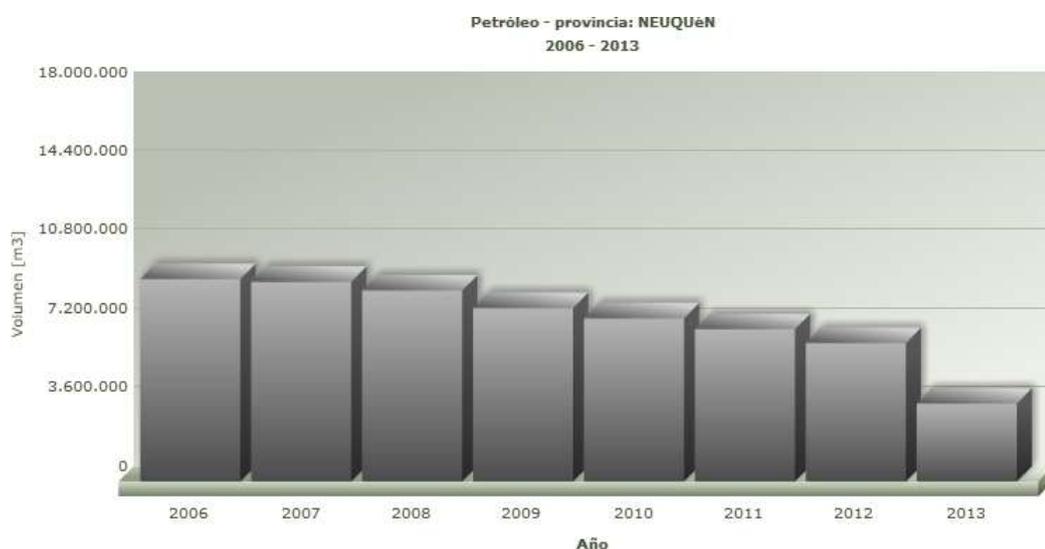
Con estos distintos procesos se logra obtener naftas, gases licuados, kerosene, aerocombustibles, gas oil, lubricantes, fuel oil, parafinas y asfaltos.

La refinera de Plaza Huincul tiene una capacidad de procesamiento de 4.000 m³/día y produce nafta sin plomo, kerosene común y de aviación (JP1), gasoil, diesel oil, fueloil y otros subproductos. En esta destilería también se encuentra una planta de metanol que procesa 1,1 millones m³/día de gas para la obtención de unas 1.248 Tn/día de metanol destinadas en un 80% al mercado externo y el resto al mercado local.

La industria petroquímica es la que se encarga de elaborar productos tales como solventes, detergentes, productos químicos industriales, productos químicos agropecuarios, pinturas, adhesivos, plásticos, cauchos sintéticos, fibras sintéticas, fármacos, colorantes y explosivos a partir de subproductos que se obtienen de las plantas separadoras de gas y las refineras de petróleo.

Existe un pequeño polo petroquímico de Cutral Có - Plaza Huincul en el que podemos destacar una planta de urea- formaldehído.

Con el fin de poder tener una noción más certera de lo que implica para la provincia la producción de petróleo y gas a continuación mostramos los siguientes gráficos el cual se muestra que para la producción de petróleo ha ido disminuyendo (a pesar que el año 2013 solo se muestra información hasta septiembre):

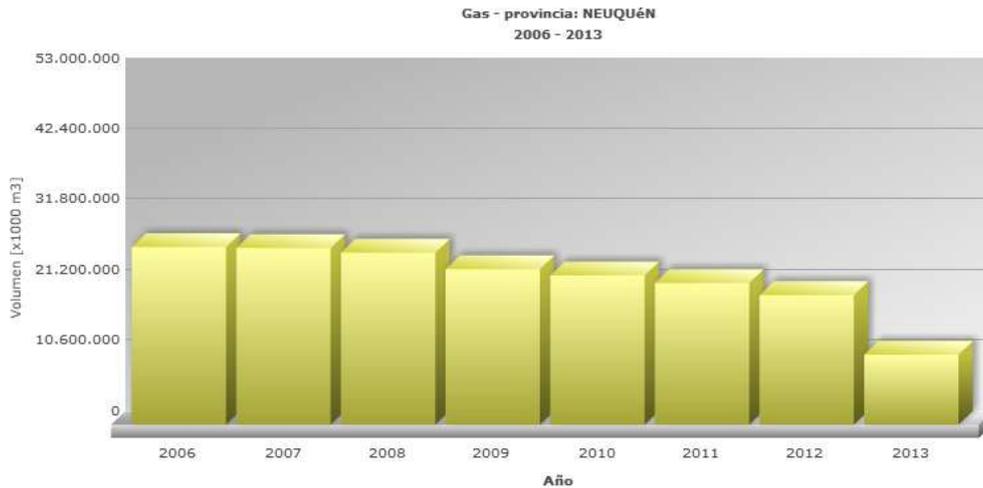


Fuente: Elaboración propia con información extraída de:

https://www.se.gob.ar/datosupstream/graf_prod_provincias_anu.php?petroleo=1&ejecutar=1

Con relación a la producción gas aunque con menor tendencia también se observa una disminución (por favor, se debe considerar que la información del año 2013 se muestra tomando hasta el mes de septiembre):

²⁵ Op. citada 14.



Fuente: Elaboración propia con información extraída de:

https://www.se.gob.ar/datosupstream/graf_prod_provincias_anu.php?petroleo=1&ejecuta

r=1

Esta información vista a través de números podemos decir lo siguiente:

año	Petróleo	Gas
	Producción en MMm3	Producción MMMm3
2006	9,236	26,652
2007	9,112	26,498
2008	8,713	25,821
2009	7,914	23,334
2010	7,445	22,405
2011	6,946	21,246
2012	6,318	19,453
2013	3,558	10,486

Fuente: Elaboración propia con información extraída de:

https://www.se.gob.ar/datosupstream/graf_prod_provincias_anu.php?petroleo=1&ejecuta

r=1

Más allá de las variaciones tendientes a la disminución, la provincia posee un alto grado de producción. El futuro que se vislumbra a través de la utilización de mecanismos no convencionales y el fracking es altamente prometedor.

◇ **Energía Hidroeléctrica**

Las centrales hidroeléctricas son instalaciones en las que se transforma la energía potencial asociada a la altura y la cinética asociada al movimiento del agua en energía eléctrica.

Las principales partes de una central son²⁶:

- La presa: se encarga de contener el agua de un río en un lugar alto para garantizar que el agua tenga fuerza suficiente para mover las turbinas
- Conducciones: La alimentación del agua desde la presa a las turbinas se realiza a través de un sistema complejo de canalizaciones y tuberías.

²⁶ Edesa Educa. En: http://www.endesaeduca.com/Endesa_educa/recursos-interactivos/produccion-de-electricidad/xi.-las-centrales-hidroelectricas

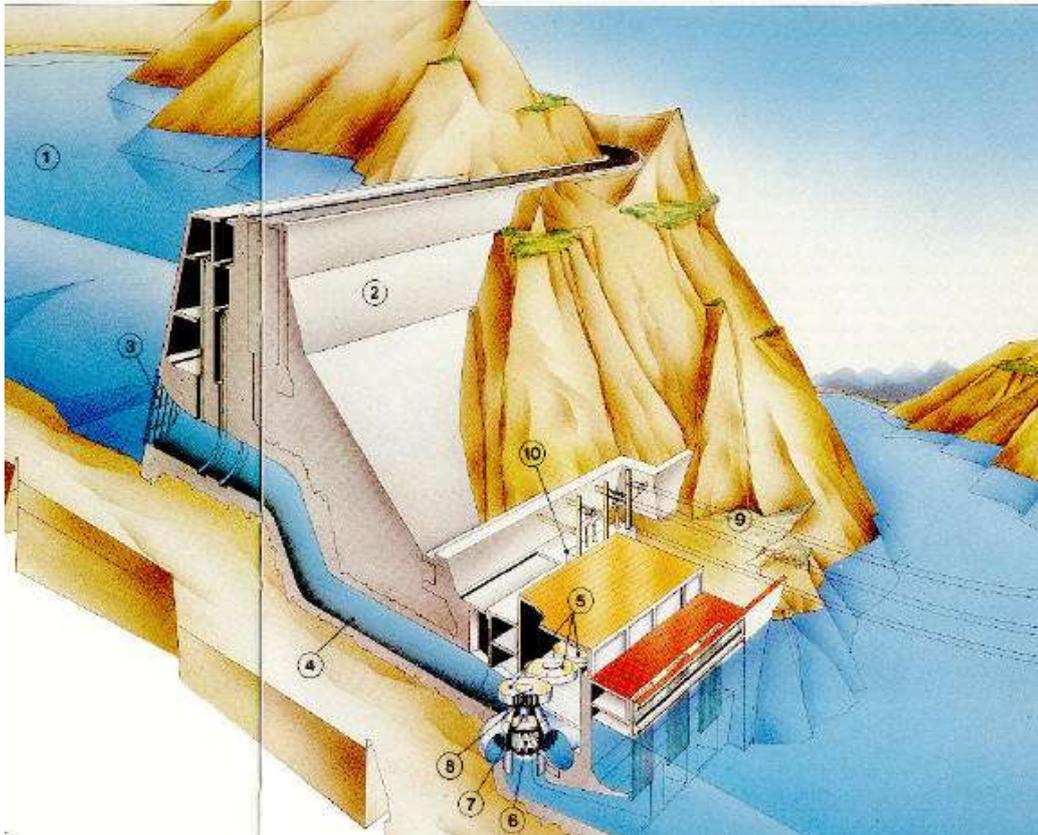
- Válvulas: son dispositivos que permiten controlar y regular la circulación del agua por las tuberías.

- Las turbinas: Son elementos que transforman en energía mecánica la energía cinética de una corriente de agua. Se encargan de hacer girar el generador cuando reciben la fuerza del agua

- El Generador eléctrico: es el que se encarga de transformar la energía mecánica en eléctrica.

En el siguiente dibujo podemos ver las partes de una central hidroeléctrica.

Principio de funcionamiento:



La presa, situada en el curso de un río, acumula artificialmente un volumen de agua formando un embalse y permitiendo que el agua adquiera una energía potencial. El agua cae desde la presa hasta las turbinas que se encuentran en su base. La cantidad de agua que entra por la tubería de conducción es controlada a través de de válvulas.

Al recibir la fuerza del agua las turbinas comienzan a girar y de esta manera se va transformando la energía potencial en cinética. El eje de la turbina está unido al del generador eléctrico, que al girar convierte la energía rotatoria en corriente alterna de media tensión.

La electricidad viaja desde los generadores hasta los transformadores, donde se eleva la tensión para poder transportar la electricidad hasta los centros de consumo.

Una vez que ha cedido su energía, el agua es restituida al río a través de un canal de desagüe.

La provincia de Neuquén es la principal productora de energía hidroeléctrica del país a partir del aprovechamiento de los recursos hídricos de la cuenca de los ríos Limay y Neuquén²⁷.

Neuquén cuenta con seis centrales hidroeléctricas de las cuales cinco de ellas están ubicadas sobre el Río Limay y son compartidas con la provincia de Río Negro, y la otra se encuentra sobre el río Neuquén²⁸.

En su conjunto totalizan unos 4.587 MW de potencia instalada de los cuales corresponden 2529 MW a la provincia de Neuquén y constituyen la principal fuente de generación de energía eléctrica en territorio.

Además Neuquén consume unos 1482 MW de potencia generados a partir del gas natural.

Dado que el lago Nahuel Huapi se encuentra a una altitud de 764 metros sobre el nivel del mar (msnm), se han instalado sobre el cauce del Limay sucesivas represas hidroeléctricas con la finalidad de aprovechar la fuerza hidráulica disponible. Las mismas son Alicura, Piedra del Águila, El Chocón, Arroyito y Pichi Picun Leufu.

El embalse de Alicurá es el primero de cinco diques sobre el río Limay. Se encuentra a unos 100 km de la ciudad de San Carlos de Bariloche, aproximadamente a 705 msnm. Está equipada con cuatro turbinas Francis de eje vertical con una potencia instalada unitaria de 262,5 MW lo que totaliza 1.050 MW²⁹.

Piedra del Águila es el segundo de cinco embalses sobre el río Limay y se encuentra a 240 km de Bariloche y a 230 km de la ciudad de Neuquén. Se halla a unos 590 msnm, aguas abajo de la confluencia del Limay y el río Collón Curá y se trata de la mayor central construida exclusivamente en territorio argentino.

La central posee 4 turbinas Francis de eje vertical y la potencia instalada es de 1.400 MW. El transporte de energía se realiza mediante un electroducto de 500 KV³⁰.

El Embalse Pichi Picún Leufú es el tercero de los embalses sobre el Limay y se encuentra situado cerca de la localidad de Piedra del Águila y a 230 km aguas arriba de la ciudad de Neuquén. Se encuentra a unos 480 msnm y sus funciones son las de generar energía eléctrica con una potencia instalada de 285 MW y regular el caudal del río Limay.

El Complejo Hidroeléctrico El Chocón cuenta con una capacidad instalada de 1.200 MW y está ubicado a unos 80 km aguas arriba de la confluencia del río Limay con el río Neuquén. Mediante líneas de transmisión de 500 KV se vinculan la central con el Sistema Argentino de Interconexión.

Arroyito es el dique compensador de El Chocón y se encuentra a 25 Km aguas debajo de la Central. Es el quinto de los 5 embalses sobre el río Limay y se encuentra a unos 45 km de la ciudad de Neuquén a 315 msnm. Su principal función es la de evitar las fluctuaciones diarias

²⁷ COPADE. Ministerio de Desarrollo Territorial. Gobierno de la Provincia de Neuquén. “Recursos Energéticos”.

²⁸ Op. Citada 27.

²⁹ Secretaría de Energía de la Republica Argentina. “Recursos hídricos – Centrales hidráulicas, embalses, lagos y lagunas. Catalogo de recursos hídricos. Año 2003.

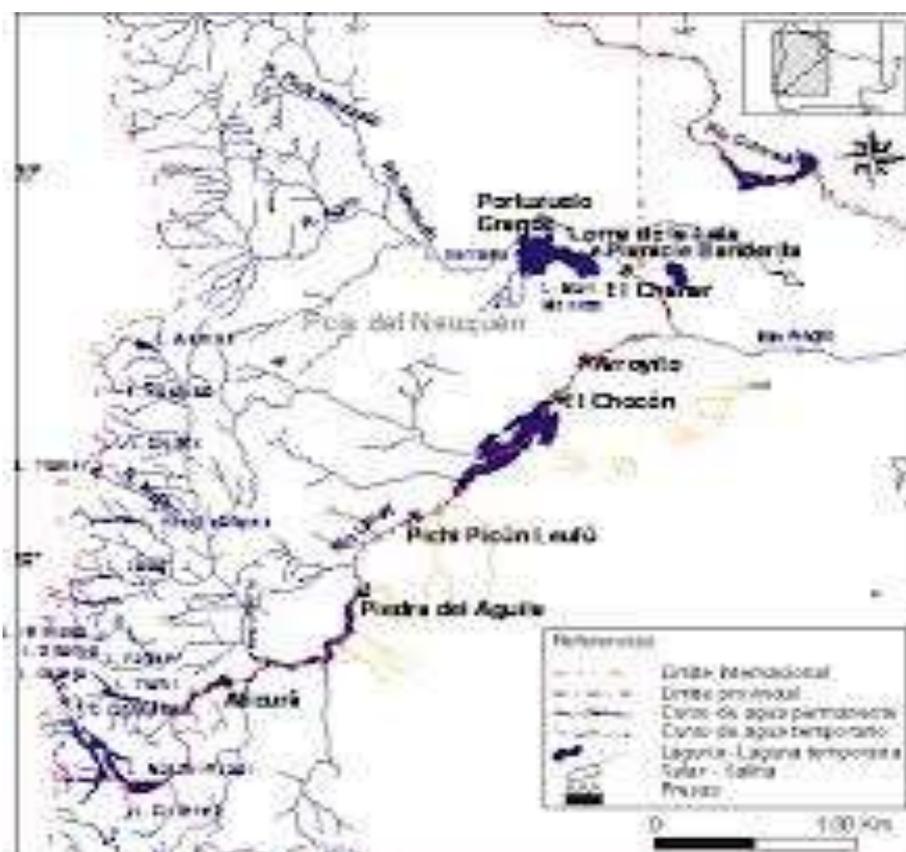
³⁰ Op. Citada 29.

de caudal del río Limay originadas por la variación en la producción de energía por El Chocón y de manera secundaria la generación de energía, con una potencia instalada de 128 MW³¹.

Por último El Complejo Cerros Colorados es un aprovechamiento hidroeléctrico emplazado en el río Neuquén ubicado a unos 60 km aguas arriba de la confluencia con el río Limay. Sus funciones son el control de crecidas y la generación de energía eléctrica.

El Complejo Cerros Colorados consiste en cuatro diques: Portezuelo Grande, Loma de la Lata, Planicie Banderita y El Chañar, dos embalses mayores "Los Barreales" y "Mari Menuco" y dos embalses menores frente a los diques Portezuelo Grande y El Chañar.

La generación de energía hidroeléctrica se realiza en la planta de Planicie Banderita, la cual consta de 2 turbinas Francis con una potencia total instalada de 472 MW y entrega la energía eléctrica a 500 kV al "Sistema Interconectado Nacional"³².



La energía generada satisface la totalidad de las necesidades del mercado eléctrico provincial, por lo que se exporta el excedente, o sea el 92,5%, al resto del país, a través de cuatro líneas de 500 KV. Actualmente se encuentra en construcción una quinta línea de con destino a la región de Cuyo³³.

³¹ Op. Citada 29.

³² Secretaría de Energía de la Republica Argentina. "Recursos hídricos – Centrales hidráulicas, embalses, lagos y lagunas. Catalogo de recursos hídricos. Año 2003.

³³ COPADE. Ministerio de Desarrollo Territorial. Gobierno de la Provincia de Neuquén. "Recursos Energéticos".

Los principales grupos empresarios productores de energía son: Hidroeléctrica El Chocón, del grupo chileno ENDESA; AES Alicurá Holdings; Hidroeléctrica Piedra del Águila del grupo Miguens; Pichi Picún Leufú de Petrobrás entre otras³⁴.

El transporte y distribución de la energía eléctrica esta a cargo de la empresa provincial EPEN, la cual opera un sistema de transmisión compuesto por 1.083 km. de líneas en 132 KV y 1.039 km. en 33 KV, y un sistema de distribución de media tensión compuesto por 1.772 km. en 13,2 KV y 1.234 km. en baja tensión cubriendo así la mayor parte de las localidades de la provincia³⁵.

Esta red se complementa con el sistema de líneas de media y baja tensión operado por cuatro cooperativas eléctricas concesionarias del servicio de distribución en las ciudades de Plottier, Neuquén, Cutral Có y Zapala.

La cobertura del servicio de distribución eléctrica alcanza actualmente al 96% de la población.

Nos parece interesante poder mostrar en el siguiente cuadro un resumen de lo comentado hasta el momento respecto de las represas hidroelectricas en la provincia, dándonos de esta manera la magnitud que tiene esta actividad en la provincia y lo importante y hasta vital para nuestro país que se han convertido.

³⁴ Op. Citada 28.

³⁵ Op. Citada 28.

CENTRAL	ALICURA	PIEDRA DEL AGUILA	CHOCON	ARROYITO	PICHI PICUN LAUFU	PLANICIE BANDERITA
POTENCIA INSTALADA MW	1050	1400	1260	120	285	472
DETALLE	Sobre Rio limay	Sobre Rio limay	Sobre Rio limay	Sobre Rio limay	Sobre Rio limay	Sobre Rio Neuquen
PROPIETARIO INICIAL	HIDRONOR	HIDRONOR	HIDRONOR	HIDRONOR	HIDRONOR	HIDRONOR
CONCECIONARIO	HIDROELECTRICA ALICURA S	HIDROELECTRICA PIEDRA DEL AGUILA	HIDROELECTRICA EL CHOCON S:A	HIDROELECTRICA EL CHOCON S:A	HIDRONOR S.A	HIDROELECTRICA COLORADOS S.A
Tipo de Presa	Materiales sueltos con nucleo impermeable	De gravedad. De Hormigon	Materiales sueltos con nucleo impermeable	Materiales sueltos con nucleo impermeable	Materiales sueltos con pantalla impermeable	Materiales sueltos con nucleo impermeable
ALTURA MAXIMA SOBRE EL LECHO DEL RIO (m)	130m	170m	71m	26m	45m	34m
Caudal medio anual m3/s	276	713	722	722	720	311
Turbinas	4 tipo Francis de eje vertical	4 tipo Francis de eje vertical	6 Francis de eje vertical	3 turbinas kaplan de eje vertical	3 Kaplan de eje vertical	2 Francis de eje vertical
Caudal de diseño (m3/s)	3000	10000	8000	300	10500	-
Largo total (m)	542	94,4	500	110	110	-
Cantidad de compuertas	3	4	4	7	6	-
Observaciones	Generacion de energia electrica	Generacion de energia electrica, regulacion y atenuacion de crecidas	Generacion de energia electrica y regulacion de crecidas	Compensacion de los caudales erogados por el chocon y generacion de energia electrica	Generacion de energia electrica y regulacion de caudales	Control de crecidas y generacion de energia electrica

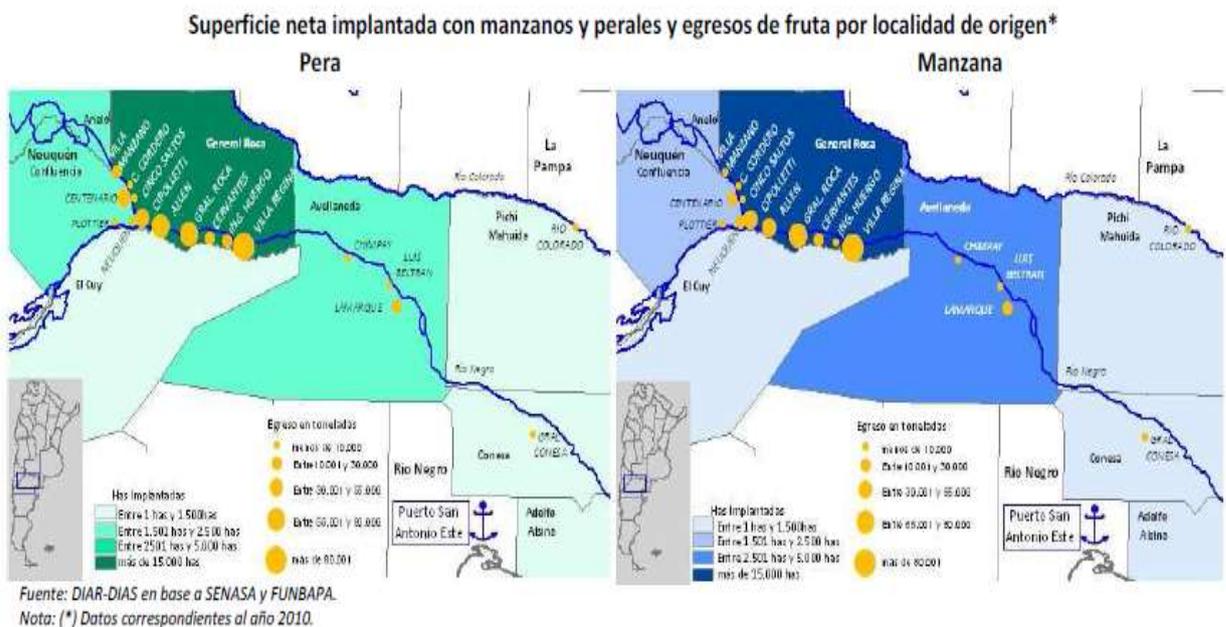
Fuente: Elaboración propia con información extraída de:

Secretaría de Energía de la Republica Argentina. "Recursos hídricos – Centrales hidráulicas, embalses, lagos y lagunas. Catalogo de recursos hídricos. Año 2003.

◇ **Actividad frutícola**

La Republica Argentina es la primera exportadora de peras del hemisferio Sur y la quinta en manzanas a nivel mundial. La producción se realiza en contra estación con respecto a los países del hemisferio norte por lo cual tiene grandes oportunidades en el mercado internacional.

La región del valle se extiende desde la ciudad de Villa Regina hasta Neuquén a lo largo de unos 130 Km y representa casi el 90 % de la producción del país. La provincia de Río Negro es la principal productora con aproximadamente un 76% del total, le sigue Neuquén con un 14% y luego las provincias de Mendoza, La Pampa y San Juan con un 10% de la producción de peras y manzanas del país³⁶.



La zona cuenta con alrededor de 50 mil hectáreas que se destinan al cultivo de peras y manzanas, de las cuales el 86% corresponden a Río Negro y el resto a Neuquén.

Se estima que la superficie cultivada con manzana supera las 28.000 ha y la destinada al cultivo de pera alcanza unas 22.000 ha. La producción regional promedio es de alrededor de 1,23 millones de toneladas al año entre peras y manzanas.

Existen unos 4.000 productores, 323 establecimientos de acondicionamiento y empaque, 236 establecimientos frigoríficos y 11 empresas elaboran jugo concentrado.

El agua de riego utilizada proviene de los ríos Limay y Neuquén cubriendo una superficie total de aproximadamente 20.000 ha de las cuales se encuentran en producción unas 12.000 ha.

Existen diferentes clases de productores entre las que podemos mencionar principalmente³⁷:

³⁶ Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Subsecretaría de Programación Económica. “Complejo Frutícola: Manzana y Pera”.

³⁷ Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Subsecretaría de Programación Económica. “Complejo Frutícola: Manzana y Pera”.

- **Productor primario independiente:** son aquellos que no están asociados con los agentes de comercialización pero que presentan vinculación con firmas exportadoras a través de contratos formales o informales. En dichos contratos se incluyen la provisión de insumos, condiciones de venta, anticipos financieros, etc.

En esta categoría se encuentran casi el 50% de los productores y sus principales características son: falta de capital, mano de obra familiar, plantaciones antiguas con sistema tradicional, altos costos de producción y comercialización individual. En algunos casos los productores independientes pueden estar integrados en formas asociativas al empaque y la conservación pero generalmente sólo intervienen en la primera venta del producto.

La mayoría eligen en forma individual la planta de empaque que comercializará su producción y las operaciones de compraventa se realizan por kg. puesto en el galpón de empaque, momento en que se fija el precio.

También se ha comenzado a utilizar cada vez con mas frecuencia una forma de compraventa sin contrato escrito; en donde al entregar la producción, el productor recibe una parte del monto pactado para cubrir los gastos de cosecha y el saldo se liquida de manera escalonada hasta la próxima temporada. Otras formas menos usuales son por contrato de compraventa, en el que el empacador provee de insumos al productor y hace un seguimiento de la plantación, en tanto se registran casos de contratos de consignación, en los que el productor se compromete a entregar un determinado volumen al empacador

Cabe destacar que en el valle de Río Negro, la mitad de las chacras tienen menos de 10 hectáreas.

- **Productor primario integrado:** son los que integran el proceso de empaque y comercialización a su actividad primaria, llegando así directamente a mercados de distribución. Representan el 30% del total y tienen mayor poder de negociación.

- **Empresa integrada:** abarca todo el ciclo completo de producción, conservación, empaque y comercialización, incluyendo también al empaque y la comercialización de la producción adquirida a otros productores. Además cuentan con tecnología de punta en todas las fases de la cadena.

En la región del alto valle existen 142 establecimientos donde se encuentran integrados el galpón de empaque y la conserva en frigoríficos.

- **Agente comercial (trader):** son aquellos que comercializan fruta producida y embalada por terceros, principalmente de productores primarios independientes asociados en el empaque. De esta manera al unificar una oferta se logra una mayor. Estas empresas en muchas ocasiones son las que financian el proceso de empaque de sus proveedores de fruta.

La actividad de empaque se realiza principalmente en el departamento de General Roca de la provincia de Río Negro.

La actividad frutícola genera unos 50.000 puestos de trabajo directos y unos 15.000 indirectos siendo de gran relevancia en la estructura socioeconómica de las dos provincias.

Como la mayoría de las actividades agrícolas es una actividad que necesita una mayor cantidad de mano de obra durante determinadas épocas de manera que una gran cantidad de trabajo temporario se hace presente durante la cosecha, la poda y el raleo de los frutos.

Para estas tareas que no pueden ser realizadas con maquinarias, se emplean trabajadores agrícolas temporarios, que muchas veces son migrantes de otras zonas del país o incluso de Chile u otros países limítrofes. Los trabajadores migrantes son empleados tanto de las grandes empresas como de los pequeños productores, aunque éstos últimos cuentan con mano de obra familiar para disminuir los costos.

La cadena frutícola de peras y manzanas está formada por cuatro actividades principales: producción primaria, empaque, conservación en frío para su consumo en fresco y comercialización³⁸:

1- Producción:

La producción se inicia recién en el cuarto o quinto año desde la implantación en los montes. Se utilizan tres sistemas de conducción de las plantaciones: tradicional, espaldera y eje central, siendo los dos últimos los más eficientes.

La cosecha comienza en el mes de enero con las primeras variedades de pera y finaliza en el mes de abril con las variedades tardías de manzana. Las variedades de manzana más relevantes son: Red Delicious, Granny Smith y Gala. Para la pera las variedades de mayor relevancia son la Williams, Packham's Triumph y Beurre D'anjou. El calendario de cosecha, es definido por una normativa oficial, cuyo cumplimiento está a cargo del SENASA

2- Empaque

En esta etapa la fruta es sometida a tratamientos de limpieza y aplicación de productos químicos para evitar toda alteración.

Luego de cosechar la fruta esta debe ser transportada de las chacras a los galpones de empaque.

Este proceso se basa en la clasificación de la fruta que ingresa a las plantas industriales según criterios de calidad (tamaño, color, sanidad del fruto) y luego en el envasado de acuerdo al destino de la fruta (ultramar, mercado interno o Brasil, etc).

El armado, llenado, cerrado y sellado se llevan a cabo en forma manual, usando portacintas, engrampadoras y flejadoras.

3- Conservación

La conservación de la fruta es indispensable dado que permite mantener las cualidades de la fruta que será comercializada a lo largo del año.

Las plantas frigoríficas utilizan dos tipos de tecnología:

- Frío convencional: regula temperatura, humedad y velocidad del aire lo que permite que la fruta pueda ser almacenada entre 6 y 9 meses

- Atmósfera controlada: posee las características técnicas de un sistema de frío convencional y además controla el O₂ y el CO₂. La fruta puede almacenarse 12 meses. El sistema de atmósfera controlada representa el 22% del total de la capacidad frigorífica.

La calidad de conservación difiere de una variedad a otra.

4- Comercialización

³⁸ Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Subsecretaría de Programación Económica. "Complejo Frutícola: Manzana y Pera".

Luego de las etapas anteriores la fruta puede dirigirse al mercado interno tanto para su consumo en fresco como para su industrialización o a la exportación hacia distintos países.

La diferente participación relativa de cada uno de estos destinos es dependiente de factores como condiciones del sistema productivo y las condiciones climáticas durante la cosecha, pero aun así se ha mantenido relativamente estable en los últimos años.

Mientras menor sea la calidad de la fruta obtenida, mayor será el porcentaje que será industrializado para la elaboración de jugo y en menor medida, de sidra, fruta deshidratada y conserva. Existe también un porcentaje de fruta que ira directamente a descarte por no alcanzar los niveles mínimos de calidad.

El principal producto elaborado es el jugo concentrado y le siguen la sidra y las conservas. En el caso de la manzana, el jugo representa más de la mitad de la producción industrial (55%) y le sigue la elaboración de sidra con el 38%.

El jugo es un producto orientado al mercado de exportación y mayormente se vende a granel para ser utilizado como insumo por otras industrias como en el caso de la fabricación de bebidas gaseosas. Se destina a la exportación el 95% de la producción, siendo Estados Unidos el principal país de destino, explicando casi el 90% de las ventas al exterior.

En el caso de la pera, en el año 2012 la producción fue de 704.831,9 Tn. Un 50 % se exporto, el 16% fue para el consumo en fresco y un 34 % fue industrializado³⁹.

Para la manzana, la producción fue de unas 685.079,17 toneladas de las cuales fueron un 17% a la exportación, un 36% para el consumo en fresco y un 47 % a la industria principalmente del jugo.

La fruticultura aporta sólo en conceptos de retenciones, por exportaciones de manzana y pera en fresco y concentrados (jugos) U\$S 50 millones anuales.

En el año 2010 las exportaciones de peras, manzanas y sus subproductos derivados alcanzaron los 342 millones de dólares y 181 millones de dólares respectivamente.

Las exportaciones de manzana y pera del Alto Valle representan la mitad de las exportaciones de fruta frescas del país y para ambas frutas, las exportaciones en fresco constituyen el principal producto, representando el 98% para la pera y casi el 70% para la manzana. En el caso de esta última, también es importante el jugo concentrado que explica un 27% del total⁴⁰.

Los principales destinos son la Unión Europea, Rusia, Brasil, y Estados Unidos. Otros mercados importantes fueron Argelia, los Países Bajos, Canadá y México.

Para las exportaciones de ultramar se ha alcanzado un gran desarrollo logístico que permite integrar la cadena hasta la salida de los buques y contenedores. Se realiza el transporte terrestre principalmente al puerto de San Antonio Este (Provincia de Río Negro) que se encuentra a 440 kilómetros de distancia de las áreas de producción y esta especializado en embarques de frutas. El 70% de las exportaciones de ultramar salen por este puerto

³⁹ Fundación Barrera Zoofitosanitaria Patagónica - FUNBAPA. Estadística de ingreso/egreso de productos.

⁴⁰ Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Subsecretaría de Programación Económica. “Complejo Frutícola: Manzana y Pera”.

La actividad portuaria se realiza principalmente entre marzo y abril para las cargas con destino la Unión Europea y pueden extenderse hasta junio.

La fruta destinada al mercado interno se transporta por vía terrestre al igual que la que se dirige por Foz de Iguazú hacia Brasil principalmente durante el segundo semestre de cada año.

Las principales provincias hacia donde se comercializa el mercado interno son Buenos Aires, Santa Fe, Mendoza y Córdoba.

A diferencia del valle del Río Negro y Neuquén, la producción de Mendoza se destina principalmente al mercado interno y al Mercosur.

El aumento del precio del petróleo genera un aumento del costo del flete marítimo y una consecuente disminución en las ganancias.

Se debe asegurar la cadena de frío desde el procesamiento hasta el buque y desde ahí a los mercados de destino.

Las exportaciones de fruta en fresco se encuentran concentradas en un grupo reducido de empresas de las cuales⁴¹:

- Las 5 primeras empresas exportadoras concentran más del 70% del volumen exportado.
- Las 10 primeras explica cerca del 90%.

**Exportaciones por empresa.
Temporada 2011 acumulado al mes de septiembre.**

Ranking	Exportador	Toneladas	Participación	Acumulado
1	UNIVEG EXPOFRUT	77.358	20%	20%
2	PATAGONIAN FRUITS TRADE	74.875	20%	40%
3	PAI	51.809	14%	54%
4	MOÑO AZUL	37.483	10%	64%
5	ECOFRUT	29.047	8%	71%
6	SALENTEIN FRUIT	17.933	5%	76%
7	TRES ASES	15.101	4%	80%
8	MONTEVER	13.741	4%	84%
9	VIA FRUTTA	11.361	3%	87%
10	KLEPPE	7.205	2%	88%
	Resto	44.034	12%	100%
Total Toneladas		379.947	100%	

Fuente: DIAR-DIAS en base a Patagonia Norte S.A..

La provincia de Neuquén cuenta con unas 6825 hectáreas cultivadas de las cuales 2861 son de peras y 3964 de manzanas. Las principales ciudades dedicadas al cultivo de estas frutas son Neuquén, Plottier y Centenario.

La producción frutícola provincial alcanza las 240 mil toneladas aproximadamente, lo que representa un 15% de la producción regional. La principal limitante de la provincia es la capacidad de procesamiento y almacenamiento. El 40% de lo producido se procesa en la provincia, enviándose el resto de la producción a Río Negro y una pequeña proporción a Mendoza.

La estructura de procesamiento de la producción primaria en Neuquén esta conformada por 22 empaques y 22 frigoríficos.

⁴¹ Op, citada 40.

Entre las empresas emparadoras-exportadoras, se encuentran instaladas en la provincia (Neuquén) 8 empresas integradas de diferente magnitud, entre ellas dos de las más importantes exportadoras regionales de frutas frescas.

Año 2010	Empaques	Frigoríficos
Río Negro	301	214
Neuquén	22	22
Total	323	236

Elaboración propia con información extraída de: Fundación Barrera Zoofitosanitaria Patagónica - FUNBAPA. Estadística de ingreso/egreso de productos.

Además de la producción de manzanas y peras también existe producción de duraznos, ciruelas, y guindas.

En el área de elaboración de jugos concentrados y derivados, funciona la industria de jugos concentrados más importante de la región.

La producción regional se destina en un 45% para exportación, un 19% para el mercado interno y un 36% a la industria (jugos, sidras, etc.).

Es importante destacar que la Región Patagónica es área libre de mosca de los frutos, lo que posibilita la comercialización de los productos a mercados con restricciones para esta plaga, tales como Taiwán, Japón, USA y México. En Neuquén se han alcanzado valores menores al 0,5% de daño de carpocapsa en frutales de pepita, gracias al esfuerzo de los productores y el fuerte y sostenido acompañamiento del Estado provincial⁴².

La Provincia del Neuquén posee además condiciones aptas para la producción de frutas finas tales como frambuesas, moras, grosellas, arándanos, frutillas, cerezas, rosa mosqueta⁴³.

La de mayor importancia en cuanto a superficie implantada es la frambuesa, y le sigue la mora. Las grosellas y arándanos son producidas en la zona precordillerana en el interior de la provincia.

La frambuesa se comercializa en forma directa en el mercado regional y también se dirige hacia el mercado nacional a través de cadenas de supermercados.

La frutilla se produce en el mercado regional de fresco entre los meses de noviembre a mayo.

Con respecto a la cereza, los principales destinos son el mercado interno, Brasil, la UE y USA.

Neuquén busca incrementar la superficie de producción primaria de fruta fina y ampliar la estructura de comercialización en la zona de Plottier-Senillosa para poder posicionarse y ganar mercado. Deberá hacer un gran esfuerzo y también incrementar su presencia y producción en lo que a manzana y pera se trata ya que tiene mucho para dar aún.

⁴² Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Subsecretaría de Programación Económica. “Complejo Frutícola: Manzana y Pera”.

⁴³ COPADE. Ministerio de Desarrollo Territorial. Gobierno de la Provincia de Neuquén. “Guía de Inversiones. Agroalimentos y Agroindustrias”.

SEGUNDA PARTE: IMPUESTOS A LOS CONSUMOS – MODALIDADES DE EVASION

Una de las razones por las cuales me interesó la temática abordada en este trabajo era la de poder estudiar y analizar en profundidad para las principales actividades económicas de la provincia su proceso de producción y cómo inciden sobre el mismo los impuestos al consumo -los cuales representan una muy importante fuente de ingresos para la provincia-, así como también las formas más comunes de evasión.

Vamos a comenzar diciendo que la imposición sobre los consumos surge en el siglo XII; se conoce que en esa época ya se aplicaban en Italia “derechos al consumo”. En el siglo XIII se instaura el impuesto a la sal, como consecuencia de los gastos que se incurrían en las Cruzadas. Le siguió Francia al gravar el valor de las mercaderías vendidas, consistentes en sal, vino y otras bebidas. Inglaterra por su parte gravaba fuertemente el pan y la carne. En nuestro continente, Estados Unidos, luego de la guerra de independencia, comenzó a gravar fuertemente el tabaco, el whisky y el azúcar. En el caso de nuestro país, en la época colonial se aplicaban los “ajenos”, los que recaían sobre naipes, sal, tabaco y determinadas bebidas. Y así fue como se fue desarrollando e instaurando cada vez más en el mundo este tipo de imposición.

En el sistema tributario argentino, conforman la familia de impuestos al consumo: el impuesto al valor agregado, el impuesto sobre los ingresos brutos, los impuestos internos y sobre los combustibles.

Si hablamos específicamente del impuesto al valor agregado podemos decir que, es un impuesto de tipo indirecto, ya que recae sobre una manifestación mediata de capacidad contributiva, dada por el consumo. Consiste en alcanzar las transacciones de venta de bienes y prestación de servicios por parte de la empresa, quien a su vez, es de suponer, trasladará el gravamen a la etapa siguiente incorporándolo al precio de venta de sus productos y servicios.

De este modo, el sujeto pasivo de derecho o “percutido” difiere del sujeto de hecho o “incidido” por la carga impositiva. Esta característica trae aparejada no solo la transmisión de la carga tributaria al consumidor, sino también una carga de tipo económico-financiera para el vendedor, locador o prestador que debe cumplir con la obligación en tiempo y forma.

Y esto se manifiesta en el efecto traslación, dado que el vendedor o locador traslada el impuesto a través del mecanismo de los precios. Para el caso del valor agregado en la Argentina, el mismo es plurifásico, lo que significa que se aplica en todas las etapas de la cadena de producción y comercialización del bien hasta llegar al consumidor final. No obstante, se aplica sin efecto acumulación, y esto se logra permitiendo deducir del impuesto pagado por los materiales e insumos adquiridos en cada etapa a medida que avanza el proceso económico, logrando sujetar a imposición el valor que cada empresa adiciona al producto hasta llegar al consumidor final (el valor incorporado por cada etapa en la cadena productiva).

Adicionalmente, en caso de no poder computarse el gravamen abonado en etapas anteriores, puede darse un efecto piramidación en este tipo de impuesto, motivado por la incorporación de la carga tributaria en los costos y el cálculo del beneficio aplicando márgenes de utilidad sobre éstos –el denominado sistema de “mark-up”- por parte de los agentes económicos.

Este tipo de impuesto produce un efecto regresivo, dado que la mayor parte de la carga tributaria recae sobre la población de menores recursos. Para atenuar este efecto puede establecerse exenciones sobre productos básicos y servicios esenciales o establecer alícuotas diferenciadas, aunque por su complejidad esto puede generar más dificultades y no lograr su cometido. Por un lado se dificulta el control del tributo dado que el sujeto exento carece de interés en solicitar comprobantes, y por otro la administración debe asumir arduos controles a efectos de evitar que se encubran ventas gravadas como exentas.

Más allá de lo mencionado, el impuesto al ser aplicado desde la etapa primaria, permite concentrar una importante porción de recaudación en las primeras etapas donde la cantidad de contribuyentes es menor, logrando así que la tarea de control por parte del fisco sea eficiente y esto se agudiza si además los contribuyentes son agentes de percepción de las etapas siguientes que cuentan con mayor número de responsables.

Otra ventaja de este impuesto es el control por oposición de intereses que se puede realizar a través de créditos fiscales y débitos fiscales que solo se logra con normas rígidas en materia de emisión de comprobantes. Por último, podemos hablar de la exportación de productos sin el tributo, gravándolos a tasa cero y estableciendo a la vez un régimen de recupero el cual permite compensar con otros impuestos o recuperar el gravamen originado en las compras y servicios vinculados con la exportación.

El IVA para las actividades hidrocarburíferas y energéticas

En lo que respecta al impuesto en estas actividades se puede decir que por regla general la alícuota que se aplica es del 21%, no obstante existe una alícuota reducida para la venta e importación de bienes de capital del 10,5%.

Contamos con una alícuota del 27% para los servicios prestados a domicilios no destinados a vivienda, en el caso de la provisión de gas natural, energía eléctrica y agua regulada por medidor. Por lo tanto, se tributa al 21% las tarifas residenciales y al 27% las tarifas al sector industrial o comercial.

Adicionalmente a esta normativa, se cuenta con una serie de regímenes promocionales e incentivos a la inversión en el sector de hidrocarburos como ser la Ley 26.154, sancionada en el año 2006, donde se establece un régimen de promoción para el desarrollo de reservas de petróleo y gas a fin de acelerar el incremento de inversiones en esta área, mediante una serie de incentivos fiscales con el propósito de aumentar la superficie en producción efectiva respecto de la superficie total de cuencas sedimentarias.

La norma establece los siguientes beneficios:

- Para el caso del IVA, la devolución anticipada del impuesto y la amortización acelerada para los bienes de capital nuevos a efectos de la determinación del impuesto a las ganancias.

- Para el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, los bienes pertenecientes a los titulares de permisos de explotación y concesiones de explotación otorgados por esta ley, no integrarán la base imponible de este impuesto. Esto regirá desde la fecha de adjudicación y hasta el tercer año inclusive posterior al otorgamiento de la concesión de la explotación.

Los titulares de permisos de explotación y concesiones de explotación de las áreas abarcadas por este régimen, estarán exentos del pago de derechos de importación y todo otro derecho, impuesto especial, gravamen correlativo o tasa de estadística (con exclusión de las tasas retributivas de servicios) por la introducción de bienes de capital o partes, o elementos, componentes de dichos bienes, que no se fabriquen en el país y que fueren necesarios para la ejecución de actividades de exploración comprendidas dentro del régimen de esta ley.

Estos beneficios tendrán una duración de 15 años para las áreas nuevas y 10 años para las asignadas al momento de la sanción de la ley, con lo cual podemos encontrar empresas que aún estén gozando de estos beneficios.

Adicionalmente, la norma establece que las áreas no asignadas al momento de la promulgación del régimen se licitarán u otorgarán por las Provincias o la Nación según corresponda, mediante la realización de concursos públicos o herramientas habilitadas por cada jurisdicción. Sin embargo, la norma aclaró que para las concesiones vigentes podrían poner en consideración de la Secretaría de Energía una propuesta de subdivisión del área abarcada por la concesión, de forma tal que se genere una nueva área alcanzada por los beneficios de esta ley.

Por otro lado, contamos con el beneficio del reintegro a la exportación, el cual consiste en la devolución total o parcial de los tributos interiores que se hubieran pagado en las distintas etapas de producción y comercialización de mercaderías a exportar manufacturadas en el país, nuevas o sin uso.

Las alícuotas vigentes son un porcentaje que se aplica sobre el valor FOB (varían entre un 0% y 6%) y son asignadas a cada producto de acuerdo a la clasificación de la Nomenclatura Común Del Sur. Este régimen de reintegro admite la compatibilidad con otros regímenes.

EL MERCADO ENERGETICO, UN MUNDO APARTE

Es muy complicado hablar de evasión en lo que respecta a generación de energía hidroeléctrica (u otro tipo de energía) sin mencionar al menos de manera sintética el marco regulatorio y explicar a vuelo de pájaro el negocio de la energía eléctrica en nuestro país.

Como todos conocemos, la crisis que sufrió la Argentina a fines de la década de los ochenta afectó, entre otras, a las empresas estatales con imposibilidad de financiar las inversiones necesarias para mantener una normal prestación de servicio.

Por tal motivo, una de las medidas adoptadas por esos tiempos, bajo la presidencia de Carlos Saúl Menem, fue privatizar, distintos servicios estatales, como la telefonía, el correo, la aerolínea de bandera, en lo que importa al presente trabajo, la generación y distribución de energía eléctrica.

La Ley 24.065 estableció un nuevo rol para el Estado Nacional siendo los nuevos actores y sus funciones los siguientes:

Generadores: Se considera generador a quien, siendo titular de una central eléctrica adquirida o instalada en los términos de la ley, o concesionario de servicios de explotación de acuerdo al artículo 14 de la Ley 15.336, coloque su producción en forma total o parcial en el sistema de transporte y/o distribución, sujeto a jurisdicción nacional.

El artículo 6º faculta a los generadores a celebrar contratos de suministro directamente con distribuidores y grandes usuarios, los cuales serán libremente negociados entre las partes.

Los generadores obtienen básicamente dos tipos de ingresos: por energía generada y potencia que es la disponibilidad de las máquinas para generar electricidad cuando le sea requerido.

Transportista: es quien, siendo titular de una concesión de transporte de energía eléctrica otorgada bajo el régimen de la ley, es responsable de la transmisión y transformación vinculada a esta, desde el punto de entrega de dicha energía por el generador hasta el punto de recepción por el distribuidor o gran usuario, según sea el caso.

Distribuidores: Se considera distribuidor a quien dentro de su zona de concesión es responsable de abastecer a usuarios finales que no tengan la facultad de contratar su suministro de forma independiente.

Grandes usuarios: Es todo aquél que por sus características de consumo puede celebrar contratos de compra venta de energía eléctrica en bloque con los generadores.

De este modo, a partir de la privatización del mercado energético, la actividad que antes era desarrollada en su totalidad por una empresa estatal, pasó a ser escindida en actividades diferenciadas quedando las mismas a cargo de los diferentes actores mencionados.

Dentro del negocio, se pueden visualizar dos tipos de negocios:

Mercado de precios horarios (spot): Aquí no existe contratos celebrados entre partes. La operación la realiza la Compañía Administradora del Mercado Mayorista Eléctrico S.A. (CAMMESA), la cual tiene a su cargo la facturación de las operaciones. Debe velar por determinar el despacho óptimo en cada momento, impartiendo instrucciones para que entren en funcionamiento las centrales con el menor costo de generación que se encuentre disponible.

En pocas palabras:

- ✓ Precio fijado por la Secretaría de Energía
- ✓ Energía entregada sin destinatario
- ✓ Energía recibida sin proveedor identificado
- ✓ CAMMESA no compra ni vende energía, solo actúa como regulador.

Mercado a término: son contratos pactados entre las partes contratantes (generadores y distribuidores o grandes usuarios), los cuales establecen el precio de la transacción. Aquí la facturación es efectuada directamente por el generador al comprador.

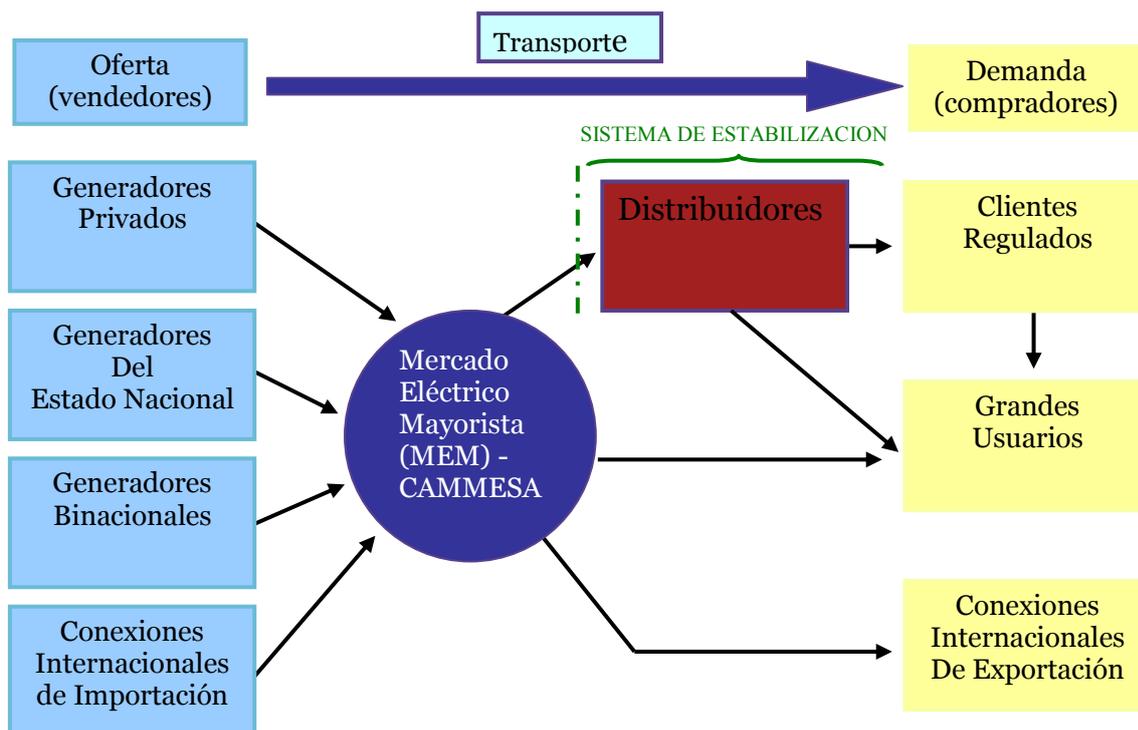
El Ente Nacional Regulador de la Energía (ENRE) tiene entre sus funciones:

- ✓ Capacidad jurídica para actuar en el ámbito público y privado
- ✓ Controlar el cumplimiento de las concesiones
- ✓ Prevenir conductas monopólicas
- ✓ Controlar la calidad del servicio
- ✓ Controlar tarifas

- ✓ Aplicar sanciones

Entre tanto, CAMMESA tiene entre sus funciones:

- ✓ Despacho técnico y económico del SADI
 - ✓ Minimizar costos del mercado SPOT
 - ✓ Maximizar seguridad y calidad de servicio
- ✓ Administrar transacciones económicas
 - ✓ Mercado, spot y a término
 - ✓ Transporte y distribución
- ✓ Estudios especiales



Fuente: Elaboración realizada por PwC S.R.L.

La profunda crisis económica, social y política del año 2001 ha introducido importantes cambios en la organización económica del país. La Ley 25.561 (Ley de Emergencia Pública) estableció la salida de la convertibilidad estableciendo la pesificación y el congelamiento transitorio de las tarifas. Adicionalmente, se impide alterar o incumplir las obligaciones contractuales.

A partir de la Resolución 240/03 de la sEcretaría de Energía se estableció que el precio reconocido a los generadores sería determinado realizando una simulación en la cual se considera que todos los generadores térmicos estuvieran operando con gas, aún si los mismos estaban utilizando algún otro combustible alternativo más caro o si no estaban en servicio.

Para el caso de aquellos generadores que estuvieran utilizando combustibles alternativos, CAMMESA les pagaría el costo variable de producción (CVP) que excediera el precio spot establecido. Además, establece un precio spot máximo de 120 4/Mwh.

Por otro lado, la resolución 406/03 determinó un orden de prioridad de las acreencias para el pago de los agentes del Mercado Eléctrico Mayorista (MEM) dada la disposición

producida entre la tarifa residencial, los precios spot y el estado del fondo de estabilización, siendo la siguiente:

Prioridad 1°: Costo variable de producción más gastos de transporte (CVP)

Prioridad 2°: Potencia de servicios adicionales prestados al MEM

Prioridad 3°: Diferencia entre el CVP y el precio spot, previamente descontados los cargos de transporte de energía.

De esta manera se garantiza que los generadores reciban los ingresos mínimos necesarios para continuar en funcionamiento, retrasando los pagos referentes a los márgenes de energía.

En la resolución 943/03 se aclara que las acreencias que se originan con motivo de la aplicación de las Resoluciones de la Secretaria de Energía se dividen en dos tipos;

- a) Liquidaciones de venta con fecha cierta de vencimiento, pagaderas en función de los recursos disponibles para afrontarlas.
- b) Liquidaciones de ventas con fechas de vencimiento a definir (LVFVD), de acuerdo con lo que se dispone por la citada resolución.

Por lo tanto, los generadores se comprometen a ceder parte de sus acreencias correspondientes al margen por energía al Fondo de Inversión del Mercado Eléctrico Mayorista (FONINVEMEN).

Las generadoras que aceptaron el acuerdo propuesto por el gobierno Argentino, participaron en la construcción de dos ciclos combinados que totalizan 1,600 Mw de potencia. Por su parte, el gobierno participa de la inversión y aplica cargos a los usuarios finales para reunir los fondos necesarios para el proyecto que ronda en más de 1.300 MM de dólares.

Los fondos aportados, una vez que las plantas entren en funcionamiento, serán convertidos a dólares y reintegrados en 120 cuotas mensuales a una tasa Libor + 1%.

Después de diez años las generadoras compartirán los activos. Los aportes serán recalculados a la fecha de inicio de operación.

La composición final de las participaciones sobre los activos serán calculadas después de los diez años, cuando el gobierno capitalice su aporte.

Dentro de este paquete de resoluciones y leyes, a través de la Resolución 724/08, el MEM se compromete al financiamiento para mejorar la confiabilidad de las unidades de generación.

Decidió que la renta marginal que no cobraban como consecuencia de la Resolución SE 406/03 inc. c) (prioridad 3°) cambie de prioridad pasando a estar dentro del inc. e) con la primera prioridad de cobro.

Con la Nota SE 8486/10 se realiza un acuerdo denominado "GENERACION 2008-2011". Con este acuerdo los generadores firmantes comprometen sus LVFVD del 2008 – 2011 (no incluidas en la resolución 724/08) en nuevos proyectos de generación.

Este crédito se devolverá en 120 cuotas en dólares a una tasa Libor + 5% a partir de la habilitación comercial de las centrales, que serían usinas por un total de 1300 Mw.

Resumiendo, la situación en lo que respecta al mercado eléctrico de nuestro país, es muy compleja. Como lo recaudado por tarifas no alcanza para pagarle a las empresas

eléctricas todo lo que le corresponde, CAMMESA acumuló mas de U\$S 1.000 millones en acreencias con el sector y con este paquete de normativas ese dinero se utilizaría para financiar proyectos de generación eléctrica. Lo evidente es que la vocación inversora del sector no surge espontáneamente de las generadoras, sino de la imposición del gobierno.

Los ciclos combinados de 820 Mw de Campana (Provincia de Buenos Aires) y Timbués ya fueron entregados al conjunto de empresas privadas con una porción de acciones acorde con el dinero acumulado.

Más allá de esto, todo esta situación generó un caos energético y económico/financiero para las generadoras al punto tal de encontrarnos con empresas sumamente obsoletas y hasta prácticamente en quiebra y bajo un control y regulación excesivo por parte del Estado que hacen pensar en la cuasi imposibilidad de evadir impuestos.

ACTIVIDAD FRUTICOLA

La actividad frutícola es uno de lo sectores que ocupa más mano de obra en forma permanente, incrementándose notablemente en los períodos de cosecha. Es un gran demandante de productos industriales, como agroquímicos, fertilizantes polietilenos, frío, transporte, insumos de empaque, papeles, entre otros.

Es un producto agroindustrial por su conformación y por el destino de gran parte de su producción ya que ocupa un lugar importante en el procesamiento de las frutas para jugos, pulpas, concentrados, cócteles de frutas, snack, etc.

El artículo 28 de la Ley de IVA determina las tasas, estableciendo que estarán alcanzadas por una alícuota del 10,5% las ventas, la obtención de bienes de la naturaleza por encargo de terceros y las importaciones de frutas.

Adicionalmente, se establece una alícuota del 10,5% para obras, locaciones y prestaciones de servicios vinculados con la obtención de frutas que se detallan a continuación:

Labores culturales, preparación, roturación, etcétera del suelo

Siembre y/o plantación

Aplicación de agroquímicos

Fertilizantes – su aplicación

Cosechas

Con lo cual, podemos encontrar en la actividad frutícola diferentes grupos de actividades a distintas tasas:

- Insumos gravados al 21% (excepto fertilizantes)
- Servicios gravados al 10,5% cuando estos servicios se encuentren vinculados a la actividad.
- Servicios gravados al 21%, cuando estos servicios no se encuentren vinculados directamente a la actividad, como por ejemplo los gastos administrativos, de comercialización o producción como puede ser un estudio de suelo.
- Servicios gravados al 27% tales como los servicios públicos, luz, gas y teléfono.
- Bienes de capital, su mayoría al 10,5%

Esto conlleva a diversas consecuencias, entre ellas la acumulación de saldos técnicos a favor del contribuyente, que solo puede ser computado contra futuros débitos y en la medida

que no puedan ser utilizados se tornaran irrecuperables, pasando a ser de un costo financiero a económico que debe soportar el productor.

Como consecuencia nos encontramos con la falta de neutralidad del tributo que lógicamente lleva a que se facilite la evasión.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Para poder ubicarnos y comprender un poco más sobre este tributo es necesario decir que nuestra ley madre, la Constitución Nacional, en sus artículos 4 y 75 inc. 1 y 2 definen las competencias tributarias que se atribuyen al Estado Federal, sentando también en el artículo 104 según el cual las provincias conservan todo el poder no delegado aquél por la Constitución⁴⁴.

Según este articulado, le corresponde a la Nación establecer impuestos aduaneros a la exportación e importación, establecer impuestos directos por tiempo determinado y en circunstancias de excepción ligada con la defensa, la seguridad común y el bien general del Estado y establecer impuestos indirectos en concurrencia con las provincias.

Con lo cual le corresponde a las provincias establecer impuestos directos fuera de los tiempos y de los campos en que los haya establecido con la Nación y establecer impuestos indirectos en concurrencia con la Nación con la excepción hecha de los aduaneros.

Teniendo en cuenta esto, como lo dice Goñi, se han arbitrado dos mecanismos de coordinación financiera interjurisdiccional. En sentido vertical nos encontramos con la ley de coparticipación federal que vincula a la Nación y a las Provincias, para disciplinar el ejercicio de sus respectivas atribuciones, especialmente en el amplio campo en el cual son concurrentes y para evitar la superposición impositiva⁴⁵.

En el sentido horizontal, nos encontramos con el Convenio Multilateral suscripto por las provincias para evitar la superposición del impuesto sobre los ingresos brutos en los casos de actividades interjurisdiccionales y graven más de una vez la misma materia imponible.

Características del tributo:

Se puede decir que estamos en presencia de un tributo *real* ya que recae sobre manifestaciones objetivas de riqueza, sin considerar la situación económica del sujeto en su conjunto.

También es *indirecto* por su traslatividad al precio. Se considera un impuesto indirecto por captar indirectamente la capacidad contributiva del contribuyente.

Es *territorial* ya que el tributo recae exclusivamente sobre aquellas actividades ejercidas en todo o en parte dentro del ámbito físico del Estado local que lo impone.

Es *general* porque grava todas las manifestaciones de riqueza de una misma naturaleza, sea personal o real. Goñi aclara de la dificultad de concebir un tributo verdaderamente general, ante la inevitable existencia de exenciones o exclusiones y uniformidad sin evitar actividades.

Es *periódico* ya que se ingresa el tributo con referencia a manifestaciones económicas que revisten carácter de tiempo continuado usualmente denominado ejercicio fiscal.

⁴⁴ Goñi, Enrique G. Bulit. "Impuestos sobre los Ingresos Brutos". Ediciones Depalma. Buenos Aires, 2007.

⁴⁵ Goñi, Enrique Bulit. "Convenio Multilateral". Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1992.

Hay quienes sostienen que el impuesto era de ejercicio periódico cuando se lo pagaba por el total del año según la base de ingresos del año anterior y es instantáneo la manera de calcularlo hoy en día.

Otros autores lo consideran como un gravamen de ejercicio pero otorgan a los períodos mensuales y bimestrales cuando se exige anticipos el carácter de verdadero período fiscal⁴⁶.

Es *proporcional* ya que se aplica una alícuota y determina el monto del tributo en proporción a los ingresos gravados.

Cuenta con un *efecto regresivo* dado que no tiene en cuenta la capacidad contributiva global del contribuyente, sino, sólo una de sus manifestaciones indirectas generando que a mayores ingresos disminuya la incidencia efectiva.

El impuesto sobre los ingresos brutos es el principal recurso que obtienen los gobiernos provinciales. Grava el ejercicio de la actividad económica con fines de lucro en una determinada jurisdicción y, en general, se calcula sobre las ventas únicamente.

En la provincia de Neuquén, el Código Fiscal establece que será alcanzado el ejercicio habitual y a título oneroso en la jurisdicción de Neuquén, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad sin consideración a la naturaleza del sujeto que la preste y el lugar donde la realice (espacios ferroviarios, aeródromos, aeropuertos, terminales de transporte, yacimientos, obras hidroeléctricas, edificios, y lugares de dominio público o privado y todo otro de similar naturaleza); estará alcanzado con el impuesto sobre los ingresos brutos, con arreglo a las disposiciones del Código Fiscal y los que se establezcan en leyes tributarias especiales⁴⁷.

Para el Código de la Provincia, se entenderá cómo ejercicio habitual de la actividad gravada el desarrollo, en el ejercicio fiscal, de hechos, actos y operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto, cuando los mismos sean efectuados por quienes hagan profesión de tales actividades.

La habitualidad no se pierde por el hecho de que después de adquirida las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua. La Ley Provincial N° 2897 estableció el nomenclador de actividades, alícuotas mínimas y tasas fijas para el impuesto en el ejercicio fiscal 2014.

Actividad frutícola: Vamos a comenzar diciendo que en el artículo 5° establece las exenciones, mencionando que teniendo en cuenta el artículo 203, inc. m) del Código Fiscal, el cual establece que estará exento la comercialización de productos típicos regionales realizados por personas, cuando la producción sea efectuada por métodos o sistemas artesanales y el monto del gravamen a abonar no exceda el mínimo anual establecido por la ley⁴⁸.

Se encuentran exentos los cultivos agrícolas; y dentro de esta gran número de actividades, con el código de actividad 011310 el cultivo de frutas de pepita (las cuales incluye manzana, pera, membrillo, níspero, etc), actividad que estamos tratando en este trabajado de investigación.

⁴⁶ Goñi, Enrique G. Bulit. "Impuestos sobre los Ingresos Brutos". Ediciones Depalma. Buenos Aires, 2007.

⁴⁷ Código Fiscal Provincia de Neuquén. Ley 2680.

⁴⁸ Ley Impositiva Provincia de Neuquén. Año 2014. Ley 2897.

El Código Fiscal aclara que cuando los ingresos se originen por la venta de los bienes producidos fuera de la Provincia, estarán gravados al 3%.

Para el caso que la actividad tenga el alcance de venta minorista en razón de vender sus productos a consumidores finales o responsables exentos de IVA, será aplicable la alícuota del 3%.

Actividad hidrocarburífera: El inc. m) del artículo 4° de la Ley Tarifaria 2014, establece una serie de alícuotas relacionadas con la actividad hidrocarburífera que van desde la etapa de producción primaria de petróleo crudo y gas natural, su industrialización y comercialización mayorista y minorista, como también el transporte y servicios complementarios a dicha actividad.

111000 Extracción de petróleo crudo y gas natural (incluye gas natural licuado y gaseoso, arenas alquiníferas, esquistos bituminosos o lutitas, aceites de petróleo y de minerales bituminosos, petróleo, coque de petróleo, etc) 3%

Extracción de petróleo crudo y gas industrializado en origen 1%

112001 Actividades de servicios previas a la perforación de pozos (incluye operaciones geofísicas, tales como estudios geológicos y/o geoquímicos; trabajos de magnetometría, de gavimetría y/o sísmica; reparación de equipos, dispositivos y elementos utilizados en esta etapa y servicio de descripción de reservorio), 3,5%.

112002 Actividades de servicios durante la perforación de pozos (incluye perforación del pozo, atención y control de fluido, perforación de pozos horizontales y/o direccionales, servicios de filtrado, limpieza de pozos horizontales y/o direccionales, servicios de filtrado, limpieza de pozos, instalación, mantenimiento y control de sistemas hidráulicos, etc) 3,5%.

112003 Actividades de servicios posteriores a la perforación de pozos (incluye operaciones y servicios de cementación, estimulación de formaciones e inyección de productos químicos y especiales, operaciones de cable (Wire Line), perfilaje a pozo abierto; servicios de perfilaje y punzamiento a pozo entubado, etc) 3,5%.

112004 Actividades de servicios relacionados con la producción de pozos (incluye mediciones físicas, extracción y transferencia de muestras de fondo, estudio de reservorios, inspección, reparación, colocación, calibración y/o mantenimiento de materiales, bombas, válvulas y/o instalaciones) 3,5%.

112090 Actividades de servicios relacionadas con la extracción de petróleo y gas, no clasificados en otra parte: 3,5%.

232000 Fabricación de productos de la refinación del petróleo con expendio al público: 3,5%.

Fabricación de productos de la refinación del petróleo con industrialización en origen sin expendio al público: 1%

232001 Producción e industrialización de metanol en origen: 1%

402001 Fabricación de gas y distribución de combustibles gaseosos por tuberías con expendio al público: 3,5%.

Fabricación de gas y distribución de combustibles gaseosos por tuberías sin expendio al público: 1%.

402002 Producción de gas natural con expendio al público: 3,5%.

402003 Distribución de gas natural: 3%.

402004 Producción de gases no clasificados en otra parte: 3%.

402005 Distribución de gases no clasificados en otra parte: 3%.

451200 Perforación y sondeo excepto: perforación de pozos de petróleo, de gas, de minas e hidráulicos y prospección de yacimientos de petróleo (incluye los trabajos de perforación, sondeo y muestreo con fines de construcción o para estudios geofísicos, geológicos u otros similares, las perforaciones horizontales para el paso de cables o cañerías de drenaje, etc) 3%.

505001 Venta al por menor de combustible para vehículos automotores: 1,5%.

514110 Venta al por mayor de combustibles y lubricantes para automotores: 3%.

514191 Venta al por mayor de combustibles y lubricantes – excepto para automotores, gas en garrafas y fraccionadores de gas licuado-, leña, carboleña y carbón: 3%.

514192 Fraccionadores de gas licuado: 3%

514193 Venta de combustibles sólidos (incluye estaciones de servicio): 1,5%.

514933 Venta al por mayor de productos químicos derivados del petróleo: 3%.

603100 Servicio de transporte por oleoductos y poliductos: 3%.

603200 Servicio de transporte por gasoductos: 3%.

Actividad energética: En el inc. l) del artículo 4° de la Ley tarifaria del 2014 se establece las alícuotas del 3% para actividades de generación, transmisión y distribución de electricidad; estando alcanzado con la actividad 401130 la generación de energía hidroeléctrica (incluyendo la producción de energía eléctrica mediante centrales de bombeo).

Con el número de actividad 401200 se grava el transporte y con la 401300 la distribución y administración de energía eléctrica.

MPUESTOS ESPECÍFICOS AL CONSUMOS

Los impuestos específicos al consumo aparecen mucho tiempo antes que los generales; de hecho, los impuestos generales al consumo son modernos, datando de la década del '20. Como ya mencionamos, surgieron primero los impuestos que gravaban la sal o el whisky.

Como opina Fenochietto, el diseño de la política tributaria consistía en escoger impuestos que fueran fáciles de administrar que alcanzaran artículos cuya producción estuviera en manos de pocas empresas.

Imponer este tipo de tributos ocasiona lo que se denomina *carga excedente* que quiere decir que además de la pérdida de bienestar ocasionada por el impuesto que eventualmente es restituida a través de servicios o subsidios por parte del Estado, implica una pérdida adicional por el cambio de decisiones que adoptadas por las empresas y los consumidores.

Por otro lado, cuando la demanda de un bien es altamente sensible a su precio, para generar poca carga excedente las tasas de los impuestos deben mantener una relación inversa para compensar la elasticidad precio de la demanda. Los bienes con demanda inelástica

pueden gravarse a tasas altas y viceversa. Sin embargo, como los alimentos suelen tener una demanda respecto del precio bastante inelástica, no suelen ser gravados por impuestos al consumo o se lo hace aplicando bajas tasas.

Una ventaja de este tipo de impuesto es que cuando se aplica determinados bienes como ser el tabaco o el alcohol se reduce el consumo de los mismos, resultando beneficioso para estas personas y generando menor gasto en salud para el Estado en el futuro.

También con este tipo de tributo se logra mayor progresividad del sistema tributario por el efecto redistributivo que puede producir cuando alcanza algún tipo de bien como los suntuarios o superiores.

Impuesto sobre los combustibles líquidos y el gas natural comprimido: El impuesto sobre los combustibles líquidos es considerado de tipo indirecto, dado que no coincide el sujeto de derecho (sujeto pasivo) con el sujeto de hecho (el consumidor final).

Este tributo complementa al IVA y es regresivo por no contemplar la capacidad contributiva del consumidor final.

Tiene la característica de ser eficiente en cuanto a recaudación. Tiende a desincentivar el uso del automóvil privado, para mejorar los niveles de contaminación y disminuir los accidentes de tránsito.

El impuesto grava el uso de combustibles derivados del petróleo que menciona la ley taxativamente. Incide solo en una etapa de circulación, gravando las transferencias a título oneroso o gratuito de estos productos efectuada por los sujetos pasivos en el ámbito del territorio nacional⁴⁹.

Se encuentran gravados:

- Nafta sin plomo, hasta 92 RON
- Nafta sin plomo, de más 92 RON
- Nafta con plomo, hasta 92 RON
- Nafta con plomo, de más de 92 RON
- Nafta virgen
- Gasolina Natural
- Solvente
- Aguarrás
- Gasoil
- Diesel oil
- Kerosene
- - Biodiesel combustible

Son sujetos pasivos aquéllos que efectúen las operaciones alcanzadas por la ley. Para el caso de este tributo se encuentran alcanzados quienes:

- Realicen importaciones por cuenta propia o de terceros;
- Refinen o comercialicen combustibles líquidos y/u otros derivados de hidrocarburos en todas sus formas;

⁴⁹ Ley N° 23.996. Impuesto sobre los combustibles líquidos y el gas natural.

- Produzcan, elaboren, fabriquen u obtengan directamente o a través de terceros los productos gravados por la ley;
- En el caso del gas licuado para uso automotor, los titulares de las bocas de expendio y de almacenamiento de combustible para uso privado.

En el caso de aquéllos que transporten productos gravados, sean depositarios de productos gravados o tenedores, si bien no son sujetos pasivos del impuesto, si no pueden demostrar por medio de los documentos pertinentes que los productos han tributado o se encuentran exentos, son responsables del mismo.

En el caso de las importaciones, la alícuota se aplicará sobre el valor definido para la aplicación de los derechos de importación, al que se le agregarán todos los tributos a la importación o con motivo de ella, excluidos el IVA, la tasa de infraestructura hídrica y el impuesto al gas oil.

Con relación a la tasa, a partir del 01 de agosto de 2003 su determinación esta sujeta a una alícuota porcentual. A su vez esta no puede arrojar un gravamen inferior a determinados mínimos establecidos. Así por ejemplo para la nafta sin plomo hasta 92 RON se aplica el 70% y el impuesto mínimo es de \$ 0,5375. Estos mínimos se considerarán individualmente por cada transferencia, consumo o importación de producto gravado y se aplicará sobre el total de litros de cada producto consignado en la factura o solicitud de importación.

Los sujetos pasivos podrán computar como pago a cuenta del impuesto que deban abonar por sus operaciones gravadas, el monto del impuesto que les hubiera sido liquidado o facturado por otro sujeto pasivo del tributo.

Entre las exenciones se destacan las operaciones de exportación, las destinadas a rancho de embarcaciones de ultramar o de pesca, o aeronaves de vuelo internacional, solventes alifáticos, aromáticos y aguarrás cuando tengan determinados destinos y las que se direccional al consumo de determinadas áreas de la Argentina.

El impuesto se liquida por períodos mensuales y sobre la base de declaraciones juradas que, junto con el pago, se efectúa al mes siguiente a aquel al que corresponde su liquidación. Existe un régimen de anticipos para las naftas y otro para el resto de combustibles, que tienen distintos vencimientos y porcentajes.

La norma habilita a determinados sujetos y bajo ciertas circunstancias a computar como pago a cuenta de otros tributos el impuesto contenido en las compras de gasoil.

De esta manera el fisco busca atenuar la carga impositiva contenida en el gas oil para reducir el impacto de los constantes incrementos en los precios de los combustibles, teniendo en cuenta que para los actores beneficiados por el régimen, el combustible tiene un alto impacto en sus esquemas de costos.

Sujetos comprendidos:

Sector agropecuario: Productores agropecuarios (entendiéndose por tales a quienes lleven a cabo actividades que tengan por finalidad el cultivo y obtención de productos de la tierra tales como agricultura, horticultura, fruticultura y silvicultura; sea en forma conjunta o no con la actividad pecuaria) y sujetos que presten servicios de laboreo de tierra, siembra y cosecha.

Se podrá computar contra el Impuesto a las Ganancias el 100% del impuesto contenido en las compras de gas oil efectuados en el mismo período fiscal siempre que el combustible se utilice en maquinarias agrícolas de su propiedad, no pudiendo generar saldo a favor y el importe a computar no podrá superar la suma que surja de multiplicar la alícuota vigente al cierre del ejercicio por el precio promedio ponderado por litro, por la cantidad de litros deducidos como gasto en la declaración jurada del impuesto a las ganancias presentada en el período fiscal inmediato anterior al que practique el cómputo del pago a cuenta⁵⁰.

Si en un período el consumo supera al anterior, el cómputo de la diferencia podrá efectuarse únicamente en la medida que pueda probarse fehacientemente los motivos que dieron origen a dicha circunstancia a través de una nota ante la AFIP explicando dicha circunstancia.

Se podrán computar también como pago a cuenta del IVA el 100% del impuesto sobre los combustibles líquidos contenidos en las compras de gas oil efectuadas en el respectivo período fiscal.

En caso de existir un remanente en el cómputo, podrá trasladarse a los períodos siguientes hasta su agotamiento.

Transporte automotor de carga: La posibilidad de computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias y ganancia mínima presunta se extinguió el 31 de diciembre de 2001, con lo cual no se puede computar monto alguno para períodos fiscales posteriores.

Con relación al IVA, se puede computar el 100% sin límite alguno y los remanentes podrán trasladarse a los períodos fiscales siguientes hasta su agotamiento no pudiendo generar saldo de libre disponibilidad.

Transporte público de pasajeros: Para aquellas empresas que realicen servicio de transporte de carga terrestre, fluvial o marítimo y/o transporte público de pasajeros. Cabe aclarar que como el punto anterior, la posibilidad de computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias o ganancia mínima presunta se extinguió el 31 de diciembre de 2001.

Sin embargo, con relación al IVA, se puede computar el 100% del impuesto comprendido en las compras de gas oil efectuadas en el respectivo período fiscal, utilizando en las unidades afectadas al transporte.

El excedente no podrá generar saldo a favor, pero puede trasladarse a los períodos fiscales siguientes hasta su agotamiento.

Con relación a las empresas de transporte de pasajeros por ómnibus que sean concesionarios o permisionarias de las jurisdicciones Nacional, Provincial o Municipal, podrán computar el \$ 0,08 por litro de gas oil afectado a la actividad, como pago a cuenta de las contribuciones patronales con destino al sistema integrado de jubilaciones y pensiones.

Gas natural comprimido: Se establece para el territorio Nacional un impuesto sobre el gas natural distribuido por redes con destino a gas natural comprimido (GNC) para el uso como combustible de automotores.

⁵⁰ Ministerio de Economía. Tributos vigentes en la República Argentina a nivel Nacional (Actualizado al 31 de diciembre 2013). En: http://www.mecon.gov.ar/sip/dniaf/tributos_vigentes.pdf

La alícuota vigente es del 16% la cual se aplica sobre el precio de venta al consumidor.

Son sujeto pasivo del impuesto quienes distribuyan por redes el producto gravado a aquellos que lo destinen a uso como combustible en automotores⁵¹.

Impuesto sobre el gas oil y el gas licuado: Este impuesto recae sobre la transferencia a título oneroso o gratuito o importación de gas oil o cualquier otro combustible líquido que lo sustituya en el futuro, de manera que incida en una de sus etapas de su circulación.

El impuesto también recae sobre las transferencias de gas licuado para uso automotor, en el caso de estaciones de carga para flotas cautivas.

Son sujetos pasivos los importadores, las empresas que refinan o comercialicen combustibles líquidos y otros derivados de hidrocarburos en todas sus formas, las empresas que elaboren, fabriquen u obtengan productos gravados directamente o a través de terceros y quienes revendan el combustible que hubieran importado. La alícuota se aplicará sobre el precio neto de venta (el que resulta una vez deducido las bonificaciones por volumen y descuento por pago en efectivo, el débito fiscal del IVA, el impuesto a la transferencia de combustible y cualquier otro tributo) siendo la misma del 22%⁵².

Quedan exentas del impuesto las transferencias de productos gravados cuando tengan como destino la exportación o estén destinados a rancho de embarcaciones de ultramar.

El período fiscal de liquidación es mensual y sobre la base de declaraciones juradas excepto cuando se traten de importaciones.

Los sujetos pasivos podrán computar en la declaración jurada el monto que le hubiese sido liquidado y facturado otro sujeto pasivo, o hubieren ingresado en el momento de la importación.

Este tributo no cuenta con mecanismo de compensación con otros tributos.

Fondo Hídrico de Infraestructura: La Ley 26.181 establece un tributo el cual regirá sobre todo el territorio de la Nación, con afectación específica al desarrollo de proyectos, obras, mantenimiento y servicios de infraestructura hídrica, de recuperación de tierras productivas, de control y mitigación de inundaciones y de protección de infraestructura vial y ferroviaria, de manera que incida en una sola de las etapas de circulación.

Grava la transferencia a título gratuito u oneroso o la importación de nafta con o sin plomo de hasta 92 RON o más (siendo la alícuota del 5%) y sobre el gas natural distribuido por redes destinado a gas natural comprimido para el uso como combustible en automotores o cualquier otro combustible líquido que lo sustituya en el futuro (siendo la alícuota del 9%). Este tributo rige hasta el 31 de diciembre de 2029⁵³.

El monto de la liquidación del impuesto no podrá ser inferior al que surge de aplicar la suma fija de \$ 0,05 por litro de nafta o metro cúbico de gas natural comprimido distribuido.

⁵¹ Ministerio de Economía. Tributos vigentes en la República Argentina a nivel Nacional (Actualizado al 31 de diciembre 2013). En: http://www.mecon.gov.ar/sip/dniaf/tributos_vigentes.pdf

⁵² Op. Citada 50.

⁵³ Ministerio de Economía. Tributos vigentes en la República Argentina a nivel Nacional (Actualizado al 31 de diciembre 2013). En: http://www.mecon.gov.ar/sip/dniaf/tributos_vigentes.pdf

Quedan exentas las transferencias de productos gravados con destino a la exportación. Es de liquidación mensual y sobre la base de declaraciones juradas presentadas por los sujetos pasivos.

Recargo sobre el gas natural y gas licuado de petróleo: Este tributo vigente hasta el 22 de marzo de 2021 es consecuencia de la creación del Fondo Fiduciario para Subsidios de Consumo Residenciales de gas, el cual viene a financiar⁵⁴:

- Las compensaciones tarifarias de la Región Patagónica, el departamento de Malargüe provincia de Mendoza y la Región comúnmente denominada "Puna".
- La venta de cilindros, garrafas, gas licuado de petróleo, gas propano comercializado a granel y otros para las regiones mencionadas en el punto anterior.

Con este objetivo se aplicará un recargo de hasta el 7,5% sobre el precio del gas natural en punto de ingreso al sistema de transporte por cada metro cúbico de 9300 kilocalorías que se aplicará a la totalidad de los metros cúbicos que se consumirán y/o comercialicen por redes o ductos del territorio Nacional cualquiera fuera el uso o utilización final del mismo.

Los productores de gas actuarán como agentes de percepción en oportunidad de producirse la emisión de la factura o documento equivalente a cualquiera de los sujetos de la industria.

La percepción y autoconsumo constituirán un ingreso directo.

Lo recaudado será transferido al Fondo Fiduciario para Subsidios de Consumo Residenciales de Gas.

IMPUESTOS SOBRE LA ENERGIA ELECTRICA

Fondo Nacional de Energía Eléctrica: Este tributo de tipo monofásico recae sobre todo el territorio nacional para la compra o importación de energía eléctrica en bloque realizada por grandes usuarios o distribuidores.

Los sujetos pasivos del tributo son los adquirentes e importadores de energía eléctrica. Los responsables del ingreso del tributo en carácter de agentes de percepción son los generadores, cuando vendan energía a través de contratos libremente pactados o de sistemas regionales de interconexión y CAMMESA cuando las operaciones se efectúen a través del Sistema Argentino de Interconexión⁵⁵.

Para el caso de importaciones, el distribuidor o gran usuario será quien deba ingresar el tributo.

La base imponible estará dada por el monto de las tarifas que paguen los compradores del mercado eléctrico mayorista siendo el monto a ingresar de 0,0054686 \$/KWh.

Fondo Empresa Servicios Públicos Sociedad del Estado de la Provincia de Santa Cruz: Este tributo de tipo monofásico recae sobre todo el territorio nacional. Los sujetos pasivos del tributo serán los consumidores finales siendo los prestadores del servicio público de energía eléctrica los agentes de percepción del mismo.

⁵⁴ Op. Citada 50.

⁵⁵ Ministerio de Economía. Tributos vigentes en la República Argentina a nivel Nacional (Actualizado al 31 de diciembre 2013). En: http://www.mecon.gov.ar/sip/dniaf/tributos_vigentes.pdf

La base imponible estará determinada por el total facturado a los consumidores finales excluido todo recargo o tributo nacional, provincial o municipal que grave el consumo de electricidad y la alícuota vigente es del 0,6% sobre las tarifas vigentes en cada período y en cada zona del país aplicada a los consumidores finales⁵⁶.

Los sujetos pasivos deben ingresar tres anticipos como pago a cuenta del impuesto en el año y el régimen de liquidación es mensual, debiendo ingresar el tributo en el mes siguiente al de la liquidación.

MODALIDADES DE EVASIÓN EN LOS IMPUESTOS A LOS CONSUMOS

Lo que se pretenden detallar a continuación son las maniobras de evasión que durante una fiscalización por parte del Ente recaudador ya sea provincial o nacional, pueden detectar y así determinar montos evadidos. Más allá que las que a continuación se mencionan no descartamos la posibilidad de otras maniobras.

Compras no declaradas: Con el fin de ocultar compras de materia primas e insumos a efectos de no mostrar salidas de fondos pero más aún ocultar volúmenes producidos.

Puede darse también, que el Ente recaudador al realizar una estimación de ventas teóricas estas sean menores a las ventas facturadas infiriendo compras no declaradas que podrían haberse destinado a comas de materias primas.

Incorrecta utilización de alícuota: Dado que los tributos analizados para las distintas actividades presentan diferentes alícuotas, puede darse la utilización de porcentuales inferiores a los correspondientes para la actividad desarrollada con el fin de evadir tributos.

Facturas apócrifas: Utilizado con el fin de documentar operaciones de compra a fin de obtener crédito fiscal de IVA con el destino de absorber débito fiscal.

Gastos inherentes a la actividad no computados: Dentro del balance fiscal la ausencia de la registración correcta de gastos de comercialización y distribución nos puede alertar de estar en presencia de ventas omitidas y por ende en evasión del impuesto al valor agregado.

Disminución del monto facturado mediante la utilización de notas de crédito: Una manera de disminuir el débito fiscal del impuesto al valor agregado a través de la emisión de notas de crédito a fin de anular ventas al cierre del ejercicio por descuentos y devoluciones (o luego de períodos donde las ventas han sido altas)

Pasivos no documentados: En ocasiones se pueden detectar pasivos no documentados por préstamos a socios o integrantes de la sociedad, con el fin de justificar ingresos no declarados o compras inexistentes a efectos de computar crédito fiscal en el IVA o gastos en el impuesto a las ganancias.

Disposición de fondos a favor de terceros: Muchas veces nos encontramos dentro de esta actividad con vinculaciones comerciales o societarias, cuando por ejemplo se explora, produce, destila y vende. Nos podemos encontrar que en algunas oportunidades la disposición de fondos de una empresa a favor de otra se implemente sin que se reconozca interés alguno como consecuencia de la disposición de esos fondos, evadiendo de esta manera IVA.

⁵⁶ Op. Citada 49.

Prestamos del exterior: En aquellas sociedades que están integradas por accionistas extranjeros, muchas veces utilizan prestamos provenientes del exterior con el fin de justificar compra de activos en el país. Por lo general estos fondos provienen de ventas marginales que no fueron declaradas oportunamente.

Depósitos no declarados: Una de las maneras de engañar al Fisco en la toma de inventario, la cual sirve de base para detectar diferencias, es no declarar la totalidad de depósitos que posee el contribuyente.

Falta de facturación por la venta de rezagos: Se puede encontrar la falta de facturación de rezagos a efectos de evadir impuestos no reconociendo su ingreso.

Ventas omitidas en función al análisis de los volúmenes transportados: Para el caso de transporte de mercaderías como suele suceder en la actividad petrolífera, de la revisión de la documentación de estas operaciones puede surgir la identificación de determinada cantidad de producción que no coincide con las cantidades vendidas, determinándose evasión de tributos.

También puede darse que haya una mala calibración (efectuada a propósito) en los diferentes instrumentos de medición (las tres actividades analizadas cuentan con la utilización de este tipo de herramientas en la producción de las mismas, como por ejemplo balanzas, cuenta litros, etc) pudiendo de esta manera omitir de declarar ventas.

Ventas omitidas a través de representantes: Principalmente en la actividad frutícola, algunos contribuyentes cuentan con representantes en el interior que realizan ventas en distintas provincias para almacenes y comercios y no se declaran las mismas.

Ventas omitidas a través de la modalidad de consignación: A través de una serie de irregularidades detectadas por el Fisco, este puede presumir la omisión de ventas. Tales irregularidades pueden ser, por ejemplo la falta de documentación del transportista de la mercadería, la omisión de la leyenda "venta por cuenta y orden de un tercero" en la documentación.

En la actividad frutícola, el Fisco puede presumir evasión por ejemplo cuando un tercero argumenta tener frutas en consignación, siendo en realidad que puede utilizarla para otro fin como la elaboración de jugo o bebidas fizz, etc y obviamente no contar con la documentación respaldatoria.

La ausencia de rendición en el líquido producto hace que el Fisco presuma ventas omitidas como la falta de declaración de puntos de ventas.

Promociones realizadas a través de la degustación: Otra manera de evadir tributos detectada en varias oportunidades por el Fisco, es a través de la cuantificación de productos destinados a promociones y degustaciones. Se utiliza esta modalidad en el sur o en los lugares donde se desarrollan en gran cantidad las ferias y encuentros culturales y regionales. Con un análisis de la cantidad destinada a este fin el Fisco puede determinar ventas omitidas.

Cómputos de mermas o menores rendimientos: Para lo que es la actividad frutícola, puede suceder la contabilización de mayores mermas y de esta manera no declarar ventas de productos en condiciones. Tal situación es difícil en la actividad hidrocarbúrficas, dado que todo producto extraído es utilizado.

Para el caso del gas, el cual debe contener determinadas especificaciones (como ser concentración de agua, cantidad de concentración de dióxido de carbono, ácido sulfúrico), se puede engañar en esto al momento de facturar.

Utilización de regímenes promocionales: Especialmente hoy en día en donde la producción shale tiene mayores beneficios, algunos pozos de gas pueden ser declarados como no convencionales aún cuando no reúnan estas características contando con dichos beneficios y alícuotas diferenciales.

Ventas omitidas: Para el caso de la actividad petrolífera, algunos pozos no se encuentran conectados a oleoductos por una cuestión distancia, se utilizan camiones que los llevan hasta la batería, pudiéndose producir evasiones en este punto.

Con relación a la actividad frutícola, también podemos encontrarnos con ventas omitidas y no declaradas.

Ventas no declaradas en función a los productos inventariados: Al momento de realizar inventarios, en especial en la actividad frutícola, se puede detectar bienes de cambio que no figuran facturados como así tampoco en el inventario, lo cual implica ventas no declaradas.

Ventas no declaradas en función al consumo de otros insumos: Teniendo en cuenta el consumo de otros insumos que se encuentran ligados al proceso productivo como por ejemplo: cajas de cartón, papeles de envoltorio, etc. Respecto a la cantidad determinada en función de las ventas, permite inferir ventas omitidas.

TERCERA PARTE: CONCEPTO DE EVASION Y CAUSAS DE SU APARICIÓN

Consideramos que el primer paso a dar luego de haber realizado una pequeña reseña histórica de la provincia de Neuquén acerca de su geografía y sus principales actividades económicas, donde hemos descripto el proceso de producción y elaboración de sus productos más característicos, es necesario poder definir el fenómeno de la evasión, el cual es una problemática que afecta tanto a países en desarrollo como así también a países considerados desarrollados. Es decir, afecta al mundo entero pero con diferentes dimensiones bajo distintas circunstancias.

Para comprender la importancia de la problemática que plantea la evasión debemos primero adentrarnos brevemente en la materia de las finanzas públicas, la cual tiene estrecha relación con la materia bajo estudio.

No podemos dejar de mencionar que la Argentina ha adoptado como forma de gobierno el representativo (que significa que el pueblo gobierna por medio de sus representantes), republicano (es una sociedad organizada en base a la igualdad de todos los hombres y elige a sus representantes a través del voto y por tiempo determinado) y federal (lo que quiere decir que está compuesto por entidades autónomas -en el caso de nuestro país 23 provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires-, las cuales dictan su propia constitución, organizan sus tres poderes, recaudan impuestos, efectúan inversiones y promueven la educación pública entre otros gastos públicos típicos de un gobierno, permitiendo de esta manera el control y la cooperación recíproca entre las provincias y el gobierno federal).

Las finanzas públicas constituyen la actividad financiera del sector público. Su objetivo principal es administrar fondos que ingresan al Estado (ya sea nacional o provincial) y que son utilizados para la producción de bienes públicos, explicitándose ambos rubros en su herramienta más importante, el presupuesto. Con su particular estructura y característica interactúa con el sector privado, regido por la economía de mercado. En otras palabras, el Estado requiere, para poder realizar sus funciones, incurrir en erogaciones, denominadas "Gasto Público", para lo cual debe contar con recursos y los mismos se obtienen de diferentes fuentes como por ejemplo⁵⁷:

1. Recursos patrimoniales propiamente dichos
2. Recursos provenientes de las empresas estatales
3. Donaciones al Estado
4. Recursos tributarios
5. Recursos derivados de la aplicación de sanciones
6. Recursos monetarios
7. Recursos del crédito públicos / endeudamiento.

⁵⁷ Asociación Argentina de Estudios Fiscales – García Belsunce, Horacio A. (Director) – “Tratado de Tributación – Tomo I – Derecho Tributario”, (2 volúmenes), Ed. Astrea, 2003.

Por otro lado, y a modo de ejemplo algunos de los gastos que el Estado debe enfrentar son la salud, la educación, la justicia, la seguridad pública.

Con lo cual, al finalizar el año calendario y de acuerdo a la incidencia real de los dos elementos básicos del presupuesto público (ingresos y gastos), obtenemos un resultado el cual puede ser superávit o déficit fiscal, dependiendo si arroja un saldo positivo o negativo.

Por ejemplo, si el año calendario cierra con un superávit comercial, no genera inconvenientes desde el punto de vista de las cuentas nacionales o provinciales, dado que quiere decir que se ha generado un excedente el cual incrementará las reservas de los Estados. Si esta situación se repite, se puede llegar a analizar la posibilidad de disminuir la carga tributaria que recae sobre la población por el simple hecho que se recauda más de lo necesario para cumplir con sus objetivos.

De ser a la inversa (es decir que la balanza comercial arroja déficit fiscal), la situación se torna compleja y más aún si se repite en lo sucesivo de los años este resultado.

Como hemos mencionado, uno de los recursos del Estado son los tributos que recauda. En el Estado moderno y constitucional basado en los principios de la economía liberal, tal vez sea el más importante dentro de los recursos con los que cuenta el sector público; se obtienen mediante el ejercicio de su poder de imperio, es decir, a través de leyes que imponen obligaciones a cargo de los administrados, en la forma y cuantía que las mismas establecen⁵⁸.

El delito de la evasión existe desde antiguos tiempos, cuando el tributo (nombre con el cual se denominaba a los impuestos) era considerado como un símbolo de sumisión del vasallo a su señor y que era percibido en forma arbitraria, atrayendo como consecuencia que fuese fuertemente repudiado.

Podemos encontrar diferentes definiciones de evasión pero jurídicamente suele definirse como "toda eliminación o disminución de un monto tributario producidas dentro del ámbito de un país por parte de quienes están obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales"⁵⁹.

Georetti indica en su libro "La Evasión Tributaria" que este fenómeno está configurado por cualquier hecho, comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley.

Otra aproximación al concepto es considerar a la evasión como "... 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"⁶⁰.

⁵⁸ García Vizcaíno, Catalina – "Derecho Tributario", Depalma, Buenos Aires 1999 (Tomo I), y 2000 (Tomo II)

⁵⁹ Villegas, Héctor B. y otros: "La evasión fiscal en la Argentina" - DF - T. XXIII - pág. 337

⁶⁰ Fenochietto, Ricardo: "Métodos de estimación de la evasión impositiva y de economía informal". AFIP, Bol. N° 18 (1/99).

Se debe diferenciar la evasión fiscal de la elusión fiscal. Se define como el aprovechamiento de los recursos legales disponibles para conseguir la mínima carga fiscal o para diferir en el tiempo su impacto. En consecuencia, permite que el contribuyente no verifique el supuesto de hecho que constituye el objeto del hecho imponible, con el fin de no pagar tributos y abaratar los costos tributarios, procurando para ello forzar alguna figura jurídica establecida en las leyes. Se puede afirmar que eludir es legal y se combate a través de un análisis económico de los hechos que permita al auditor determinar la naturaleza de las operaciones realizadas por los agentes económicos para evitar el pago de los tributos.

Adicionalmente, también debemos diferenciar la evasión del concepto de planeamiento tributario, el cual consiste en la herramienta utilizada por los profesionales especialistas en tributación, donde el objetivo primordial es estudiar las vías pertinentes para el ahorro en el pago de impuestos, evitando sanciones y multas.

Cuando hablamos de evasión estamos refiriéndonos a un delito, ya que el contribuyente no cumple con sus obligaciones tributarias, transformándose su acción en una infracción la cual debe ser sancionada. El objetivo de los contribuyentes es reducir sus costos mediante actos ilícitos y vedados por las leyes, como por ejemplo el contrabando, el fraude y la falsificación, requiriendo que las administraciones fiscales deban invertir muchas de sus fuerzas en conseguir recuperar los ingresos perdidos.

No podemos dejar de mencionar la vinculación que tiene la evasión con la economía no registrada, la cual resulta comprensiva de dos aspectos distintos. Por un lado, cuando debido a los impuestos se generan “ingresos no declarados” que engrosan lo que se denomina economía “en negro” o no declarada. En este caso, la causa principal de estas actividades ocultas está dada por la aplicación de los distintos tributos, siendo el efecto la pérdida de ingresos fiscales⁶¹.

Vale aclarar que, bajo esta hipótesis, se entiende por economía no registrada aquel producto nacional que por falta de declaración o subdeclaración no es medido por las estadísticas oficiales.

También debemos mencionar que existen otras formas de economía no registrada, motivadas en razones alejadas a las estrictamente tributarias. Estamos hablando de aquella que se origina como consecuencia de restricciones o regulaciones de la economía (control de precios, control de cambios, controles sobre salarios mínimos, etc.), o se trata de ingresos de actividades ilegales (como ser el contrabando, narcotráfico, prostitución, juego ilegal, comisiones, coimas, venta de mercadería robada, etc.).

Pero estas actividades también generan una disminución en los ingresos fiscales, porque naturalmente, estos ingresos no se declaran al fisco, pero no por razones fiscales, si no por motivaciones ajenas. De esta forma, aquí la causa es la ilegalidad, que también genera como efecto ingresos no declarados, aunque claramente bajo una perspectiva diferente a lo descripta en los párrafos precedentes.

Como lo hemos mencionados, los ingresos no registrados se generan por razones no tributarias, la no declaración es la consecuencia normal de este tipo de ingresos no registrados,

⁶¹ Cano González, Hugo N. “La Economía no registrada y los ingresos tributarios”.

ya que su presentación al Fisco pondría en evidencia el carácter ilegal o contrario a la reglamentación vigente. En caso de no existir restricciones, las actividades podrían ser declaradas y generar impuestos sobre los ingresos provenientes de las mismas.

¿Qué sucede con la mora en el pago de los impuestos? ¿Puede ser considerada evasión tributaria? Primero debe tenerse en cuenta que en estos casos, la administración tributaria tiene conocimiento del tributo que se adeuda y por lo general en una gran cantidad de casos, el impuesto se ingresa. Sin embargo cuando estos montos nunca son ingresados podría constituir en una forma de evasión, pero como ya mencionamos, la administración conoce el monto y el tributo dejado de ingresar, con lo cual resulta difícil calificar estos actos como de evasión. Adicionalmente, la mora, por sus características no generaría una economía no registrada⁶².

Algunos autores consideran que se debería fijar una fecha límite de pago para separar la evasión y la otra forma de incumplimiento más formal como ser el caso de la mora, opinión que no compartimos, ya que consideramos por lo ya expuesto que la mora no calificaría como una forma de evadir.

Causas que inciden en el fenómeno de la evasión

Como hemos mencionado anteriormente, la evasión impositiva es un fenómeno que produce consecuencias nocivas para la economía de un país. Dado que afecta a los ingresos fiscales y con ello el nivel de prestaciones que debe brindar el Estado. También afecta la equidad horizontal produciendo irritación en los contribuyentes que cumplen, induciéndolos al no cumplimiento. El fenómeno se ha hecho presente prácticamente en todos los países de la esfera terrestre, no dejando exentos ni siquiera a aquellas economías más eficientes.

Para poder hacerle frente, es necesario conocer las causas de la evasión y cuales son los sectores donde se genera en mayor medida. Así como es importante saber sus causas, también es importante poder medirla tanto antes como después de haber tomado medidas a efectos de combatirla para analizar cuales han sido los cambios⁶³.

Podemos mencionar que las causas que inciden en la evasión no son únicas. Al introducirse en el estudio nos permite arribar rápidamente que se trata de un tema complejo, una de las razones es el carácter dinámico. La reducción de la evasión estará dada por la remoción de los factores que conllevan tales causalidades, con lo cual será de suma importancia las medidas que se tomen en el contexto económico y social del lugar. Obviamente, pueden existir otras circunstancias ajenas al campo económico tributario que pueden mejorar o afectar el nivel de cumplimiento tributario.

Bajo esta complejidad la doctrina ha esbozado una serie de causas que le dan origen al fenómeno, por lo que mencionaremos aquellas que a nuestro criterio son las más comunes sin que con ello se pretenda agotar la existencia de otras causas.

a) Carencia de conciencia tributaria: Cuando hablamos de conciencia tributaria nos referimos a la falta de desarrollo en la sociedad del sentido de cooperación de los individuos

⁶² Cano González, Hugo N. "La Economía no registrada y los ingresos tributarios".

⁶³ Fenochietto, Ricardo: "Métodos de estimación de la evasión impositiva y de economía informal". AFIP, Bol. N° 18 (1/99).

con el Estado. La conciencia tributaria significa entender que al Estado lo conformamos todos los ciudadanos y que el convivir en una sociedad organizada, implica que todos debemos contribuir con los fondos necesarios para que el Estado cumpla con los fines que hacen a su existencia, básicamente suministrar bienes y servicios públicos.

La doctrina tiene dicho que la conciencia tributaria se basa en dos pilares. Uno de ellos es 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, es la prioridad que el ciudadano da al 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 del colectivo. Algo que sucede con este segundo aspecto es que el ciudadano al observar que a su alrededor hay 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 el accionar del mal ciudadano es tomado equivocadamente como un ejemplo a imitar. Esto, sumado a la creencia de la insuficiencia de medios por parte de la Administración tributaria para combatir la evasión, provoca que la situación se torne aún más grave.

No podemos dejar de agregar la gran cantidad de blanqueos y moratorias, especialmente implementados en nuestro país que hace que el contribuyente cumplidor se vea tentado a imitar el accionar del no cumplidor, dado que interpreta que su postura cumplidora lo sitúa en desigualdad de condiciones con el contribuyente que no cumple.

Sin embargo, al ahondar en el estudio de la falta de conciencia tributaria, automáticamente podemos encontrar origen en otras razones, las que se pueden resumir en⁶⁴:

- Falta de educación; Sin lugar a dudas, la base de toda conciencia tributaria está dada por la educación de su pueblo, con lo cual torna a este factor de gran importancia. Siendo las bases de la educación la ética y la moral, los mismos llevados a su máximo nivel e incorporados desde temprana edad como verdaderos valores conllevan a un sentimiento de deber y justicia. Por lo tanto, se debe enseñar el rol que cumple el Estado y la necesidad de que todos aportemos como ciudadanos para que pueda llevar a cabo sus fines.

Se debe hacer hincapié en que pagar impuestos constituye el precio de vivir en sociedad y además que esto permite el crecimiento y la seguridad de aquélla en todos sus aspectos.

- Falta de solidaridad; para la sociología, cuando se habla del valor humano de solidaridad nos estamos refiriendo al sentimiento de unidad basado en metas e intereses comunes. Gracias a este valor, el género humano ha alcanzado un alto grado de civilización y desarrollo tecnológico con el correr de los siglos, logrando sobrevivir y salir adelante luego de grandes embates de la adversidad. Básicamente lo que se quiere decir con esto es que los ciudadanos que deben aportar al Estado son aquéllos que se encuentran en condiciones de hacerlo para que pueda volcarse lo recaudado a los sectores más necesitados, buscando el desarrollo del país.

- Razones ligadas a la historia económica⁶⁵; si nos remontamos a la década de 1990, nuestro país sufrió notables cambios. Por empezar, hacía siete años que regresaba a la

⁶⁴ Vazquéz Caro, Jaime. 27 Asamblea General del CIAT, Santiago de Chile, 1993.

democracia luego de periodos donde la sociedad se vio sometida a gobiernos de facto. Se inició una etapa de estabilidad económica, basada en el régimen de convertibilidad del peso argentino con la divisa estadounidense y la apertura de los mercados. Con la globalización y el incremento de la competitividad se produjo un drástico cambio comercial. Las empresas buscaban ser competitivas, a través de calidad, prestación de servicios y fundamentalmente precios. Como consecuencia, nos vimos sumergidos en una recesión con una notable desventaja competitiva hacia el exterior y un tipo de cambio favorable, lo cual llevó a que los contribuyentes buscaran diferentes maneras de obtener mayores ingresos, siendo una de las vías la de omitir el ingreso de los tributos. Con este ejemplo observamos como un contexto económico y político en un momento determinado puede influir en la decisión de los ciudadanos de ingresar sus tributos o dar prioridad a otras necesidades.

- Idiosincrasia del pueblo; vinculado con la falta de cultura del trabajo, tal vez es una de las razones más difíciles y dolorosas para explicar. La falta de conciencia tributaria tiene relación con la falta de solidaridad y la cultura facilista producto de un país rico que alberga gran cantidad de inmigrantes. El sentimiento de que todo puede arreglarse, y de que las normas pueden violarse al cual hay que adicionarle los ejemplos que vemos a diario de la clase dirigente se observa una falta de compromiso con el pueblo entero el cual refleja falta de patriotismo y honestidad.

- Falta de claridad con el destino de los fondos; evidentemente este es un problema que va más allá del administrador tributario. Se percibe una situación de corrupción que afecta directamente al cumplimiento voluntario. La población reclama que el Estado preste la máxima cantidad de servicios de la mejor manera. Claramente podemos ver como esto se percibe en la sociedad cuando por ejemplo los ciudadanos prefieren enviar a sus hijos a escuelas privadas, en el caso de salud cuando pagan a una obra social privada ya sea por la rapidez en las llamadas de emergencias como por contar con los elementos y calidad en medicina y con relación a la seguridad, cada vez crece más la utilización de sistemas de seguridad privada. Ante todo esto, la población que debería contribuir analiza si conviene aportar los recursos al Estado cuando perciben que este no presta los servicios públicos adecuadamente.

Con relación a este punto, el presupuesto público juega un papel muy importante. En el mismo se encuentra plasmado como se aplicarán los recursos generados a través de la recaudación, mayoritariamente, tanto a las partidas asignadas para cada una de las áreas que el estado debe cubrir (como hemos mencionados; salud, justicia, educación, seguridad, etc.), así como la actividad fiscalizadora, procurando el acabado cumplimiento del mismo.

Vicente Oscar Díaz adhiere a los comentarios de Vito Tanzi, quien señala que las partidas extrapresupuestarias creadas con el objetivo de reducir los controles políticos y administrativos, a las que las mismas se verán sometidas, profundizan las conductas evasivas de la población⁶⁶.

Es claro que la publicación transparente de las operaciones de la administración fiscal sirve para institucionalizar la confianza.

⁶⁵ Costa, Marcelo Pablo. "Lucha contra la evasión tributaria". Boletín AFIP N° 114, 01/01/2007.

⁶⁶ Lamagrande, Alfredo J., "Evasión fiscal", VII Congreso Tributario, San Martín de los Andes, 1999.

b) Falta de transparencia en el sistema tributario: Este factor obedece a que la falta de definición de las funciones del impuesto como así también las funciones de la Administración Tributaria con relación a las exenciones, los subsidios, promociones industriales, que no tienen un impacto muy positivo sobre el fenómeno de la evasión, sino que impide interpretar en forma correcta cuál es el tratamiento a dispensar a una determinada situación, generando inseguridad en los contribuyentes.

Lo descripto precedentemente conlleva a frecuentes discusiones administrativas y judiciales, generando mayores costos. Adicionalmente, la falta de definición y claridad en las normas genera que el contribuyente busque excusarse ante la incorrecta aplicación de las mismas frente a la aplicación de sanciones.

Aquí una gestión eficiente es tan importante como el desarrollo de un esquema tributario acorde a la realidad del momento. Es necesario que las leyes, los decretos y las resoluciones sean estructurados de manera tal que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad, queremos decir que el contenido de las mismas sea tan claro y preciso, que no permitan la existencia de ningún tipo de dudas para los administrados⁶⁷.

No podemos dejar de referirnos a la cantidad de normas dictadas anualmente. Claramente en un sistema tributario donde se producen de manera frecuente cambios que atentan contra el correcto cumplimiento del mismo, siendo dificultoso respetar el principio de certeza.

c) Administración tributaria poco flexible: Cuando nos referimos a Administración Tributaria rápidamente nos lleva al concepto de sistema tributario. Cabe mencionar que un sistema 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 común⁶⁸.

Uno de los principales aspectos a tener en cuenta es el de su simplificación que conlleva a la flexibilización. Pero sin lugar a dudas, esta flexibilización además tiene que ser como respuesta al contexto dinámico en el cual vivimos y el cambio continuo de escenario por el cual transitamos principalmente como consecuencia de la globalización, modernización y avance tecnológico.

Es importante tener en cuenta que 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 por la cual se le exige la flexibilidad.

Uno de los grandes problemas que se presentan 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

⁶⁷ García Vizcaíno, Catalina – “Derecho Tributario”, Depalma, Buenos Aires 1999 (Tomo I), y 2000 (Tomo II)

⁶⁸ Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, 22º edición 2001; en www.rae.es

política del gobierno, debiendo en consecuencia realizar todos los esfuerzos necesarios para implementar los cambios exigidos por esta última.

d) Bajo riesgo de ser detectado: Claramente este factor posee una gran influencia sobre el resto de los factores que hemos analizado. Esta situación puede darse porque el contribuyente al saber que no lo pueden controlar se siente tentado a evadir llevando a la pérdida de la equidad horizontal y vertical. Los esfuerzos de la Administración Tributaria deben enfocarse 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 conductas evasoras. El fisco debe marcar una adecuada presencia en el medio, a través de una correcta utilización de la información que posee, implantar en la sociedad la imagen de que el costo de no cumplir correctamente sus obligaciones fiscales podrá ser más oneroso que la elección de no pagar⁶⁹.

e) Planes especiales de cumplimiento fiscal: A ocurrido en reiteradas oportunidades que en nuestro país para poder facilitar el ingreso de tributos adeudados al fisco la Administración Tributaria ha implementado diferentes planes de regularización, usualmente conocidos como “blanqueos”, “moratorias”, “presentaciones espontáneas” o “planes de facilidades de pago”, con el fin de que los contribuyentes que por diferentes razones no han podido cumplir en tiempo y en forma o bien aquellos que directamente no habían expuesto la materia sujeta a imposición por la que debían ingresar los tributos correspondientes ingresen las sumas adeudas. El problema que se plantea con estos programas es que usualmente los mismos ofrecen facilidades, reducciones en multas e intereses logrando un abuso en la utilización de los mismos que impactan seriamente sobre el comportamiento contributivo de la sociedad, incidiendo en el actuar futuro de los contribuyentes los cuales tienden a pensar que habrán nuevas oportunidades y hasta quizás más económicas para cumplir.

Por ejemplo, en el lapso de cuatro años, en nuestro país se han lanzado dos importantes planes de facilidades de pago con grandes beneficios.

En el año 2009 la Ley 26.476 ofreció, bajo los tres primeros títulos de este marco legal, la posibilidad de:

- 1) Regularizar impuesto y recursos de la seguridad social
- 2) Régimen especial de regularización del empleo no registrado y promoción y protección del empleo registrado
- 3) Exteriorización de la tenencia en moneda nacional, extranjera, divisas y demás bienes en el país y en el exterior.

Lo atractivo de esta norma fue el régimen de condonación que ofreció para las deudas de los contribuyentes.

A fines de marzo 2013, el fisco nacional lanza un plan de regularización fiscal el cual abarca deudas impositivas, aduaneras y de la seguridad social.

Se puede destacar que este plan permite hasta el 31 de julio del 2013 regularizar deudas impositivas, aduaneras (multas y cargos suplementarios) y de los recursos de la seguridad social que hayan tenido fecha de vencimiento para su presentación y pago hasta el 28 de febrero del 2013. Tiene previsto poder reformular planes “mis facilidades” vigentes, como

⁶⁹ Vazquez Caro, Jaime. 27 Asamblea General del CIAT, Santiago de Chile, 1993.

también deudas derivadas de ajustes de inspección o discutidos en sede administrativa, contencioso-administrativa o judicial siempre que el contribuyente se allane.

Este nuevo plan de facilidades de pago se encuentra regulado por la Resolución General 3451 de la AFIP, que permite financiar en 120 cuotas (diez años) a una tasa mensual del 1,35% y sin pago a cuenta. Sin embargo, no podemos dejar de mencionar que esta resolución deroga el régimen de facilidades de pago permanente dispuesto por la Resolución General 2.774, por lo cual las obligaciones que vencían a partir del 01 de marzo 2013 debían cancelarse de contado. Esto daba la pauta que el Fisco no quería que el contribuyente se financiara con la AFIP, refinanciando un plan de pagos para ingresar a otro. Adicionalmente lanzó a través de la Resolución 3516 un régimen de facilidades de pago (por cierto muy distinto a los anteriores) para deudas impositivas, aduaneras y de seguridad social, sin que ello implique condonación total o parcial de las deudas y sin reducción de intereses o liberación de sanciones.

Este nuevo plan de pagos permanente está diseñado para Pymes con al menos dos empleados y que hayan obtenido ingresos anuales no superiores a \$ 10 millones. Se puede realizar hasta seis cuotas y con un interés de 1,35% mensual.

De la erradicación de este tipo de medidas, se logrará un sistema más justo y equitativo que incentivaría al cumplimiento en tiempo y forma. Se debe transmitir por parte de la Administración Tributaria a los contribuyentes que no ingresan y cumplir con las obligaciones impositivas será más gravoso, aplicando sanciones a las conductas antijurídicas.

f) Presión tributaria: Este es un factor que incentiva la evasión dentro de un sistema tributario. Estudios demostraron que en países donde aumentaron por diferentes razones coyunturales la presión tributaria, linealmente ha aumentado la economía informal, demostrando una relación lineal donde a mayor presión tributaria, mayor el índice de evasión.

g) Inequidad y regresividad del Sistema Tributario: Con este factor queremos expresar que si el contribuyente percibe que el reparto de la carga tributaria que debe asumir no es justo, perseguir el autocumplimiento se debilita, dado que el individuo tratará de evadir la carga impuesta por el estado como medida de protección a la injusticia que percibe.

Por otro lado, hemos escuchado varias veces sobre la regresividad de nuestro sistema tributario argentino, particularmente en cuanto a la incidencia en la sociedad del impuesto al consumo. Esto lo observamos al aplicar la misma alícuota (la cual es elevada) tanto sobre los consumos de una persona de pocos ingresos como a otra con ingresos más elevados. Sin embargo, proporcionalmente la persona con menos recursos responderá en mayor medida al impuesto dado que es más propenso a consumir una porción mayor del ingreso que la persona que obtiene ingresos mayores.

Estos conceptos atentan con el principio de la equidad vertical, la cual influye en los niveles de evasión que podemos encontrar en el Estado.

Como mencionamos a comienzos de este apartado, las causas de evasión fiscal que hemos expuesto no son únicas, y pueden estar presentes varias de ellas en la sociedad lo cual provoca que los individuos perciban como mejor opción no ingresar los tributos.

Para lograr la remoción de la evasión se deberán llevar a cabo medidas adecuadas en un contexto económico y social dado. Todo ello sin perjuicio de que circunstancias ajenas al campo económico tributario puedan mejorar o afectar el nivel de cumplimiento impositivo.

Lo expuesto nos permite arribar a una primera conclusión, la dificultad con la que trabajan las Administraciones Tributarias por la complejidad que significa equilibrar las acciones pertinentes para atender las necesidades de los diferentes sectores, dado que proteger a un sector económico indudablemente implica desproteger a otro, agravándose la situación aún más cuando se suma la dificultad de administrar un país altamente endeudado, logrando que se sacrifiquen medidas a largo plazo para poder solucionar los problemas de hoy, tomándose medidas políticas que atentan contra los principios de buen cumplimiento y motivando indirectamente al no ingreso de los tributos⁷⁰.

⁷⁰ Costa, Marcelo Pablo. “Lucha contra la evasión tributaria”. Boletín AFIP N° 114, 01/01/2007.

CUARTA PARTE: ACCIONES GUBERNAMENTALES PARA EVITAR EL FENÓMENO –MEDIDAS ADOPTADAS EN ARGENTINA

Luego de ver algunos aspectos conceptuales vinculados a la evasión y las causas que la generan a ella, consideramos importante analizar las medidas y las políticas que un Estado puede tomar a fin de combatir el fenómeno. Adicionalmente, mencionaremos de manera intercalada en este apartado las medidas que se han utilizado en el último tiempo en la Argentina.

Claro está que las Administraciones modernas deben cubrir equilibradamente tres objetivos muy concretos: elevar el nivel medio de cumplimiento, maximizar el cumplimiento voluntario y formar conciencia tributaria. Estos objetivos son de corto, mediano y largo plazo respectivamente. Pero en las últimas décadas los Fiscos han tenido que hacer frente a cambios en el contexto mundial y han tenido que tomar conciencia de la importancia del contexto político, económico y social en su gestión⁷¹.

Las Administraciones han virado su estrategia cada vez más, enfocándose a los factores externos que condicionan la operación cotidiana de sus organizaciones. Por ejemplo, la Argentina a partir de fines de la década de los 90, entró en un proceso recesivo el cual tocó fondo en diciembre de 2001, con sus consecuencias lógicas de incremento de la pobreza, desocupación y subocupación de la población activa, reducción del PBI, fuga de capitales, salida de la convertibilidad y devaluación de la moneda. Dicha situación la cual se tradujo en un colapso financiero y el bloqueo de los depósitos bancarios, sumado a la declaración de default generaron por un lado una situación de hecho que era la indisponibilidad de fondos y por otro un sentimiento generalizado en la población de incertidumbre hacia el futuro y de resistencia al cumplimiento de cualquier obligación fiscal, generó una disminución clara en el cumplimiento voluntario y una reducción en la percepción de riesgo por parte del contribuyente.

Adicionalmente coincide en esta década la evolución de las formas de evadir. El porcentaje significativo de los ajustes realizados en las fiscalizaciones estaban relacionados con evasión en el monto de ventas, omitiendo base imponible en el impuesto a la renta y en el valor agregado.

Esto cambia, sacándole terreno a esta forma de evadir y adquiriendo presencia la detección de comprobantes de compras y/o gastos apócrifos. Claramente se produjo este cambio dado al mejoramiento en los diseños de los sistemas de facturación implementados a partir de 1991.

Esta generación de fiscalizaciones simultaneas ha provocado la necesidad de ampliar el alcance de las inspecciones originales y consecuentemente prolongar la duración de las mismas, restando de ese modo capacidad de tener mayor cobertura y disminuyendo el riesgo a ser fiscalizado, lo cual indirectamente actúa en desmedro del cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes en general.

⁷¹ Costa, Marcelo Pablo. “Lucha contra la evasión tributaria”. Boletín AFIP N° 114, 01/01/2007.

Otro cambio en el contexto económico internacional es el proceso que se viene dando en las últimas tres décadas con un crecimiento constante: la globalización. Esto ha justificado la planificación fiscal que utilizada nocivamente perjudica notablemente a las bases imponibles del impuesto a la renta en los países con tasas normales de tributación a nivel internacional. Con lo cual las Administraciones Tributarias han dedicado esfuerzos en la última década en profundizar la búsqueda de mecanismos que atenúen los efectos nocivos que las mismas traen a la recaudación fiscal.

La situación se complica aún más cuando le agregamos la proliferación de grupos económicos locales e internacionales, lo cual obliga a analizar tales relaciones comerciales y poder diferenciar claramente aquellas legítimas de las que no lo son.

Por todo lo expuesto tanto en nuestro país como en el resto del mundo han tenido que desarrollar mecanismos para prevenir, detectar y controlar el fraude fiscal siendo a modo de ejemplo:

Medidas de carácter legislativo: sin lugar a dudas, ante la coyuntura planteada precedentemente la participación del organismo recaudador en la formulación de políticas tributarias es fundamental, principalmente porque tiene experiencia y permite proponer nuevas normas o modificaciones procedimentales como también específicos para cada graven llenando vacíos de las leyes vigentes. Algunas de las medidas que se han implementado en nuestro país son⁷²:

- A efectos de encausar por carriles formales a la actividad económica, se sancionó la conocida ley antievasión, imponiendo límites a las operaciones en dinero en efectivo. Las transacciones que no cumplan con los requisitos establecidos por la ley, no pueden ser deducidas como gastos en el impuesto a las ganancias o computarse los créditos fiscales, por ejemplo.
- Se redujo la alícuota en el IVA para determinados sectores económicos, principalmente agropecuario.
- Se implementó el reintegro de IVA por exportación.
- Plan Antievasión I y II los cuales pueden resumirse en⁷³:
 - a) Extensión de la responsabilidad solidaria a los sujetos que por sus compras reciban facturas o documentos apócrifos, en los casos que deban constatar su veracidad.
 - b) Incorporación de presunciones “juris tantum” a la Ley de Procedimiento Tributario (L. 11683)
 - c) Se otorga al Poder Ejecutivo la facultad de condicionar (mediante reglamentación) el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos a favor del contribuyente o responsable, a la utilización de determinados medios de pago o a formas especiales de comprobación de sus operaciones.
 - d) Incorporación de la figura de “residencia”.

⁷² Costa, Marcelo Pablo. “Lucha contra la evasión tributaria”. Boletín AFIP N° 114, 01/01/2007.

⁷³ Cano González, Hugo N. “La Economía no registrada y los ingresos tributarios”.

- e) Otorgamiento de facultades a la AFIP para proceder al secuestro preventivo y eventual comiso de mercaderías.
- f) Consideración como domicilio fiscal al electrónico.
- g) Determinación de un domicilio fiscal alternativo con plena validez.
- h) Incorporación de la figura del “inspector fedatario”, el cual consiste en que funcionarios de la AFIP actúen como compradores o consumidores a efectos de verificar el control de las normas de emisión y entrega de comprobantes.
- i) Dar comienzo a nivel nacional de un sistema de registro unificado de personas jurídicas (CUIT).
- j) Revisión del régimen de trabajadores del servicio doméstico.
- k) De índole previsional se incorporó normativa que combate el uso de figuras jurídicas destinadas a evadir el pago de los recursos de seguridad social.
- l) Determinación de manera presuntiva de la deuda cuando el empleador no registre o declare a su personal.
- m) Implementación del régimen sancionatorio para los agentes de retención y percepción en materia de seguridad social.
- n) Reducción de los plazos procesales en materia de seguridad social.
- o) Prohibición de operaciones de comercio exterior que involucren mercaderías falsificadas.
- p) Optimización de la cobranza coactiva de las deudas aduaneras.
- q) Adecuación de la figura de contrabando menor y penalización mayor del contrabando punible judicialmente.
- r) Facultad de la AFIP para la constitución de garantías por medios electrónicos.
- s) Redefinición de la base imponible de ciertas operaciones de comercio exterior.

Medidas de carácter organizacional: Durante este proceso e inserción en la globalización las compañías para poder volverse competitivas comenzaron a realizar planificación fiscal nociva incrementando la flexibilización organizacional con la que ellas operan.

De esta manera realizan constantemente cambios en su estructura, crean nuevas sucursales, realizan fusiones, escisiones para poder aprovechar ventajas fiscales. Con estos cambios las Administraciones Tributarias debieron realizar cambios en su estructura funcional para poder enfrentar al nuevo paradigma.

En la Argentina se pueden destacar los siguientes cambios⁷⁴:

- Agencia Única Tributaria, con esto se ha logrado una unificación y concentración de conocimientos ya sea en materia tributaria, aduanera como de seguridad social.

⁷⁴ Costa, Marcelo Pablo. “Lucha contra la evasión tributaria”. Boletín AFIP N° 114, 01/01/2007.

- A través de la autarquía presupuestaria y cambios introducidos con el Dto 618 se le ha permitido a la Administración Tributaria poder manejar procesos de modernización en cuanto a bienes y servicios necesarios para su modernización.
- Capacitación al personal, como también un cambio de funciones y perfiles a las áreas de investigación impositiva que se encuentran descentralizadas geográficamente en todo el país.
- Incorporación de la realización de cruces de información sistémicos para abastecer al sector de fiscalización y verificación.
- Creación de áreas y equipos específicos de fiscalización (por ejemplo el área de precios de transferencias y operaciones internacionales).
- Redacción de manuales descriptivos de operaciones por sectores económicos.
- En materia aduanera, se ha creado un área al más alto nivel de la estructura cuyo objetivo consiste en la formulación de políticas y estrategias de control, homogeneizar la gestión del riesgo aduanero, ejercer la función de investigación orientada a la fiscalización ex - post y articular su actuación técnica operativa con los organismos aduaneros de otros países.

Medidas de carácter educativo: Como hemos mencionado precedentemente sin lugar a dudas, la base de toda conciencia tributaria esta dada por la educación de su pueblo, con lo cual torna a este factor como de gran importancia. Por lo tanto se debe enseñar el rol que cumple el Estado y la necesidad de que todos como ciudadanos aportemos para que el mismo pueda llevar a cabo su fin, es enseñar que pagar nuestros impuestos es el precio de vivir en sociedad.

Con relación a esto, AFIP hace varios años ha implementado diferentes programas de educación a los más chiquitos para concientizar de la importancia que tienen los impuestos, con el principal objetivo de generar una verdadera cultura tributaria. AFIP define a la educación fiscal como la reflexión política (entendiéndolo como toda actividad en el marco ciudadano) sobre el sentido social de los impuestos, las acciones de control de las aduanas y las que correspondan a la seguridad social⁷⁵.

Además de llevar a cabo programas en diferentes escuelas del país, se ha hecho presente de manera física en diferentes stands de lugares de esparcimiento para el público infantil, en exposiciones, ferias u otros eventos de presencia masiva.

Quisiéramos resaltar en este apartado que a través de la página web de AFIP se pueden conocer los programas educativos que realiza, videos y trabajos para realizar en el aula que busquen el debate entre los chicos con los maestros. Quizás debería realizarse mayor difusión del acceso a esta información con la que el cuerpo docente cuenta a la hora de enseñar.

Por último, destacar que por medio de la página principal, AFIP realiza un comunicado institucional con los últimos delitos detectados así como también sus próximas medidas y acciones tomadas, que de alguna manera buscan mostrar que sus logros, su presencia y los controles / verificaciones que realiza.

⁷⁵ AFIP educa. En <http://www.afip.gob.ar/ef/>.

Sin embargo, al ingresar a la página de rentas de la Provincia de Neuquén no se observa tanta información vinculada a las tareas realizadas o medidas próximas a lanzar en cuanto a cultura tributaria. Si podemos ver un mensaje en el cual exponen la necesidad de trabajar en pos de generar un cambio positivo en la sociedad argentina y reconocen poca conciencia por parte de la gente en cuanto a este tema. Con lo cual se comprometen a realizar talleres, convenios con consejos de profesionales, capacitación docente y educación tributaria dentro de las currícula escolares⁷⁶.

Medidas de carácter estructural: Estas medidas tienen como finalidad establecer un ámbito propicio para la realización de las actividades de control de normas reglamentarias y en la implementación de herramientas de control sistemático, con el objetivo de desalentar maniobras de evasión, actuando preventivamente como una forma de extender y complementar el proceso fiscalizador y por lo tanto mejorar el cumplimiento voluntario y brindar información al fisco.

En la Argentina observamos que se han implementado este tipo de medidas al realizar la AFIP una identificación de contribuyentes para poder conocer e identificar adecuadamente a los mismos y obtener mejoras en los procesos de control del cumplimiento fiscal y diferenciación de contribuyentes como complemento para otorgar un tratamiento distinto a aquellos contribuyentes que tienen un cumplimiento adecuado de sus obligaciones de aquellos que no.

Medidas de análisis de riesgo: No se puede dejar de lado el análisis que la Administración debiera realizar de sus contribuyentes a fin de detectar desvíos que podrían indicar situaciones de riesgo para la recaudación.

En nuestro país, el Fisco se han realizado las siguientes acciones⁷⁷:

- Se ha creado registros fiscales por sectores, ubicando a los determinados contribuyentes que reúnen determinados requisitos de cumplimiento fiscal, como también regímenes de retención y percepción diferenciados según el comportamiento fiscal de los contribuyentes, sobre la base de los cuales se incrementan las retenciones y/o las percepciones a los sujetos de mayor riesgo.
- Adicionalmente se establecieron regímenes de información para el control de las operaciones alcanzadas por las normas de precios de transferencias, sector financiero y bursátil, operadores de combustibles líquidos exentos, el sector de granos y compraventa de vehículos usados, entre otros sectores.
- Se fijaron requisitos particulares para los nuevos inscriptos en el IVA, por ejemplo, en cuanto a la facturación.
- Se implementaron sistemas automáticos de control para la autorización de impresión de comprobantes tanto de venta como de traslado de mercaderías.
- Se implementó el denominado SIPER (Sistema de perfil de riesgo) para determinar casos que son la excepción a la regla general y poder categorizar a los contribuyentes, utilizar el sistema como modo de preselección y que el mismo

⁷⁶ Dirección Provincial de Rentes de Neuquén. www.dprneuquen.gov.ar

⁷⁷ Costa, Marcelo Pablo. “Lucha contra la evasión tributaria”. Boletín AFIP N° 114, 01/01/2007.

contribuyente pueda realizar una consulta privada en Internet donde conocer su perfil de riesgo que le ha determinado el Fisco.

- AFIP suscribió con el gobierno de EEUU su incorporación en el programa de Transparencia Comercial, iniciando el intercambio de información entre las aduanas de ambos países.
- En materia de aduanas, se incrementó el control físico de la mercadería que ingresa y egresa implementando los DES que permiten realizar un monitoreo de los movimientos de los contenedores previniendo posibles ilícitos y los scanners que mejoran el control físico selectivo de la mercadería sin la necesidad de aperturar el medio de transporte como primera medida. Esto favorece el aumento de la recaudación y minimiza los fraudes derivados de falsa mercadería, o mercadería no declarada y oculta.
- No podemos dejar de mencionar que los regímenes de retención y percepción han otorgado al Fisco transparencia y equidad entre los actores de un mismo sector de actividad económica proporcionando adicionalmente información útil.

Medidas para el intercambio de información: No han quedado dudas luego de lo expuesto en cuanto al proceso de globalización y de integración económica que se ha producido que las Administraciones Tributarias busquen medidas para controlar las maniobras tendientes a evitar la erogación impositiva por parte de los contribuyentes que hacen que pierdan poder tributario.

En cuanto a la Argentina el Fisco ha realizado las siguientes medidas en las últimas décadas⁷⁸:

- Se han firmado numerosos convenios para evitar la doble imposición internacional, siendo a la fecha dieciocho los vigentes.
- Así mismo se ha firmado acuerdos de cooperación administrativa y los tratados de asistencia mutua en materia judicial.
- AFIP en los últimos años ha firmado acuerdos de intercambio de información con otras Administraciones Tributarias como por ejemplo España, Brasil, Perú y el último con China⁷⁹. Sus principales objetivos son: la asistencia mutua para prevenir la evasión, la elusión y cualquier ilícito impositivo y/o aduanero, mejorar la aplicación de los sistemas tributarios. El intercambio de información puede ser habitual, espontáneo o a requerimiento y pueden haber formas acordadas de fiscalización para que sea de manera simultánea o conjunta.
- Buscando mayor flexibilidad y comunicación entre las Administraciones del país y la AFIP se han fomentado la celebración de convenios con los entes recaudadores de los distintos niveles de gobierno a fin de armonizar la relación entre ellos. Conforman esta medida el intercambio de información, incorporación de la CUIT a los registros inmobiliarios y catastrales, operativos simultáneos de fiscalización, intercambio de sistemas desarrollados por ambas partes y en

⁷⁸ Costa, Marcelo Pablo. "Lucha contra la evasión tributaria". Boletín AFIP N° 114, 01/01/2007.

⁷⁹ AFIP, gacetilla. En <http://www.afip.gob.ar/institucional/prensa/gacetillas.aspx>

particular implementación generalizada del sistema de recaudación que utiliza la AFIP.

- El Fisco de nuestro país ha incrementado su presencia y participación activa en asambleas, conferencias, seminarios y talleres organizados por distintos organismos internacionales (por ejemplo CIAT, OCDE, OMA, etc.), permitiendo conocer buenas prácticas aplicadas por los miembros participantes y exponer las experiencias y estrategias implementadas con éxito en la Argentina.
- Desde mayo de 1997 el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires mediante la publicación “El Consejo Actúa” ha mantenido reuniones con funcionarios de AFIP y el Grupo Enlace de este Consejo, integrado por miembros de la Comisión de Estudios Tributarios efectuándose gestiones con el fin de ir solucionando diferentes problemas de carácter impositivo, previsional como también con el fin de mejorar la relación fisco/contribuyente⁸⁰.
- A nivel nacional el Fisco ha realizado acuerdos con organismos de control y de supervisión sectoriales o específicos para reforzar la capacidad de detección de delitos y poder sancionar. Entre estos organismos podemos mencionar al BCRA, Superintendencia de Seguros de la Nación, Registro Nacional de la Propiedad Automotor y de Créditos Prendarios, Registro Nacional de Aeronavegabilidad, Registro Nacional de Embarcaciones, IGJ, Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ONCCA).

Medidas relativas a la implementación de la informática e Internet: Uno de los aspectos importantes a mejorar por parte de las Administraciones Fiscales era el vinculado a la flexibilidad y la modernización de su estructura. Es claro que la informática ha dejado de ser una simple herramienta de ayuda y apoyo pasando a ser una permanente necesidad la adecuación tecnológica como única forma de lograr los objetivos que le son propios. Pero no estamos hablando solo de la modernización de equipos físicos, si no también de incorporar estrategias informáticas para la ayuda de la gestión. Por ejemplo, se deben tener en cuenta la información a almacenar, junto con una integración de datos y la implementación de aplicaciones informáticas para facilitar el accionar de los agentes de la propia administración como la relación con los contribuyentes, sea información básica para el cumplimiento de sus obligaciones, solución de consultas frecuentes, forma de presentación de reclamos, pautas para la presentación de declaraciones juradas, etc.

Hoy en día, casi la totalidad de las presentaciones de declaraciones juradas se realiza vía web y más del 80 % de los ingresos fiscales se produce mediante transferencia electrónica de fondos.

Para llegar a estas cifras la Administración Tributaria de nuestro país ha realizado lo siguiente⁸¹:

⁸⁰ Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA). www.consejo.org.ar

⁸¹ Costa, Marcelo Pablo. “Lucha contra la evasión tributaria”. Boletín AFIP N° 114, 01/01/2007.

- Puso en funcionamiento un moderno y sofisticado centro de cómputos.
- El centro de cómputos permite la recepción, el almacenamiento y procesamiento de información bajo la forma de bases de datos.
- De esta manera se proveen centralmente cruces de información que abastecen a más de 140 dependencias descentralizadas, con cerca de 80.000 fiscalizaciones anuales.
- Implementación de “e-bafis” que permite a las áreas de investigación seleccionar dentro de su jurisdicción segmentos de potenciales contribuyentes para fiscalizar sobre la base de cruces predeterminados, o bien determinar casos puntuales mediante la generación de cruces específicos interrelacionando cualquiera de los indicadores o filtros existentes en la misma, que en la actualidad superan la cantidad de 150. La herramienta puede ser utilizada para la definición de un universo de perfiles de riesgo para posteriormente investigar y seleccionar sujetos para potenciales acciones de control, como por ejemplo con las fiscalizaciones realizadas a aquellos contribuyentes que efectuaron compra de divisa con fines turísticos en el exterior a efectos de conocer si se han realizado dichos viajes, o cuando se han realizados compras de bienes registrables y no se observa la declaración de los mismos en las determinaciones anuales impositiva.
- Adicionalmente se busca continuamente la interacción con los contribuyentes, facilitándoles su actuar y cumplimiento de las obligaciones fiscales. En este sentido se destaca la generalización del uso de la tecnología web, la implementación masiva de la “clave fiscal” que permite que tengan acceso a las siguientes aplicaciones:
 - a) “Mis aportes”: permite a los empleados en relación de dependencia consultar su situación personal frente al régimen de seguridad social.
 - b) “Mi simplificación”: Con un solo tramite los empleadores pueden registrar electrónicamente a sus trabajadores ante los distintos organismos de la seguridad social.
 - c) “Mis operaciones aduaneras”: los usuarios del servicio aduanero pueden acceder a diferentes consultas con información en línea relacionada con sus operaciones aduaneras.
 - d) “Monotributistas”: Con esta aplicación se logró el reempadronamiento de más de un millón de pequeños contribuyentes. Se pueden canalizar trámites de recategorizaciones y verificación del estado de cuenta.
 - e) “Sistematización de las solicitudes realizadas por los contribuyentes”: La AFIP ha desarrollado una estrategia tendiente a sistematizar la totalidad de los trámites originados en peticiones de los contribuyentes desde su solicitud hasta la resolución definitiva del trámite, incluyendo un seguimiento del desarrollo interno de la

actuación de la totalidad de los agentes intervinientes (empleados, verificadores, jefes, etc.).

- f) “Factura electrónica”: Se ha implementado y reconocido la validez a los comprobantes electrónicamente emitidos que respaldan operaciones comerciales.
- g) “Consulta al estado de las fiscalizaciones”: Siendo esta una de sus próximas metas, la idea es que los contribuyentes fiscalizados puedan conocer el estado de la fiscalización que haya superado un determinado período de tiempo desde su iniciación. De hecho en los últimos meses ha habido grandes avances con relación a este tema, dado que han llegado numerosas intimaciones a los domicilios fiscales los cuales solicitaban la respuesta a través de la página web de la AFIP. De esta manera los contribuyentes pueden responder los pedidos del Fisco de manera electrónica, sin necesidad de hacer cola en las dependencias del organismo y hasta se pueden adjuntar archivos en formato .PDF para respaldar la fiscalización. Una vez recibida la intimación se cuenta con 10 días hábiles prorrogables por 10 días más y de no hacerlo se podrán aplicar penalidades establecidas en la Ley 11.683. Con lo cual en los últimos meses y utilizando hipótesis de investigación y realizando cruces con 54 regímenes diferentes se logró identificar más de un millón de inconsistencias las cuales pueden ser contribuyentes en falta⁸².

Se prevé que tanto el inspector, el supervisor como el jefe de división de fiscalización, confeccionen mensualmente un informe sobre los motivos de la demora en la finalización de la inspección, a partir del plazo considerando como estándar para finalizar la misma.

Consideramos que las medidas que hemos detallado en este apartado, sin lugar a dudas son de suma importancia para la utilización de estrategias basadas en el análisis de riesgo de todos los administrados, que tienen como primer medida prevenir hechos y situaciones de incumplimiento y fraude fiscal y en caso que no sea así, detectar a los sujetos involucrados, fiscalizarlos y sancionarlos de manera ejemplar.

⁸² “Fiscalización electrónica: la AFIP halló un millón de inconsistencias”. Diario Infobae Profesional En: <http://www.iprofesional.com/notas/163270-Fiscalizacin-electrnica-la-AFIP-hall-un-milln-de-inconsistencias>

QUINTA PARTE: LA LEY 26735 Y SU IMPACTO A NIVEL NACIONAL Y PROVINCIAL

El 17 de marzo del año 2010, el Poder Ejecutivo envió al Congreso un proyecto de reforma de la Ley Penal Tributaria (en adelante LPT) y del Código Penal.

En el mensaje de elevación del Poder Ejecutivo se expresa que el objetivo de la reforma es profundizar la lucha contra la evasión y el contrabando y dotando a la justicia de mayores herramientas para perseguir a los grandes evasores.

Casi con los festejos de fin de año, el 28 de diciembre de 2011, el Congreso Nacional en un trámite casi relámpago había aprobado una serie de reformas que en nuestra opinión debió ser debatido con mayor tranquilidad.

No podemos dejar de mencionar que la misma ha sido sustancial y de vital importancia para el país, debido a que se puede considerar la decisión política tributaria más importante de los últimos tiempos para combatir el flagelo de la evasión, aunque no sabemos si ha sido la más acertada.

Entre los principales cambios respecto a la antigua ley se encuentra la modificación de los motivos que agravan la figura de evasión simple. Se busca dejar de lado los montos adeudados y centrarse en la conducta de quien infringe la ley.

Así, esta ley modificada pretende que se constate algunos métodos tipificados, como la utilización de facturas apócrifas u otros documentos falsos, el uso de testaferros y la utilización fraudulenta de beneficios fiscales.

Sin embargo, como contradicción tenemos que el Gobierno adjudicó al balance 2010 el ingreso de \$ 150.000.000 como consecuencia del acogimiento a la moratoria y blanqueo de capital por parte de los contribuyentes que tenían causas abiertas por evasión y en el 2013 (luego de la reforma de la LPT) otro tanto con las medidas adoptadas a través de RG 3451 la cual otorga un régimen especial de regularización de deudas impositivas, aduaneras y el blanqueo de dólares.

El actual titular de la AFIP, Ricardo Echegaray mencionó que el objetivo es que la justicia pueda hacer foco en aquellas causas en las cuales los montos sean de relevancia económica y poder descomprimir los juzgados menores.

Adicionalmente, nuestra actual presidenta, Cristina Fernandez de Kirchner, dijo que el objetivo de la reforma es *“que los evasores tengan trajes a rayas en el país”*.

A continuación mencionaremos las modificaciones que consideramos que tienen gran impacto. Trataremos de hacerlo de manera sencilla y sin abordar los distintos temas con gran profundidad a efectos de poder vincularlas con los objetivos de este trabajo mencionados oportunamente.

◇ Límites de punibilidad para los ilícitos previstos en la ley

Del análisis realizado no se verifica excesos por parte del legislador nacional en el ejercicio de las potestades constitucionales referidas a los aspectos penales de “fondo”, como

la tipificación de los delitos tributarios nacionales y locales, las penas para los mismos, y la identificación de los autores y partícipes en su comisión⁸³.

Entre los cambios introducidos por el legislador y sobre los aspectos penales de fondo se destaca aquel que cuadruplica el límite a partir del cual pasan a ser punibles la gran mayoría de los ilícitos previstos en la ley, viéndose modificados los artículos 1, 2, 3, 6, 7, 8 y 9.

Asimismo, se extiende la aplicación de la norma al ámbito provincial y de la Ciudad de Buenos Aires, que como lo trataremos más adelante ha sido el más debatido de los cambios introducidos.

Como ya mencionamos, para satisfacer las necesidades del Estado, se deben realizar gastos de distinto tipo, por ejemplo pagar el sueldo de los jueces, construir hospitales, escuelas, armar y vestir a los soldados, policías, etc. Para ello se debe contar con los medios necesarios para poder realizar estas erogaciones. Es sabido que la mayor parte de los ingresos son obtenidos mediante los tributos que se imponen coercitivamente en su carácter de imperio a los particulares. Es por esta razón que quienes no cumplen en debida forma con sus obligaciones y deberes formales está entorpeciendo con la actividad financiera del Estado y le impide cumplir sus fines, por ello esta ley quiere proteger al bien jurídico de la actividad financiera.

Villegas expresa estar de acuerdo con la opinión de Carlos Enrique Edwards quien manifiesta que en los artículos 7°, 8° y 9° el bien jurídico protegido no es la actividad financiera del estado, sino en la seguridad social, la que se ve vulnerada con estas evasiones. Aclara que la seguridad social protege a toda la población de un Estado, desde el momento de la concepción hasta la muerte de la persona. Está basada en la solidaridad y la igualdad porque debe proteger igualitariamente e indiscriminadamente a toda la comunidad. A tal fin se crean organismos específicos por eso se requieren fondos para su funcionamiento⁸⁴.

Cabe destacar que si bien se está protegiendo a la Hacienda Pública y la seguridad social, tal como señala Corti: Los impuestos pueden no tener solamente una finalidad meramente fiscal (adquirir recursos para sustentar gastos), sino que además puede tener un objetivo extrafiscal. Con lo cual pueden ser diseñados como herramientas de planificación económica y social del desarrollo de las fuentes productivas del país. De allí la iniquidad que supone desfigurar la realidad económica (simulando inversiones, operaciones o desviando la capacidad instalada para usos diversos de los comprometidos) con el fin de obtener exenciones u otros beneficios⁸⁵ y por tal motivo la existencia de leyes que penen estas conductas.

Cuadruplicando los límites a partir del cual pasan a ser punibles la gran mayoría de los ilícitos establecidos por la ley se busca descomprimir a los juzgados de causas, ya que la situación actual provoca gran retraso en la justicia. En el cuadro siguiente podemos observar que el 74,17 % de causas tramitadas bajo la Ley 24769 son inferiores a \$ 1.000.000 y solo un

⁸³ Domínguez, Marcelo Eduardo. "El proceso penal y las facultades locales". Asociación Argentina de Estudios Fiscales. VII Jornadas de Derecho Tributario. Pág. 107. Errepar, 2012.

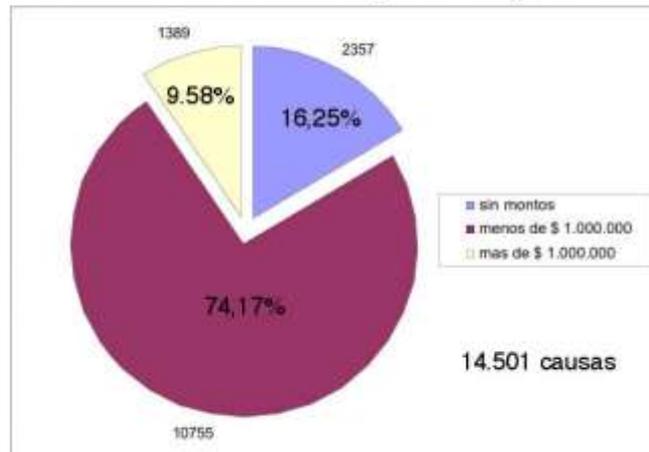
⁸⁴ Villegas, Héctor B. "Régimen penal tributario argentino". Ediciones Depalma. Buenos Aires, septiembre 1993.

⁸⁵ Villegas, Héctor B. "Régimen penal tributario argentino". Ediciones Depalma. Buenos Aires, septiembre 1993.

9,78% de un total de 14.501 causas superan este valor (según información tomada en el año 2010).

Situación actual

Histórico de casos por Ley 24.769



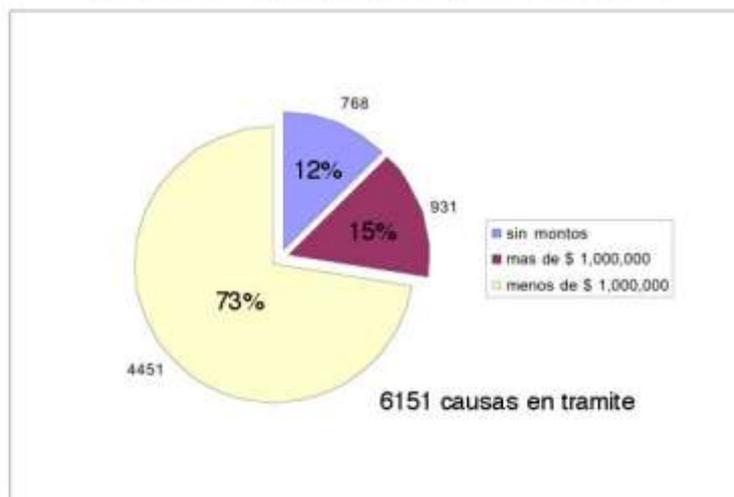
Gran porcentaje de causas con montos debajo del millón de pesos

Fuente: Elaboración realizada por PwC S.R.L.

En esta línea de análisis, contamos con un total de causas en trámite de 6.151. De este total, el 73% son causas inferiores a \$ 1.000.000 y solo el 15% superan este importe. Con lo cual la modificación realizada suena razonable si se busca descomprimir juzgados y actualizar montos, los cuales han sido establecidos hace tiempo ya y producto de la convertibilidad y de las devaluaciones sufridas en los últimos diez años hacen necesario acomodarlas.

Situación actual

Causas en trámite por montos



◇ Incorporación en la LPT de las haciendas locales

Entre las modificaciones realizadas a la LPT, vamos a introducirnos en la ampliación que se ha realizado respecto a la protección del bien jurídico tutelado incorporando los recursos de los fiscos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, así como sus correspondientes sistemas de seguridad social.

Algunos doctrinarios (como por ejemplo Giuliani Fonrouge, Norberto J. Godoy, Ricardo C Nuñez, Horacio Garcia Belsunce, Bertazza, entre otros) tienen o han tenido la opinión que en virtud de la autonomía del derecho tributario local, el Congreso Nacional no puede regular un régimen sancionatorio delictual sobre los incumplimientos de normas tributarias locales.

Otra gran parte de la doctrina, entiende lo contrario, ya que las provincias delegaron en el Congreso Nacional (art. 75 inc. 12 CN) la facultad para el dictado de los Códigos de Fondo y legislación común, y la LPT tiene esa naturaleza, aunque su ámbito de tutela abarque las haciendas locales. Con lo cual, según la Constitución Nacional, los poderes legislativos provinciales y obviamente los municipales no pueden crear válidamente un delito⁸⁶.

Sin embargo, consideramos importante agregar, tal cual lo menciona Ludueña en su aporte en las VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, que la autonomía del derecho tributario local, ha sucumbido en la jurisprudencia de la Suprema Corte frente a disposiciones del Código Civil pertenecientes al derecho privado, tal como aconteció en el tema de la prescripción a través de los fallos “Filcrosa” y “Casa Casmma”.

En los citados fallos, la Corte opinó que si las provincias han delegado a la Nación la facultad de dictar dichos Códigos de fondo, han admitido que esas leyes del Congreso tengan prevalencia (art. 31 CN), recordándose que en ese cuerpo deliberativo también están representadas.

Así también lo entiende Sergio A. Simesen de Bielke, dado que expresa que si se adopta la posición de reconocer la denominada autonomía del Derecho Tributario alcanza al extremo de pregonar que lo referido al ilícito tributario forma parte de esa autonomía, pudiéndose sintetizar la postura con la expresión “Derecho Tributario Penal” para lo relacionado con los ilícitos respectivos, es en esta posición donde parecería que la no delegación local al Congreso en materia tributaria comprende igualmente la falta de delegación para punir el incumplimiento respectivo.

Ahora bien, si la infracción fiscal es de naturaleza penal puede decirse que se trata de “derecho penal contravencional” encajando perfectamente en la facultad local para sancionar los incumplimientos del caso y por otro lado un “derecho penal delictual” donde la delegación total de las provincias para legislar en materia de delitos, materia propia y específica del Código

⁸⁶ Ludueña, Gabriel Esteban. VII Jornadas de Derecho Penal Tributario. “La tutela de la hacienda local: comentario sobre la constitucionalidad y sobre el principio de oportunidad. Asociación Argentina de Estudio Fiscales. Errepar 2012.

Penal y sus leyes complementarias explica la autonomía, tanto estructural, dogmática y conceptual de la que intentamos explicar⁸⁷.

Ludueña, adicionalmente recuerda que en el fallo “Raúl Alberto Ramos v. Eduardo J. Batalla” la Corte ha dicho que las provincias no tienen facultad para establecer delitos, interpretando el art. 32 de la CN y que, si se les permitiera regular delitos relativos a la prensa se rompería la unidad de la legislación de fondo.

Pero el debate respecto de la incorporación de las haciendas locales en la LPT genera otros puntos en donde se deben prestar atención. Implica que se realice una compatibilización entre las conductas calificadas penalmente por el ordenamiento con veinticuatro Códigos Fiscales que contiene cada uno de ellos un régimen sancionatorio tributario específico para cada jurisdicción.

Las provincias, por esa disposición constitucional, no se encuentran habilitadas para crear delitos, de allí la desprotección en el ámbito delictual desde 1997 en materia tributaria.

Pero creada estas figuras, no puede imponérselas la forma de cómo deben proceder a los fines de hacerlas efectivas. Ello es así, por la propia autonomía del derecho procesal local otorgado en carta magna. Con lo cual, los aspectos procesales penales previstos en la ley 24.769 (arts. 16 a 23), resultan de aplicación sólo en la evasión de tributos a nivel nacional.

Las distintas legislaturas deberán prever los aspectos procesales aplicables ante la evasión de los tributos vigentes en cada jurisdicción.

Si bien existe una cantidad importante de tributos locales vigentes, un tema que aún cuando fuera advertida en los comentarios al proyecto, no encontró eco en el Congreso al tratarse la reforma es la vinculada con la afectación de la hacienda pública provincial en casos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en los que su determinación rige por el Convenio Multilateral y su Protocolo adicional.

Según el art. 1 del Convenio Multilateral, se trata de un proceso único que se desarrolla por un mismo contribuyente en distintas jurisdicciones. Con lo cual un delito afectaría diversas haciendas públicas locales.

Como lo mencionamos en el apartado anterior, entre los cambios introducidos por el legislador y sobre los aspectos penales de fondo se destaca aquel que cuadruplica el límite a partir del cual pasan a ser punibles la gran mayoría de los ilícitos previstos en la ley, viéndose modificados los artículos 1, 2, 3, 6, 7, 8 y 9 estableciendo dicho monto por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se trate de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.

Con relación al ámbito temporal establecido por la norma, el cual es exigido por la ley a efectos de establecer un lapso de tiempo para el cómputo, entendemos que para el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIBB) es un gravamen de períodos fiscales mensuales y como consecuencia de ello, a los del delito de evasión se lo debe considerar como un tributo

⁸⁷ Simesen de Bielke, Sergio A. VII Jornadas de Derecho Penal Tributario. “Delitos tributarios y previsionales y jurisdicción local. Aspectos constitucionales y procesales”. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Errepar, 2012.

de período fiscal mensual. El delito se consume cuando, dentro del año, el sujeto alcance con la presentación de declaraciones juradas falsas, el monto mínimo⁸⁸.

Con relación al ámbito espacial, recordemos que para el caso del IIBB recae sobre el ejercicio habitual de actividades onerosas en el ámbito de una jurisdicción. Sin embargo, al tomar como base imponible del monto total de los ingresos brutos devengados o percibidos por el sujeto pasivo, cuando la actividad económica es ejercida en un proceso único económicamente inseparable cumplido en más de una jurisdicción, ocurre que cada una de las jurisdicciones en que el sujeto ejerce actividad podrá gravar el mismo total de ingresos brutos. Para la distribución nos basamos en las normas del Convenio Multilateral que tiene por objeto evitar superposiciones impositivas⁸⁹.

Cuando se presente un conflicto legal donde sea de aplicación la LPT modificada habrá que compatibilizar todos los ordenamientos fiscales, disponer que los procedimientos se realicen en forma concurrente, preservando el derecho de defensa del contribuyente, y dictar normas procesales que permitan determinar la Jurisdicción que tendrá competencia en juzgar el delito, sin socavar prescripciones constitucionales, preservando la garantía del juez natural.

Resulta interesante analizar los casos en los cuales si bien el hecho imponible se produce y es declarado por el contribuyente, existe discrepancia con la autoridad en cuanto a su naturaleza, lo que origina cambios en las alícuotas o en el tratamiento en el mismo. Aquí se deberá esperar un accionar prudente en el juzgamiento inicial y un profundo estudio de la problemática para evitar llevar a la justicia penal hechos complejos que no reflejan la tipicidad objetiva y/o subjetiva del delito de evasión fiscal⁹⁰.

Otra cuestión será determinar quien será el juez competente, ya que se trata de un solo delito y no de un concurso, y de un solo impuesto. Consideramos que resulta lógico que el juez competente sea aquel de la jurisdicción sede del contribuyente.

◊ **Facturas apócrifas y la evasión agravada**

A través de las modificaciones incorporadas por la ley 26.735 se introduce una causa de agravamiento de evasión que se da con la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológicamente o materialmente falsos.

Las hipótesis planteadas en el art. 2 son alternativas y no concurrentes, con lo que la verificación de cualquiera de ellas es suficiente para configurar el tipo penal.

Las facturas apócrifas se utilizan para bajar la carga tributaria, básicamente se consigue la deducción de gastos en el impuesto a las ganancias y en el iva el cómputo de crédito fiscal.

En algunas oportunidades la operación es real pero se oculta a través de un tercero el verdadero vendedor o titular del bien. Sin embargo, el fisco al no poder ubicar al proveedor en su domicilio fiscal o resultar el mismo inexistente o no declarado. El fisco también puede interpretar que esta frente de facturas apócrifas cuando no se han presentado las

⁸⁸ Ruetti, Germán José. “El Impuesto sobre los Ingresos Brutos como norma jurídica extrapenal en el delito de evasión tributaria”. VII Jornadas de Derecho Penal Tributario. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Errepar 2012.

⁸⁹ Op. Citada en 72.

⁹⁰ Op. Citada en 72.

declaraciones juradas de IVA, ganancias, seguridad social o porque no se han contestado requerimientos exigidos por él.

Con cual, es necesario que el organismo recaudador realice una profunda investigación y arribe a conclusiones concretas y fundadas.

Tal como lo explica Bertazza, la norma se refiere a la falsedad ideológica o material. La primera recae sobre el contenido de presentación del documento, con lo cual, el mismo tiene una forma verdadera pero contiene declaraciones falsas sobre hechos a cuya prueba está destinado. De manera contraria, la falsedad material se refiere a la autenticidad del documento o de quien aparece como tal y lo conocemos como comprobantes “mellizos”⁹¹.

Cabe aclarar que aunque el delito de evasión no se configure por no alcanzar las condiciones objetivas de punibilidad exigidas en la ley, puede suceder que las facturas de ser consideradas instrumentos privados, tengan represión penal automática por aplicación del artículo 292 del Código Penal, el cual establece que el que hiciere en todo o en parte un documento falso o adultere uno verdadero de modo que pueda resultar un perjuicio, será reprimido con pena de prisión de 1 a 6 años (en caso de instrumento público) y de 6 meses a 2 años (para el caso de instrumentos privados).

El artículo 293 del Código Penal reprime lo que se denomina falsedad ideológica pero limitada a los documentos públicos, pues además de ser instrumentos deben estar destinados a probar.

Sin embargo, en coincidencia con la opinión de Bertazza, si los requisitos establecidos para el régimen de facturación, creados por un funcionario de mediana jerarquía del Poder Ejecutivo y con la única finalidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, tiene por finalidad acreditar operaciones y de allí extraer consecuencias fiscales, es evidente que la finalidad que se le ha otorgado a las facturas tiene alcance probatorio en ese derecho, pero no por ello puedan ser consideradas instrumentos públicos, pese a las exigencias para su emisión y por consiguiente no están protegidos autónomamente por el Art. 292 y 293 del Código Penal⁹².

◇ **Modificación a la regla de “presentación espontánea”**

Uno de los más importantes cambios que se han presentado es la modificación introducida en el art. 16 el cual antes permitía en determinadas situaciones (en los casos de evasión simple – arts. 1 y 7), por única vez, regularizar y pagar para evitar la pena de prisión.

Ahora el artículo versa que el sujeto que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él.

De esto se desprende que no debe existir ninguna actividad fiscal iniciada contra el obligado y debe haber una acción voluntaria de propio impulso por parte del contribuyente.

⁹¹ Bertazza, Humberto J. “La evasión fiscal agravada por facturas apócrifas”. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. VII Jornadas de Derecho Penal Tributario. Errepar 2012.

⁹² Op. Citada 75.

Resulta de ayuda la definición brindada en el art. 113 de la ley 11683, el cual establece que se denomina espontaneo aquello que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con el responsable⁹³.

Por otro lado, el Dictamen N° 129/2000 concluye que “las presentaciones que realicen los contribuyentes a lo efectos de regularizar su situación frente a las obligaciones impositivas omitidas, tendrán el carácter de espontáneas siempre que hayan sido efectuadas antes del inicio de una inspección, la que obviamente deberá estar debidamente notificada por este organismo.

Teresa Gomez en su trabajo realizado para la VII Jornadas de Derecho Penal Tributario explica que la ley al referirse a la regularización indica claramente el cumplimiento del deber de colaboración que implicará la presentación de la declaración jurada respectiva.

Cabe aclarar que la Instrucción General N° 320/97 ordenó a las dependencias del organismo recaudador nacional que el inicio de la fiscalización sea notificado al contribuyente en forma fehaciente mediante formulario 8011, debiéndose a éste el original y reservándose el duplicado para las actuaciones. Asimismo, se estableció que dicho formulario deberá contener la fecha en la que se dispone la fiscalización e indicarse la División Fiscalizadora Externa interviniente y la Región, Dirección y/o sede a la que pertenecen las actuaciones, debiendo ser suscripto por el Jefe de la División Fiscalización Externa actuante.

Hay que tener presente que la Dictamen DATyJ dela DGI N° 23/76 estableció que “...las observaciones de la Dirección – como presupuesto necesario para la pérdida de espontaneidad- no deben ser analizadas en abstracto sino en particular, con el objeto de establecer concretamente si existe una relación de causa a efecto, entre el acto producido por el ente recaudador y la obligación fiscal que se cumple”⁹⁴.

Un problema que podrá presentarse, y que la diputada Gambaro expresó en el debate parlamentario de la reforma de la ley, es que teniendo en cuenta que las provincias se reservan la posibilidad de plantear moratorias para recaudar tributos atrasados, de ser eliminada la posibilidad de extinguir la acción penal por pago voluntario, muchos ciudadanos de las distintas provincias van a abstenerse directamente de participar en estas moratorias, perjudicando al erario provincial que por alguna estrategia recaudatoria así lo determine, simplemente porque podría estar autoincriminandose, reconociendo el pago de la moratoria y aun desconociendo que haya una denuncia en su contra. Expresó de esta manera la necesidad de que el pago voluntario extinga la acción penal aun cuando haya habido denuncia o una inspección⁹⁵.

De lo expuesto se extrae que existen varias imprecisiones que deberán ser resueltas a través del dictado de jurisprudencia y los innumerables problemas procesales que la ley refleja y que deberán resolverse sobre el camino.

◇ **Aplicación de la ley penal mas benigna ante los cambios de los montos dinerarios**

⁹³ Gómez, Teresa. “La presentación espontánea no es una licencia para evadir”. VII Jornadas de Derecho Penal Tributario. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Errepar 2012.

⁹⁴ Op. Citada en 77.

⁹⁵ Op. Citada en 77.

A raíz del incremento en los montos de la condición objetiva de punibilidad de las distintas figuras descriptas por la norma podrían traer como consecuencia la pretensión, por parte del imputado de esgrimir la aplicación del principio de la ley penal más benigna, con lo cual cabe decir que lo determinante a efectos de la posible aplicación del principio de la retroactividad de la ley penal más benigna, es la existencia o no en el caso concreto de un cambio de valoración de la conducta por parte del legislador.

Tal como lo menciona Rafart en las VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, al principio general de irretroactividad de las leyes penales puede caberle excepción sólo en los casos en que la modificación favorable al imputado obedezca a un cambio en la valoración jurídica del hecho y no así cuando se modifican otras circunstancias previstas por razones de política criminal⁹⁶.

La modificación a los montos establecidos como límite a partir del cual pasan a ser punibles la gran mayoría de los ilícitos previstos en la ley no implica un cambio en la valoración jurídica de los hechos materiales de juzgamiento, ni una modificación en el contenido de injusto de los mismos, sino sólo una actualización monetaria.

◇ **Derogación de la facultad de no denunciar que poseía el Fisco y la modificación al Código Penal intentando impedir la aplicación de la probation**

A través de la modificación introducida en el artículo 18, la ley incrementa el plazo para emitir el acto administrativo de determinación de oficio o de resolución en sede administrativa la impugnación de actas de determinación de deuda de los recursos de seguridad social de 90 a 120 días hábiles administrativos.

Uno de los problemas procesales que deberán enfrentar las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires será la de determinar si adherirse a la figura nacional de denuncia penal a partir de la Determinación de Oficio del gravamen o bien, incorporar la figura de formulación de la denuncia penal a partir de la resolución que agota la instancia administrativa local⁹⁷.

Si los ordenamientos locales prevén que las resoluciones determinativas son susceptibles de interposición de recursos sin previo pago de la deuda reclamada, (por ejemplo de recursos de reconsideración y de recursos jerárquicos), el Organismo de recaudación local no podría formular una denuncia penal a partir de la mera determinación de la deuda, dado que no se ha agotado la instancia recursiva dentro de su propio ámbito.

En estos casos, los ajustes aceptados entre la resolución de inicio del procedimiento determinativo (corrida de vista) y la resolución que agota la vía administrativa (resolución del recurso jerárquico) debieran derivar en la formulación de denuncia penal sólo ante la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito, y con aplicación de sólo las penas pecuniarias⁹⁸.

⁹⁶ Rafart Bonzón, Juan Carlos. “Aplicación de la ley penal más benigna en relación con los montos dinerarios previstos en la ley 24.769, conforme redacción de la ley 26.735”. VII Jornadas de Derecho Penal Tributario. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Errepar 2012.

⁹⁷ Domínguez, Eduardo Marcelo. “El Proceso penal y las facultades locales”. VII Jornadas de Derecho Penal Tributario. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Errepar 2012.

⁹⁸ Domínguez, Eduardo Marcelo. “El Proceso penal y las facultades locales”. VII Jornadas de Derecho Penal Tributario. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Errepar 2012.

Es decir, si ante los ajustes aceptados en esta etapa se verificaran las presunciones de dolo previstas en los ordenamientos tributarios locales, las normas procesales locales debieran considerar tal aceptación de la pretensión fiscal como eximente de la pena de prisión que prevé la ley penal. A partir de ello, las leyes locales debieran prever la aplicación de la multa por defraudación sobre los ajustes aceptados, y en el caso de formularse la denuncia penal por mediar la convicción del hecho ilícito, la exclusiva aplicación de las sanciones pecuniarias previstas en el art. 14, segundo párrafo que versa sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

Por otro lado, se eliminó el artículo 19 de la anterior ley 24769 el cual posibilitaba al Fisco no formular denuncia en el caso en que las circunstancias del hecho surgiera manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible.

Sobre el tema, Echagüe considera que esta potestad ya inexistente en el cuerpo normativo era como un reaseguro para evitar denuncias penales sin sentido y un respaldo a los funcionarios del Fisco para que no se sintieran en la necesidad de pasar al área penal todo ajuste superior a los umbrales mínimos⁹⁹.

Hoy los funcionarios del fisco se encontraran frente al dilema de no denunciar, con la consecuente posibilidad de ser sumariado y sometido a un proceso por incumplimiento de los deberes del funcionario público, o bien, incoar la denuncia y quitarse toda responsabilidad de encima.

Otra modificación que se estableció a partir de la reforma de la ley es la referida al paralelismo de las vías procesales.

El art. 20 de la ley penal tributaria ha quedado redactado de la siguiente manera:

“La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos.

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 art. 74, L. 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales.

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.”

Del texto completo del artículo se desprende que el sistema se encuentra estructurado de manera tal que cuando se agota la etapa administrativa con el dictado del acto determinativo o la resolución definitiva en materia previsional, y el contribuyente los impugna la materia se abre

⁹⁹ Echagüe Alvarez, Juan Manuel. “Comentarios Breves a dos cuestiones interesantes introducidas pro la ley 26.735: La derogación de la facultad de no denunciar que poseía el Fisco y la modificación del Código Penal intentando impedir la aplicación de la probation a la materia penal tributaria. VII Jornadas de Derecho Penal Tributario. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Errepar 2012.

en dos vías jurisdiccionales que en definitiva conocerán y resolverán del problema en forma paralela acerca de la existencia y medida del hecho imponible¹⁰⁰.

Si se ha dictado una determinación de oficio o se ha resuelto la impugnación en materia previsional, el contribuyente podrá recurrir los actos administrativos, en primer lugar ante el Tribunal Fiscal de la Nación y en el segundo ante la Cámara Federal de la Seguridad Social. En esta instancia, los órganos respectivos deberán verificar la existencia del impuesto o recurso de la seguridad social omitido.

Al mismo tiempo si se realiza la denuncia penal, se abre el camino a la Justicia en lo Penal Tributario o Federal, quien debe verificar si el delito se ha cometido, y para ello debe examinar la concurrencia del elemento objetivo y el elemento subjetivo.

Por lo tanto se desprende que la reforma no altera sustancialmente el escenario prescripto en la normativa anterior, solo robusteció aún más la idea de la doble vía existente en materia procedimental aclarando que no solo no se suspende la sustanciación, sino también la resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda¹⁰¹.

Al tramitarse ambas causas en forma paralela se vislumbra la posibilidad de generar un “escándalo jurídico” a partir del dictado de pronunciamientos contradictorios, ya que la existencia de resoluciones contradictorias en cuanto al tipo objetivo (impuesto, monto, período) resulta una consecuencia que este sistema de paralelismo de vías puede llegar a ocasionar, tal cual la norma se halla redactada.

Para lo que respecta en cuanto a las alternativas procesales a evaluar por las legislaturas provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, las mismas podrán adherir a la figura nacional referida a la doble persecución penal y a priorizar el pronunciamiento penal sobre “los hechos” del caso, incluso para definir el reclamo del tributo evadido, o bien, evitar la doble persecución penal y priorizar el pronunciamiento contencioso administrativo, postergando el pronunciamiento penal sobre la conducta del contribuyente evasor, hasta tanto quede expedita la ejecución fiscal de la deuda reclamada. Pero de lo expuesto precedentemente entendemos que la última alternativa sería la más conveniente¹⁰².

Con relación al artículo 22, el mismo agrega que la competencia para los tributos locales serán los respectivos jueces provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Sin embargo no se especifican los tribunales ni los procedimientos aplicables, en virtud de lo normado por los arts. 75, inc. 12, 121 y 129 de la Constitución Nacional y la Ley N° 24.588 y modif.

Consideramos que a partir de esta modificación es menester que a la brevedad se organicen fueros especializados, a fin de proporcionar razonables garantías a los contribuyentes y a los Fiscos. Adicionalmente, en virtud de lo específico de la materia, es aconsejable la armonización y en lo posible la unificación de las reglas procesales a fin de salvaguardar el principio de seguridad jurídica.

¹⁰⁰ Vizcaíno García, Catalina. Principales modificaciones de la ley N° 26.735 a la Ley Penal Tributaria y Previsional. Revista de Derecho Tributario. 12 de junio de 2012.

¹⁰¹ Vizcaíno García, Catalina. Principales modificaciones de la ley N° 26.735 a la Ley Penal Tributaria y Previsional. Revista de Derecho Tributario. 12 de junio de 2012.

¹⁰² Domínguez, Eduardo Marcelo. “El Proceso penal y las facultades locales”. VII Jornadas de Derecho Penal Tributario. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Errepar 2012.

Por último, cabe mencionar que se ha agregado un último párrafo al artículo 76 bis del Código Penal. El mismo incorpora el siguiente texto:

“Tampoco procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los ilícitos reprimidos por las Leyes N° 22415 y 24769 y sus respectivas modificaciones”.

Recordemos que el instituto establecido en este artículo del CP brinda la posibilidad a los imputados por delitos con penas menores a 3 años de prisión que no cuenten con antecedentes graves de conducta solicitar que se suspenda el avance del proceso penal, por lo general a cambio de una suma de dinero o tareas comunitarias.

Sin duda con las modificaciones introducidas en el art. 16 y de este artículo del Código Penal claramente se verifica que no existe posibilidad alguna luego de cometido el delito, excepto el nuevo instituto de arrepentimiento pos delictual previsto en el artículo 16 de la Ley, que se pueda extinguir la acción penal cancelando la totalidad de la pretensión fiscal o suspenderla bajo el régimen de la probation.

Sin entrometernos en cuestiones particulares se han generado un amplio debate en la Jurisprudencia, respecto a la aplicación del presente beneficio en los delitos tributarios. Cabe decir que al momento del debate parlamentario respecto de esta modificación este punto ha sido cuestionado por la minoría en el recinto. La manera en la cual ha quedado redactado este artículo tiende a la posibilidad de afectación del principio de igualdad con otros delitos¹⁰³.

En el siguiente cuadro se observa que en diez años (desde 1998 al 2009) fueron solo 116 causas en las cuales se dictó suspensión del juicio a prueba, no parecería ser un alto número o una utilización abusiva de la norma.



Fuente: Elaboración realizada por PwC S.R.L.

¹⁰³ Echagüe Alvarez, Juan Manuel. “Comentarios Breves a dos cuestiones interesantes introducidas pro la ley 26.735: La derogación de la facultad de no denunciar que poseía el Fisco y la modificación del Código Penal intentando impedir la aplicación de la probation a la materia penal tributaria. VII Jornadas de Derecho Penal Tributario. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Errepar 2012.

SEXTA PARTE: TRANSPARENCIA FISCAL Y NIVELES DE EVASION EN LA PROVINCIA

De lo expuesto hasta el momento en el presente trabajo, claro esta cual es el impacto negativo que tiene sobre la sociedad el fraude y la evasión fiscal.

La lucha contra este flagelo es importante tanto para la protección de los ingresos del presupuesto nacional, provincial o municipal como también para generar confianza entre los ciudadanos, en la equidad de un pueblo y la efectividad de los regímenes tributarios.

La falta de claridad del destino de los gastos públicos afecta el cumplimiento voluntario. El ciudadano exige una mayor transparencia en el uso de los recursos y principalmente suele percibir que no recibe por parte del Estado una adecuada prestación de servicios.

La transparencia fiscal es vista como sinónimo de estabilidad económica, de mejoras en las actividades del gobierno y de desarrollo económico en un país. Con lo cual, el presupuesto público, más allá de las funciones que desempeña, es considerado una excelente herramienta para evaluar el nivel de transparencia fiscal.

La preocupación por si un gobierno tenia o no transparencia fiscal comenzó a fines de la década de los ´70, cuando muchos países comenzaron a mostrar grandes deudas que venían acumulando por un largo tiempo¹⁰⁴.

Desde ese entonces, algunos organismos internacionales han desarrollado estudios y han propuesto recomendaciones al respecto. Entre ellos se pueden mencionar a las Naciones Unidas, la OCDE, el FMI y el Banco Mundial.

Todos conocemos que en el presupuesto cada gobierno plasma los recursos públicos que serán utilizados para satisfacer ciertas demandas sociales en un determinado período de tiempo, los cuales corresponden con una previsión de ingresos necesarios. Dicha herramienta es clave para la gestión macroeconómica, la aplicación de las políticas fiscales y sociales. Sabiendo esto, los gobiernos cambian de un período a otro el proceso de elaboración cambiando el nivel de transparencia, generando mayor confusión, quizás menos información y realizando un maquillaje contable disfrazándola de manera tal de llevar al lector a otra interpretación del mismo.

Podemos identificar tres etapas diferenciadas durante su proceso, siendo ellas la elaboración de la propuesta presupuestaria, en nuestro país realizada por el Poder Ejecutivo, la evaluación y a aprobación del presupuesto por el Legislativo y la ejecución del presupuesto por parte del Estado.

Kopits y Craing definen a la transparencia fiscal como el proceso gubernamental de apertura al público de información respecto de la estructura, las funciones, la política fiscal, la contabilidad, las intenciones gubernamentales y las proyecciones. Sin lugar a dudas debe ser información fiable, clara, completa y oportuna, abarcando todas las actividades y permitiendo

¹⁰⁴ Sin autor. Extraído de la página web de la Universidad F. de Brasil. Los procesos presupuestarios en los países americanos.

que sus usuarios puedan compararlas y evaluarla y para Shapiro Isaac, es un fin en si mismo: los contribuyentes tienen derecho de saber qué es lo que el gobierno hace con su dinero¹⁰⁵.

Para las Naciones Unidas, la transparencia en este proceso presupuestario se relaciona con una mayor difusión de los datos sobre documentos del presupuesto, esto debe ser de una manera clara y completa pero que nada tiene que ver con un gran volumen de datos¹⁰⁶.

En el 2001, el Fondo Monetario Internacional (FMI) estableció los siguientes como requisitos fundamentales para la transparencia fiscal¹⁰⁷:

- ◇ Definición clara de funciones y responsabilidades gubernamentales. Esto también abarca especificar las relaciones entre el gobierno y los organismos no gubernamentales del sector público (por ejemplo el Banco Central, empresas públicas, etc.).
- ◇ Acceso del público a la información. Se debe identificar las deudas eventuales, exenciones fiscales, todas las actividades presupuestarias y extrapresupuestarias, el gasto tributario del gobierno central y las actividades cuasifiscales como también un saldo fiscal consolidado del gobierno central.
- ◇ Apertura en la preparación, ejecución y rendición de cuentas en el presupuesto. Lo que se ve reflejado en la especificación de los objetivos de la política fiscal y una evaluación de la viabilidad fiscal, las normas fiscales adoptadas y una descripción clara de toda política nueva que se introduzca en el presupuesto.
- ◇ Garantías de integridad. La información debe ser completa, verificables, oportunas y precisas. La información debe estar sujeta a una evaluación independiente y deberán indicar el método contable utilizado.

A medida que se logra mayor transparencia fiscal se va en la senda hacia:

- ◇ El aumento de la comprensión acerca de las políticas públicas;
- ◇ La mejorar de la eficacia de los procesos políticos;
- ◇ La reducción de las incertidumbres en las acciones política.

Para ello podemos encontrar dos caminos de acción, la de reducir las prácticas extrapresupuestarias, por medio de la incorporación de una mayor parte de las operaciones fiscales en el presupuesto público o la elaboración de documentos complementarios al mismo. Por otro lado tenemos el camino de la realización de mayores esfuerzos por mejorar la información fiscal.

Los países en general, han optado por la implementación de reglas que limiten cierto tipo de acciones sobre el presupuesto, con el fin de lograr el equilibrio fiscal, lo que se ha materializado en reglas que afectan distintos aspectos del proceso presupuestario, y usualmente son clasificadas de la siguiente manera:

- ◇ Reglas numéricas: implican restricciones cuantitativas al gasto público, mediante limitaciones al nivel de endeudamiento en el que puede incurrir el sector público,

¹⁰⁵ Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal. Comité Ejecutivo. Informe Técnico N° 40. Transparencia en la Gestión Fiscal. La senda asumida en 2004.

¹⁰⁶ Sin autor. Extraído de la página web de la Universidad F. de Brasil. Los procesos presupuestarios en los países americanos.

¹⁰⁷ IERAL. Hacia una mayor Transparencia Fiscal en Argentina - 1° parte.

mediante restricciones a los niveles de déficit permitidos o mediante alguna otra restricción cuantitativa. Un ejemplo de esto son las leyes de presupuesto equilibrado.

- ◇ Reglas de procedimiento: determinan mecanismos mediante los cuales se deberá elaborar, debatir, aprobar, ejecutar y controlar el presupuesto. Por ejemplo las limitaciones a las potestades del Poder Legislativo para modificar partidas presupuestarias.
- ◇ Reglas presupuestarias de transparencia: estas reglas se encuentran asociadas a las instituciones de control que deben garantizar que la información fiscal refleje de la mejor manera posible la asignación de los recursos públicos, la composición y situación patrimonial real de la administración pública, los resultados obtenidos en cada período y la difusión de esta información.

A pesar de la importancia que tiene la temática sigue habiendo un gran incentivo a no demandar mayor transparencia. Monitorear a un gobierno tiene un costo (informarse, reclamar, etc.), las probabilidades individuales de tener éxito son bajas y puede existir represalias desde el poder estatal. Por otro lado, los participantes de una administración gubernamental son quienes menos interés poseen en proveer la información pública, en especial si la gestión es deficiente porque podría repercutir sobre ellos mismos¹⁰⁸. Echemos un vistazo a la evolución de normas vinculadas al desarrollo de la Transparencia Fiscal en la Argentina, su situación actual y la de la Provincia de Neuquén.

En cuanto a los antecedentes en la República Argentina se pueden mencionar como medidas implementadas orientadas a lograr mayor transparencia en las cuentas públicas a la Ley N° 25.152 (Ley de Convertibilidad o Ley de Solvencia Fiscal)

Esta norma incluye reglas presupuestarias y reglas numéricas para la reducción gradual del déficit fiscal y el logro del equilibrio fiscal. También podemos encontrar limitaciones al crecimiento del gasto primario, la creación de un Fondo Anticíclico y la obligación por parte del Ejecutivo de elaborar un Presupuesto Plurianual. Además también contiene un artículo estableciendo que información debe ser de carácter público¹⁰⁹.

La mencionada ley fue solo reglamentada parcialmente y modificada en años posteriores y varios puntos fueron flexibilizados en el 2001, y la creación del Fondo Anticíclico fue prorrogada en varias oportunidades. Adicionalmente, tal como lo menciona el Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal, se visualizaba la ausencia de “cláusulas de escape” que permitiesen considerar situaciones económicas extremas.

Fue elaborada y sancionada para la aplicación solo en el ámbito nacional, incorporando en el Art. 10 la invitación a las provincias a sancionar normas similares en sus respectivos territorios.

Sin embargo se han establecido ciertas medidas tendientes a implantar reglas fiscales que involucraban gradualmente a ser cumplidas no solo por la Nación si no solo que también a las provincias.

¹⁰⁸ IERAL. Hacia una mayor Transparencia Fiscal en Argentina - 1° parte.

¹⁰⁹ Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal. Comité Ejecutivo. Informe Técnico N° 40. Transparencia en la Gestión Fiscal. La senda asumida en 2004.

Un ejemplo de esto han sido los Pactos Federales suscriptos entre estos dos niveles de gobierno al inicio de la década pasada se han incluido cláusulas que, directa o indirectamente, implicaban la aplicación de reglas fiscales, en su mayoría numéricas y de procedimientos.

Esto se ve reflejado a modo de ejemplificar en el Acuerdo Nación Provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen Federal de Coparticipación Federal de Impuestos, ratificado mediante la Ley N° 25.570 del 2002, que dio lugar a los Programas de Financiamiento Ordenado, en donde el gobierno nacional se comprometía a financiar la deuda de las provincias que firmaran convenios bilaterales, mientras que éstas últimas se comprometían a desarrollar un plan para reducir su déficit, a presentar informes trimestrales al Ministerio de Economía sobre su situación fiscal y a restringir la emisión de deuda¹¹⁰.

El Decreto N° 1172/2003 de acceso a la información pública forma parte de una serie de batería de normas que han establecido reglas fiscales orientadas a la mejora de la calidad de la democracia y sus instituciones. Establece que todos los ciudadanos pueden acceder libremente a cualquier tipo de información creada u obtenida por el Poder Ejecutivo Nacional o que obre en su poder o bajo su control o cuya producción haya sido financiada total o parcialmente con fondos públicos. Tiene como ámbito de aplicación el Poder Ejecutivo Nacional y las organizaciones privadas con subsidios o aportes del sector público.

El Decreto N° 436/00 de compras y contrataciones tiene el objetivo de disminuir el margen de discrecionalidad del funcionario público incorporando formas de publicidad y difusión de los procedimientos de contrataciones y compras con el objeto de optimizar el proceso de modernización y transparencia en la actividad estatal. Claro que este Decreto también es de aplicación en el sector público Nacional.

Podemos citar, también, como antecedente a la Ley de Responsabilidad Fiscal el Decreto de Régimen de Transparencia de la Oferta Pública N° 677/01, el cual tiene como objetivo poner de relieve cuáles son las características básicas que se requieren para el buen funcionamiento de los mercados de capitales a efectos de favorecer el mercado de capitales con mayor transparencia.

Por último, la ley N° 25.188 de Ética en la Función Pública también ha contribuido en este camino dado que establece un conjunto de deberes, prohibiciones e incompatibilidades aplicables a todas las personas que se desempeñen en la función pública en todos sus niveles y jerarquías, buscando aumentar la confiabilidad en la gestión de los funcionarios públicos.

Sin embargo este cuerpo legal, junto con la ley de Responsabilidad Fiscal, no constituye un cuerpo normativo homogéneo que pueda ser aplicado de igual forma en todos los niveles de gobierno. Esto es especialmente notorio en el ámbito municipal, donde los registros de información en gran parte no se encuentran sistematizados o hay un bajo grado de respuesta obtenido por parte de los funcionarios municipales a un pedido¹¹¹.

El régimen argentino de responsabilidad fiscal fue instaurado a través de la Ley 25.914 en el año 2004 y está vigente en el Gobierno Nacional y en 21 jurisdicciones provinciales, siendo una de ellas Neuquén. Las provincias de La Pampa y San Luis no han adherido al

¹¹⁰ Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal. Comité Ejecutivo. Informe Técnico N° 40. Transparencia en la Gestión Fiscal. La senda asumida en 2004.

¹¹¹ IERAL. Hacia una mayor Transparencia Fiscal en Argentina - 1° parte.

régimen y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires si bien se adhirió en julio del 2005, el 26 de noviembre de 2009 se desvinculó a través de la ley n° 3.297.

Antes de su entrada en vigencia, el CFRF realizó un análisis de la situación respecto a los niveles de transparencia en los gobiernos provinciales en el año 2004.

Con relación a los niveles de transparencia en los presupuestos provinciales de 17 provincias, que difundían algún tipo de información presupuestaria en sus páginas web solo 9 (siendo Neuquén una de ellas) permitió un análisis razonable de los principales elementos del presupuesto. Traducido en números, solo el 30% de las provincias que actualmente componen el RFRF publicaban información actualizada con un nivel razonable de desagregación en ese entonces¹¹².

Sin embargo el informe destaca que era muy bajo y dispar el nivel de información fiscal, tanto en el ámbito provincial, como casi inexistente a nivel de los municipios. Dicho esto era claro que el camino por recorrer era largo.

La Ley N° 25.917 de Responsabilidad Fiscal creó un régimen que contempla gran parte de las buenas prácticas fiscales incluidas en el código de transparencia y la experiencia internacional en ese sentido. Tal como lo ha hecho la Nación en esta ley, la mayoría de las leyes provinciales al momento de su adhesión han invitado a los municipios a sancionar una normativa similar.

Con relación a los cuatro grandes grupos de funciones y responsabilidades establecidas en el Código de Buenas Prácticas Fiscales del FMI, puede decirse que el régimen vigente en la Argentina ha incorporando plenamente estos principios en su mayoría reflejados en el Capítulo I de la norma.

La definición clara de funciones y responsabilidades se ve reflejado en las páginas Web oficial tanto de la Nación como de las provincias donde se definen la división de las responsabilidades y funciones de cada uno de los Poderes que componen la estructura de gobierno, como también las misiones y funciones de las autoridades superiores. Sin embargo no es todas las páginas Web cuentan con esta descripción, principalmente a lo que se refiere a funciones y la misión del gobierno de turno para el período de gestión. Un ejemplo de esto es la página actual de la Provincia de Neuquén.

Con relación al acceso público de información (otra regla que establece el Código de Buenas Prácticas Fiscales) se pueden citar varios artículos del RFRF que se vinculan a este principio.

Al respecto el Art. 7 es por excelencia un artículo de transparencia fiscal. En el mismo se establece la difusión y publicación en los sitios Web del Presupuesto Anual y las proyecciones Plurianuales, luego de ser presentados a las Legislaturas. Además establece la difusión de la información trimestral de la ejecución presupuestaria (base devengado y base caja), del stock de la deuda pública, incluida la flotante como así también los programas bilaterales de financiamiento, y del pago de servicios, por tipo de acreedor. Asimismo, se debe presentar información del nivel de ocupación del sector público al 31 de diciembre y 30 de junio de cada

¹¹² Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal. Comité Ejecutivo. Informe Técnico N° 40. Transparencia en la Gestión Fiscal. La senda asumida en 2004.

año, consignando totales de la planta de personal permanente, transitorio y del personal contratado, incluido el de los proyectos financiados por Organismos Multilaterales del Crédito. La difusión de la información en un punto que evalúa el Comité Ejecutivo para el momento del presupuesto y de ejecución anual de éste¹¹³.

En la provincia de Neuquén el sitio oficial encargado de esto es el www.haciendanqn.gov.ar

El artículo 2 establece que el Gobierno Nacional presentará cada año el CFRF, el marco macrofiscal para el siguiente ejercicio y cual debe contener¹¹⁴:

- ◇ Los resultados previstos base devengado para el sector público de cada nivel de gobierno, los límites de endeudamiento para el conjunto de las provincias, CABA y Gobierno Nacional.
- ◇ Las proyecciones de recursos de origen nacional detallando su distribución por Régimen y por provincia y CABA,
- ◇ La política salarial e impositiva que espera implementar y las proyecciones de precios, el PBI y el tipo de cambio nominal, etc.

Con relación el tercer grupo de reglas de transparencia en la preparación, ejecución y publicación del presupuesto los artículos del RFRF que están relaciones con este principio son el 3°, 4°, 5°, 6°, 8°, 9° y 18°.

El artículo 3 estipula que las Leyes de Presupuesto General de la Administraciones Provinciales, CABA y Nacional contendrá la autorización de la totalidad de los gastos y previsión de la totalidad de los recursos, de carácter ordinario y extraordinario, afectados o no, de todos los organismos centralizados, descentralizados y fondos fiduciarios.

Por su parte, el Artículo 4° crea una Comisión formada por representantes del Foro Permanente de Direcciones de Presupuesto y Finanzas que propondrá los conversores que utilizarán de los gobierno provinciales y de CABA para obtener clasificadores presupuestarios homogéneos con los aplicados en el ámbito del Gobierno Nacional. Esto posibilita posteriormente la elaboración de una matriz de equivalencias entre las clasificaciones presupuestarias vigentes en cada jurisdicción respecto a las que regían en el ámbito del Gobierno Nacional.

El Artículo 5° establece que el Gobierno Nacional incorporará en la formulación de las proyecciones presupuestarias plurianuales, las estimaciones de los recursos de origen nacional a distribuir por Régimen y por provincia y la CABA y el perfil de vencimientos de la deuda pública nacional instrumentada para el trienio correspondiente. El artículo 6° establece que los gobiernos subnacionales antes del 30 de noviembre de cada año presentarán ante sus legislaturas las proyecciones presupuestarias plurianuales para el trienio siguiente. Adicionalmente, el artículo 8° estipula que se calcularan parámetros e indicadores homogéneos de gestión pública que midan la eficiencia y eficacia en materia de recaudación y eficiencia en

¹¹³ Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal. Comité Ejecutivo. Informe Técnico N° 40. Transparencia en la Gestión Fiscal. La senda asumida en 2004.

¹¹⁴ Ley 25.917. Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal.

materia de gasto público, a los efectos de que permitan realizar comparaciones interjurisdiccionales¹¹⁵.

El Artículo 9° propone otra forma de comparabilidad al establecer que los Sistemas de información fiscales deben ser comparables con el nacional debiendo ser modernizados los sistemas de Administración Financiera, Administración de Recursos Humanos y Administración Tributaria, con el fin de garantizar la provisión de información integral, integrada, auditable, confiable y oportuna de modo tal de posibilitar la consolidación interjurisdiccional de la misma.

Un comentario especial merece el Artículo 18° que a pesar de pertenecer a otro capítulo de la norma están vinculadas con estas reglas. El mismo prevé que las jurisdicciones adheridas presenten estimaciones del Gasto Tributario.

Con relación a la cuarta regla del código la Ley considera que el control debe realizarse a través de auditorías externas, es de señalar que el Comité Ejecutivo realiza año a año las evaluaciones técnicas a través de la Coordinación Técnica y culmina todo este proceso con un resumen ejecutivo de las jurisdicciones evaluadas, las cuales encontramos en el sitio Web del Organismo (www.mecon.gob.ar/cfrf).

Adicionalmente, cabe mencionar que la norma en sus Capítulos II, III, IV y V establecen reglas numéricas y de procedimientos con el fin de limitar cierto tipo de acciones sobre el presupuesto. En este sentido nos encontramos con las normas vinculadas al gasto público, ingresos públicos, equilibrio financiero y endeudamiento.

La Provincia de Neuquén, el ocho de mayo de de 2006 mediante la Ley 2.514 adhirió a la Ley Nacional 25.917 con el objeto de establecer reglas generales de comportamiento fiscal y dotar de mayor transparencia a la gestión pública.

La Ley de Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal en el artículo 26 establece que el Gobierno Nacional podrá instrumentar programas vinculados con la deuda de aquellas jurisdicciones que no cuenten con el financiamiento correspondiente, en tanto observen pautas de comportamiento fiscal y financiero compatibles con esta ley. Por tal motivo, luego de la entrada en vigencia de esta ley surgieron varios Decretos con el fin de mejorar y mitigar situaciones de endeudamiento siendo una condición para las provincias adherir a la Ley 25.917.

Neuquén no fue la excepción, dado que junto a la adhesión a esta Ley Nacional, también lo hace al Decreto Nacional 1382/05 el cual se denominó “Régimen de Saneamiento Definitivo de la Situación Financiera entre el Estado Nacional, las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”.

A continuación realizaremos un breve análisis de la evolución desde el año 2005 en delante de algunos artículos del capítulo I de la Ley RFRF, lo cuales versan específicamente de transparencia y gestión pública.

Con relación al Art. 7 el cual establece que cada Provincia debe publicar en su página Web el presupuesto anual y las proyecciones plurianuales, como así también la difusión de información trimestralmente vinculada a la ejecución del mismo, hemos relevado lo siguiente:

¹¹⁵ Ley 25.917. Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal.

Año / Jurisdicción	2005	2006		2007		2008		2009	
	Ejecución	Presupuesto	Ejecución	Presupuesto	Ejecución	Presupuesto	Ejecución	Presupuesto	Ejecución
Neuquén			No publica	Publica	No publica	Publica	Publica	Publica	Publica
Nación	Publica	Publica	Publica	Publica	Publica	Publica	Publica	Publica	Publica

Año / Jurisdicción	2010		2011		2012		2013	
	Presupuesto	Ejecución	Presupuesto	Ejecución	Presupuesto	Ejecución	Presupuesto	Ejecución
Neuquén	Publica	Publica	Publica	Publica	Publica	Publica	Publica	Publica
Nación	Publica	Publica	Publica	Publica	Publica	Publica	Publica	Publica

Elaboración propia con información extraída de: www.haciendanqn.gov.ar/rfrf.php

Como se observa, se comenzó a publicar el presupuesto a partir del ejercicio siguiente en el cual la Provincia adhirió a la norma y a partir del ejercicio 2008 comenzó a publicar la ejecución del mismo de manera trimestral.

Con relación al Art. 6 el cual insta a la formación de proyecciones plurianuales para el trienio siguiente nos encontramos con lo siguiente:

Trienio / Jurisdicción	2007-2009	2008-2010	2009-2011	2010-2012	2011-2013	2012-2014
Neuquén	No	No	No	No	No	Sí
Nación	Presentó	Presentó	Presentó	Presentó	Presentó	Presentó

Elaboración propia con información extraída de: www.haciendanqn.gov.ar/rfrf.php

Del relevamiento realizado respecto a la publicación de la definición de conversores presupuestarios a efectos de obtener clasificaciones presupuestarias homogéneas nos encontramos con lo siguiente:

Jurisdicción	Aprobación por resolución del CFRF	Fecha de aprobación
Neuquén	N° 45	20/09/2007

Elaboración propia con información extraída de: www.haciendanqn.gov.ar/rfrf.php

Por último, del rastreo de información brindada en la Web, no encontramos que la Provincia este publicación estimación o información vinculada al gasto tributario incurrido por aplicación de políticas impositivas.

No podemos dejar de mencionar que desde la fecha en la cual la Provincia adhirió a la Ley e invitó a los municipios sumarse solo dos lo han hecho, siendo los mismos Aluminé y San Patricio del Chañar.

Al ingresar a la página de la Municipalidad de Aluminé no encontramos información referida a las autoridades, el presupuesto y su ejecución. Solo hay información turística.

Con relación a San Patricio del Chañar, dicho municipio solo tiene publicado las ordenanzas hasta el año 2010, con lo cual se tiene acceso hasta el presupuesto de ese año. Hay un espacio en la página "en construcción" para presupuesto, régimen de compras y licitaciones y código tributario.

Por lo que consideramos muy poco lo logrado en el ámbito municipal en estos ocho años.

En un documento publicado por el Gobierno de la Provincia en la página Web que data de septiembre 2006, en el cual se plasma lo que significa el concepto de responsabilidad fiscal, los antecedentes y el alcance de norma 25.917 junto a los pasos a seguir plantean realizar acuerdos entre Provincia y Municipios vinculados a indicadores de gastos, recursos y

endeudamiento. Para ello el Gobierno brindaría un espacio en la página Web www.haciendanqn.gov.ar.

Hoy en día ese espacio esta, lamentablemente, vacío. Esto demuestra la reticencia por parte de los subgobiernos a la publicación de información y la falta de acción por parte del organismo Nacional a cargo para exigir la obligatoriedad de cumplimiento. Sin dudas, consideramos que hacen daño ala confianza de los ciudadanos depositada en sus gobernantes y el paso del tiempo en tomar cartas en el asunto genera la pérdida total de las esperanzas de algún cambio.

Para finalizar lo que respecta a transparencia fiscal, consideramos que solo se ha dado un pequeño paso. Que la información este colgada en las páginas Web no es garantía de nada. Al observar la cantidad de datos, números, conceptos alejados para el vocabulario del ciudadano común hacen que nos planteemos lo siguiente: ¿queda por delante instruir a los ciudadanos para la lectura de este tipo de información? ó ¿aún resta trabajar para que la información a la que accedemos como ciudadanos sea de fácil comprensión y lectura?

Métodos para estimar la evasión

Hemos comenzado este trabajo hablando de las principales actividades económicas de la provincia, para luego adentrarnos en que consisten los impuestos a los consumos y las modalidades de evasión. Luego explicamos las medidas adoptadas por los gobiernos tanto de nivel nacional como provincial para combatir el flagelo y hemos analizado las posibles causas por las que los seres humanos cometen este hecho. También hemos analizado los últimos grandes cambios como ser la reforma penal tributaria y la intención a nivel nacional de mejorar la confianza del pueblo en la gestión de los gobernantes a través de la transparencia fiscal.

Sin embargo no podemos dejar de mencionar lo vital que resulta estimar los niveles de evasión por diferentes razones. Por un lado, permite a los fiscos organizar y orientar mejor las fiscalizaciones, dado que se pueden realizar estimaciones por impuestos, estudiando los mecanismos y modalidad, según la zona geográfica o el sector económico planificar estas fiscalizaciones para lograr mayor eficiencia. Por último, contar con estimaciones de evasión le brinda al gobierno una herramienta adicional en la toma de decisiones a la hora de plantear modificaciones en la legislación fiscal.

Contamos con varias metodologías para la dicha estimación y pueden ser clasificadas en directas e indirectas.

El primero de ellos consiste en medir la evasión a través de fiscalizaciones que se efectúa a una muestra de contribuyentes de manera aleatoria que pueden ser personas físicas como sociedades y a partir de estos resultados se infieren resultados para la población total.

La dificultad de llevar a cabo esta metodología por parte de los Fiscos esta vinculada con el costo que implica fiscalizar a contribuyentes al azar de una muestra que debe ser representativa a la de fiscalizar a aquellos con los que se cuenta indicios de irregularidades.

Los métodos indirectos estiman la recaudación potencial a partir de los agregados macroeconómicos y la comparación de estos con la recaudación real. A su vez, y para el caso del IVA esto puede realizarse aplicando el método del valor agregado o del IVA no deducible.

El método del valor agregado consiste en partir de las ventas que generan débito fiscal, estimadas desde el valor bruto de la producción más las importaciones, a las que se les deducen las compras que generan crédito fiscal, estimadas a partir del consumo intermedio de las cuentas nacionales y las inversiones gravadas.

El método del IVA no deducible consiste en estimar la recaudación potencial como la suma de IVA contenido en las compras que no dan derecho a crédito fiscal y por ende se traducen en recaudación para el fisco, lo que es lo mismo decir en las compras realizadas por los consumidores finales y contribuyentes exentos y no alcanzados por el impuesto.

Para el presente trabajo el método que hemos utilizado consistió en determinar el nivel de consumo partiendo de la premisa en el que la oferta global es igual a la demanda global¹¹⁶.

$$(OFG) \text{ PBI} + \text{Importación} = (\text{DdaG}) \text{ Consumo} + \text{Inversión} + \text{Exportación}$$

Y el mecanismo para determinar la base teórica del IVA consiste en:

$$B = (Y - Y_e + VBP_{eg}) - (X - X_e) - (I - I_e - I_{ge}) + (M - M_e + M_{eg}) =$$

Siendo:

B = base imponible de IVA

Y - Y_e = PBI a costo de factores, neto de bienes exentos

X - X_e = exportaciones de bienes neta de bienes exentas

I - I_e = inversión neta de inversión exenta

I_{ge} = inversión gravada realizada por sectores exentos

M - M_e = Importación de bienes neto de bienes exentos

M_{eg} = Importaciones de productos exentos por parte de sectores gravados.

A partir de este mecanismo se logra calcular la evasión impositiva como consecuencia de omitir de una porción del PBI en las declaraciones juradas que ha sido registrado por cuentas tributarias.

Cabe reiterar que existe lo que se denomina “economía subterránea” o “sumergida” que no es captada por las estimaciones de valor bruto de la producción, y que por lo tanto constituyen evasión absoluta para los impuestos que se intentan medir a continuación.

Se ha estimado el incumplimiento en el IVA y en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para los períodos fiscales 2007 a 2011, y esto ha sido así dado que son los períodos fiscales en los cuales se ha contado con la mayor cantidad de información para ambos tributos.

A medida que describamos el trabajo realizado, mencionaremos aquellos datos que por no contar con ellos se han estimado o no se han tenido en cuenta, siendo en todos los casos dato que no resultan altamente significativo o se compensan entre sí.

En un primer momento se intentó calcular la evasión en el IVA para la provincia de Neuquén. Pronto nos encontramos con una gran dificultad, AFIP informa la recaudación por jurisdicción y esto es en base a los contribuyentes con domicilio fiscal en la misma. Por lo tanto se dejaba de lado la recaudación generada por aquellos agentes económicos que sin contar con domicilio fiscal en la provincia generan con su actividad gran parte de la recaudación del tributo.

¹¹⁶ Fenochietto, Ricardo: “Métodos de estimación de la evasión impositiva y de economía informal”. AFIP, Bol. N° 18 (1/99)

Por tal motivo, se decidió calcular la evasión a nivel nacional para luego, en función de la participación de la provincia en el PBI, determinar cuanto de esa estimación puede estar generada por la provincia. Siendo este no un dato certero pero sí de aproximación.

Para el caso del Impuesto al Valor Agregado, se parte del Producto Bruto Interno calculado a valores corrientes de mercado, por tal motivo se descuentan los impuestos indirectos. No se contó con información del PBI a costo de factores.

Luego se dedujo las exportaciones de bienes y servicios y se sumaron las importaciones de bienes y servicios. Como las tasas de estadísticas y derechos de importación forman parte de la base imponible, se ha adicionado dicho monto también.

Se dedujeron las inversiones gravadas y cuyo crédito fiscal es deducible por las empresas. Con lo cual, no debe deducirse ni las inversiones realizadas por el Sector Público o adquiridas por las familias. Se utilizó el criterio ya utilizado en varias ocasiones por Ricardo Fenochietto de considerar el 60% de la inversión bruta neta de IVA¹¹⁷.

Luego se dedujo el valor agregado estimado de las actividades exentas con el fin de obtener la materia imponible registrada en cuentas nacionales. Aquí se siguió el criterio de adoptado en estudios de otros autores y se estimó este valor por no contar con valores agregados detallados de manera tal de poder calcularlo.

Con el valor obtenido se le aplica la alícuota del IVA vigente al período analizado. Dado que son tres las tasas vigentes aplicables se determinó la participación de cada alícuota en base a la información suministradas por los anuarios de AFIP.

Por último, se restó el gasto tributario, esto es la recaudación del impuesto que el gobierno deja de percibir por fomentar alguna zona geográfica o alguna actividad. Esta información se encuentra disponible de la página web del Ministerio de Economía.

El resultado obtenido se comparó con la recaudación real, cabe aclarar que este número es neto de devoluciones pero no se contó con información vinculada a saldos técnicos a favor como saldos de libre disponibilidad.

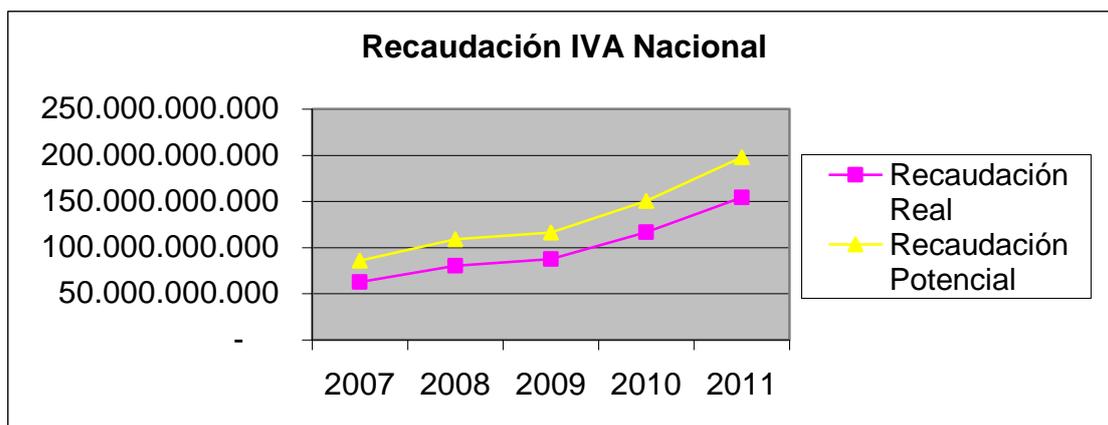
Los resultados obtenidos son los siguientes:

Año	2007	2008	2009	2010	2011
Recaudación Real	62.669.317.613	80.228.904.820	87.385.733.000	116.385.987.000	154.236.866.000
Recaudación Potencial	85.717.886.583	109.093.706.611	116.016.419.466	150.347.740.789	197.864.660.920
Brecha de Recaudación	26,89%	31,60%	24,68%	22,59%	22,05%

Elaboración propia con información extraída de: Ministerio de Economía y AFIP

En el gráfico siguiente se muestra la evolución de la recaudación real respecto de la potencial del Impuesto al Valor Agregado para el período comprendido entre el 2007 y 2011. Es dable destacar que la gráfica muestra los montos para cada período en “valores corrientes” con lo cual no es relevante el análisis de la evolución de la serie a través del tiempo sino de la diferencia entre ambas recaudaciones.

¹¹⁷ Fenochietto, Ricardo: “Métodos de estimación de la evasión impositiva y de economía informal”. AFIP, Bol. N° 18 (1/99)



Elaboración propia en base a información extraída de: Ministerio de Economía y AFIP

A continuación mostramos la evolución de la brecha porcentual entre la recaudación real y la potencial. Se observa un pico en el período 2008 para luego comenzar un leve descenso.

Recordemos que durante este año el país se ve envuelto en el conflicto entre el campo y el Gobierno Nacional debido a las retenciones móviles que quería implementarse a la soja y comienza a sentirse las repercusiones de la crisis financiera mundial.

Cabe tener en cuenta que en la recaudación real hay un componente de “arrastre” de años anteriores. Esto quiere decir que en un ejercicio se puede recaudar impuestos devengados en ejercicios vencidos como por ejemplo planes de pago, generando esto una disminución en la brecha.

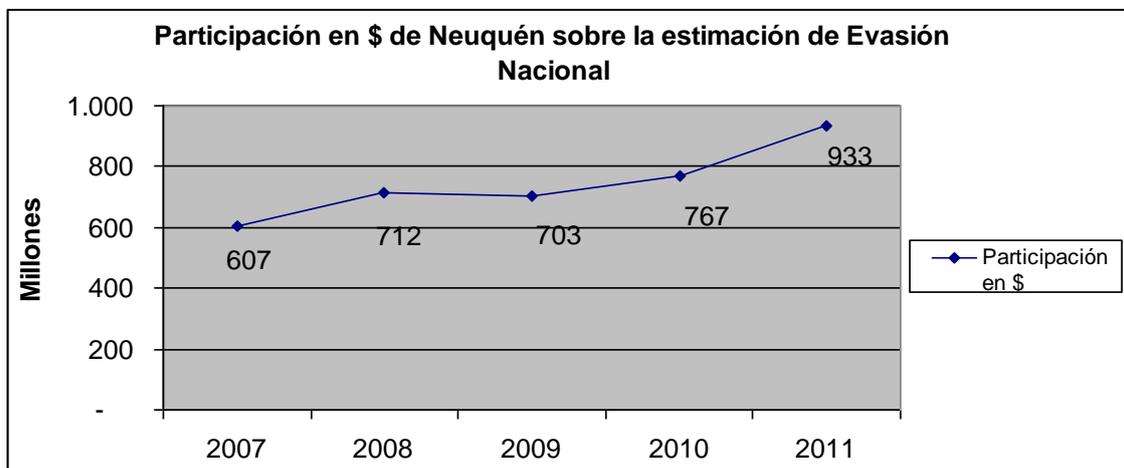


Elaboración propia en base a información extraída de: Ministerio de Economía y AFIP

Si tenemos en cuenta la participación de Neuquén en el PBI nacional podemos decir que la evasión vinculada al tributo en la provincia osciló en los períodos analizados entre los 607 millones de pesos a 933 millones de pesos para el período analizado.

Participación de Neuquén en el PBI Nacional					
	2007	2008	2009	2010	2011
PBG Neuquen	21.386.595.810	25.592.418.479	28.145.460.943	32.602.350.905	39.401.875.401
PBI Nacional	812.455.828.265	1.038.187.792.011	1.145.458.336.366	1.442.655.378.597	1.842.022.134.737
Participación	2,63%	2,47%	2,46%	2,26%	2,14%

Elaboración propia en base a información extraída de: Ministerio de Economía y AFIP



Elaboración propia en base a información extraída de: Ministerio de Economía y AFIP

Con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, se estimó la recaudación potencial también para el período comprendido entre el 2007 y 2011, intentando calcular la evasión producto de la omisión de una porción del PBI en las declaraciones juradas.

Aquí la información se obtuvo de la Dirección de Estadística y Censos de la Provincia del Neuquén y de la Dirección de Rentas de la Provincia de Neuquén.

La principal dificultad al plantear este análisis fue obtener información respecto de la recaudación generada a través del Convenio Multilateral. De hecho, la Dirección de Rentas no brindó dicha información. Por tal motivo se estimó en base a que en algunas notas periodísticas de los años 2007 y 2008 en la página oficial de la casa de gobierno provincial si se informaba cuanto de la recaudación mensual estaba vinculada a ingresos provenientes del convenio multilateral.

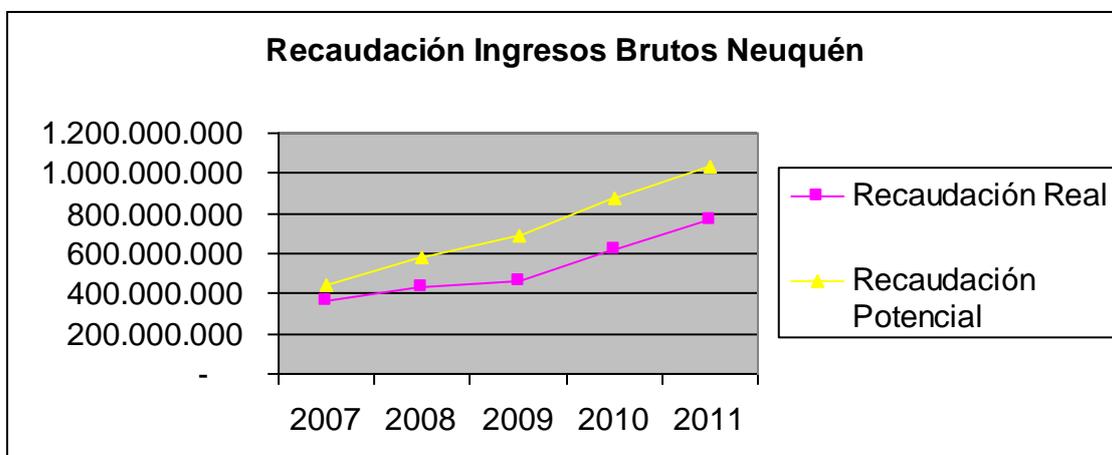
Otra negativa por parte del área de recaudación de la Dirección de Rentas de la provincia fue la apertura de la recaudación por actividad económica u alícuota aplicada. Solo se nos respondió que el 70% proviene de la actividad petrolífera y que más detalle no se esta permitido brindar. Es por ello que también se estimó esto teniendo en cuenta las alícuotas aplicables según las leyes impositivas de cada período fiscal.

Los resultados obtenidos son los siguientes:

Año	2007	2008	2009	2010	2011
Recaudación Real	365.103.674	433.358.885	460.585.585	616.957.303	768.270.240
Recaudación Potencial	445.851.707	580.212.556	684.669.289	871.248.229	1.029.002.342
Brecha de Recaudación	18,11%	25,31%	32,73%	29,19%	25,34%

Elaboración propia en base a información extraída de: Dirección de Estadística y Censos Neuquén y Dirección Provincial de Rentas Neuquén.

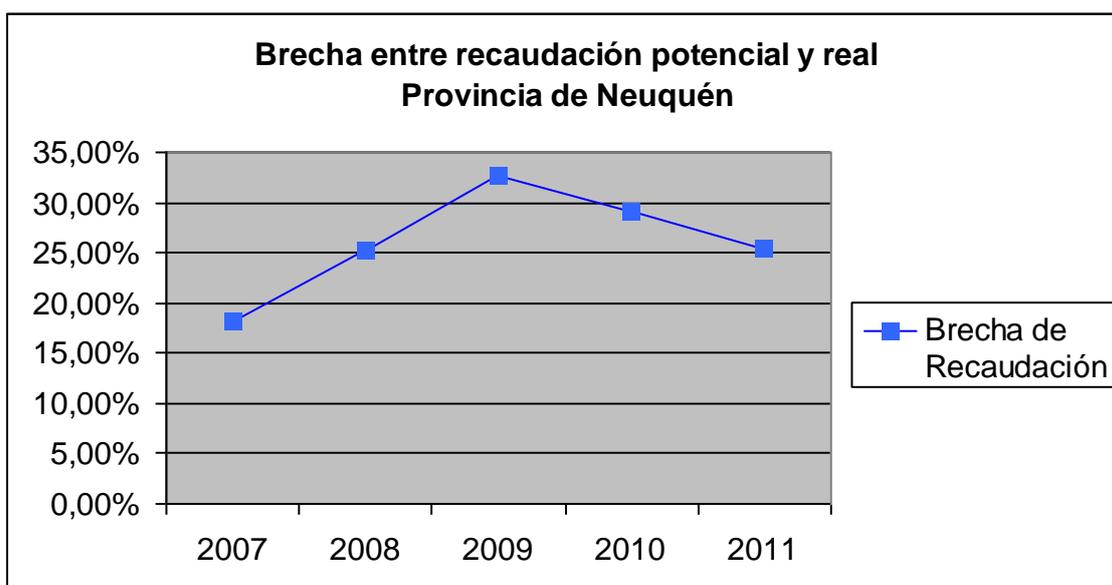
En el gráfico siguiente se muestra la evolución de la recaudación real respecto de la potencial del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para el período comprendido entre el 2007 y 2011. Es dable destacar que la grafica muestra los montos para cada período en “valores corrientes” con lo cual no es relevante el análisis de la evolución de la serie a través del tiempo sino de la diferencia entre ambas recaudaciones.



Elaboración propia en base a información extraída de: Dirección de Estadística y Censos Neuquén y Dirección Provincial de Rentas Neuquén.

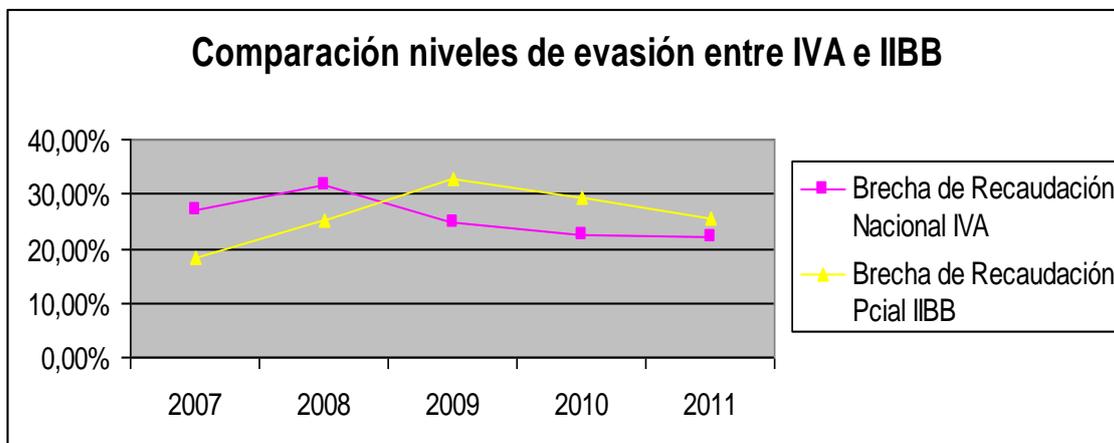
A continuación mostramos la evolución de la brecha porcentual entre la recaudación real y la potencial. Se observa un pico en el período 2009 para luego comenzar un descenso en los años siguientes. Tal como se mencionó para el estudio realizado en el IVA, cabe tener en cuenta que en la recaudación real hay un componente de “arrastre” de años anteriores. Esto quiere decir que en un ejercicio se puede recaudar impuestos devengados en ejercicios vencidos como por ejemplo planes de pago, generando esto una disminución en la brecha.

Sin embargo para los años 2009, 2010 y 2011 se tuvo en cuenta la recaudación obtenida por el régimen de regularización de obligaciones tributarias instaurado a través del Decreto 1.422/09 el cual generó aproximadamente en estos períodos un ingreso de 58 millones de pesos.



Elaboración propia en base a información extraída de: Dirección de Estadística y Censos Neuquén y Dirección Provincial de Rentas Neuquén.

Por último, en el siguiente grafico vemos en forma comparativa los datos obtenidos de brecha porcentual entre la recaudación real y la potencial en el impuesto al valor agregado nacional y lo obtenido a nivel provincial para el impuesto sobre los ingresos brutos.



Elaboración propia en base a información extraída de: Dirección de Estadística y Censos Neuquén, Dirección Provincial de Rentas Neuquén, Ministerio de Economía Nacional y AFIP.

Como se observa, porcentualmente hablando la evasión provincial no supera a la evasión del IVA Nacional hasta el período fiscal 2009 donde la supera durante los siguientes dos períodos fiscales para acercarse nuevamente en el período 2011.

En los Anexos II y III se exponen los cálculos realizados para cada período fiscal y de cada impuesto de manera detallada.

SEPTIMA PARTE: ANALISIS Y RESUMEN DE ENCUESTAS

Como complemento al trabajo de investigación, se ha realizado una encuesta sobre evasión. La misma puede verse en el anexo adjunto.

En principio la encuesta consistió en doce preguntas. Se puede decir que la encuesta se encuentra dividida en dos partes. Las cuatro primeras preguntas se realizaron para conocer el sexo, el rango de edad, la ocupación y los años en esa ocupación del encuestado.

La segunda parte de la encuesta pretende saber cual es la percepción del encuestado sobre la evasión en la provincia de Neuquén. Por ello las preguntas versan sobre:

1. Se percibe evasión en la provincia de Neuquén
2. En que medida se percibe que existe
3. Cuales serían las causas (para esta pregunta se utilizó las variables que surgen de este trabajo y de ensayos que se han dedicado al estudio del mismo)
4. La percepción de la concentración de la evasión en función del tamaño de la empresa / persona.
5. Conocer si el encuestado considera que se deben tomar medidas para combatir el fenómeno.
6. Conocer la percepción del encuestado si la evasión se concentra más en los fiscos provinciales, en el fisco nacional o indistintamente.

Algunas consideraciones que son útiles de mencionar es que al momento de realizar nuestro trabajo se le informó al encuestado que la misma era anónima, que la información sería utilizada para un trabajo de investigación que dicha información quedaba reservada para su autora. También se aclaró que no se le iba a realizar preguntas de índole personal relacionadas con su conducta, si no que se vincula a la percepción de la situación actual de la provincia. De esta forma se logró que la gente quiera participar.

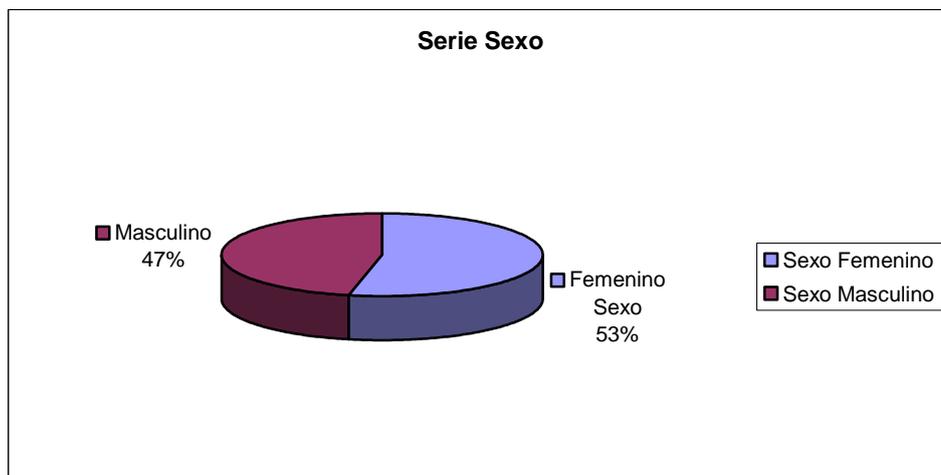
Los canales utilizados han sido dos. El primero de ellos y el más utilizado fue la encuesta personal, dado que de esta forma se podía lograr otro tipo de acercamiento, una charla con el encuestado que permitía de llegar y si se quiere convencer de responder la encuesta, como también el poder conseguir que la misma quede con todos sus puntos contestados.

El otro canal utilizado fue mediante el envío electrónico de la encuesta, a través de una planilla de Excel para ser completada y contestada por ese mismo medio. Es medio se utilizó con colegas conocidos que previamente se les comentó de los objetivos del trabajo y que colaboraron realizándola a otros colegas.

Es dable destacar como primer comentario que la encuesta se realizó a ciento veinte personas, en su mayoría sobre gerentes y jóvenes experimentados en la profesión de estudios contables medianos, pequeños como también profesionales independientes.

A continuación exponemos los resultados obtenidos:

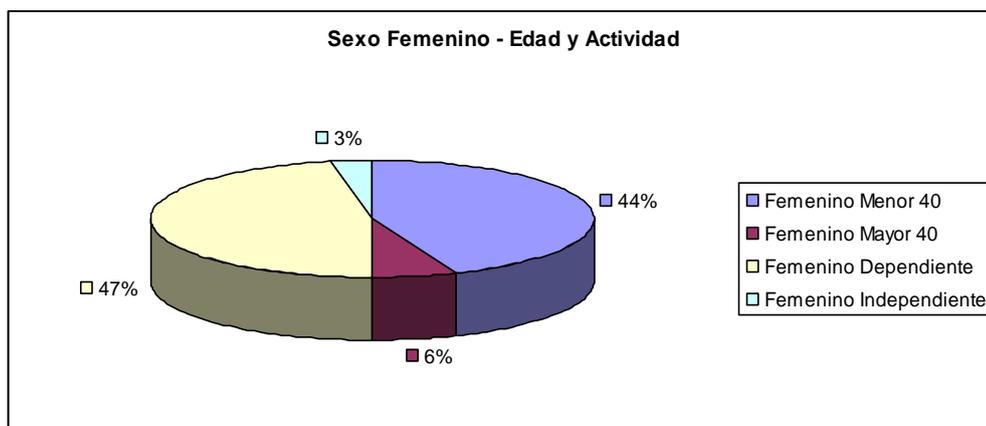
De la muestra que se ha realizado hemos obtenido que el 47 % de las personas encuestadas corresponden al sexo masculino y el 53 % a personas de sexo femenino.



Resultados de las encuestas. Detalle de cantidad de personas por sexo

Fuente: Elaboración propia

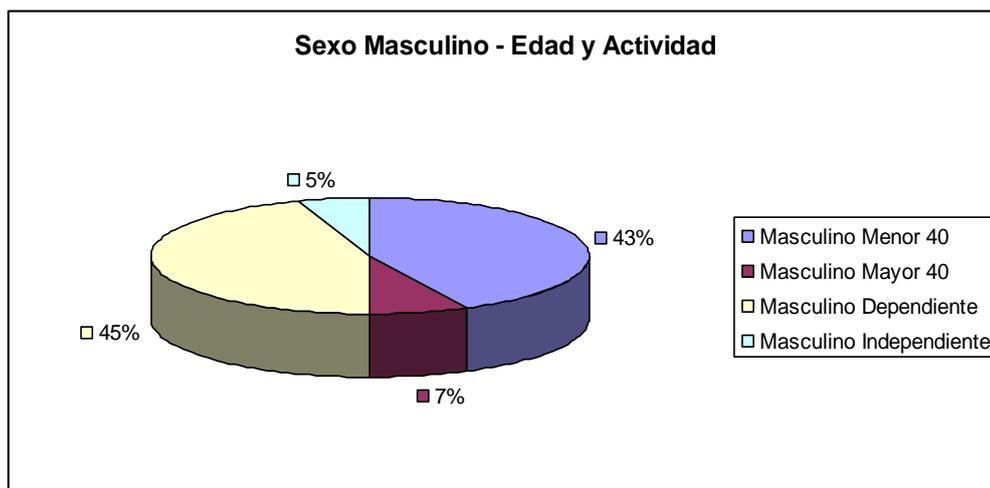
Seguidamente, visualizamos como se conforman cada uno de estos segmentos. De allí se desprende que el 44 % corresponden a mujeres menores de 40 y que el 47 % del total de mujeres trabajan en relación de dependencia.



Resultados de las encuestas. Sexo Femenino – Edad y Actividad

Fuente: Elaboración propia

Con relación al segmento de sexo masculino, observamos que el 43 % corresponde a menores de 40 años que a su vez el 45 % trabaja en relación de dependencia, siendo el 7 % mayor a 40 años y el 5 % las personas que trabajan de manera independiente. A continuación mostramos de manera graficada estos resultados:



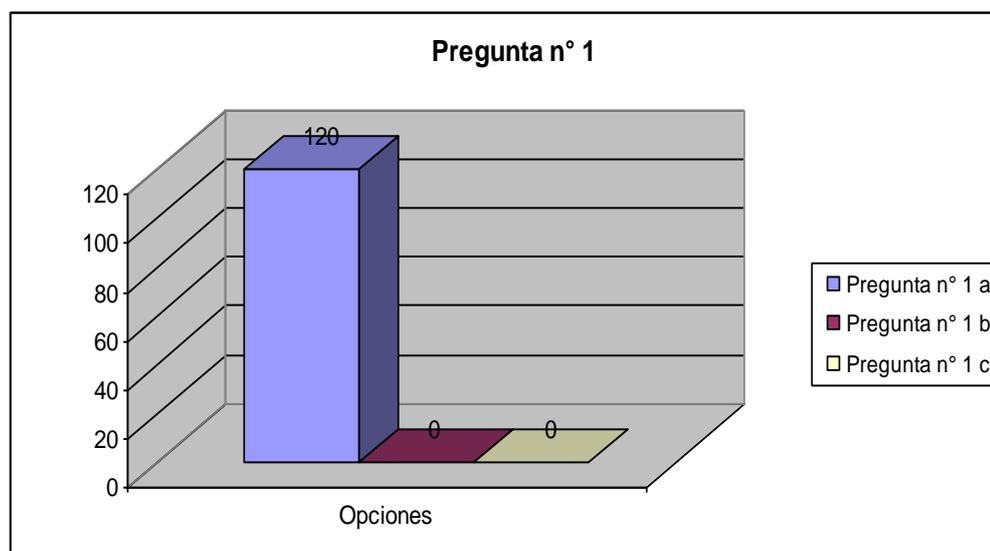
Resultados de las encuestas. Sexo Masculino – Edad y Actividad

Fuente: Elaboración propia

A continuación presentamos los resultados obtenidos por cada pregunta que fue realizada.

Pregunta n° 1) ¿Considera que existe evasión en la Argentina?

- a) Sí
- b) No
- c) No sabe / No contesta



Resultados de las encuestas. Pregunta n° 1

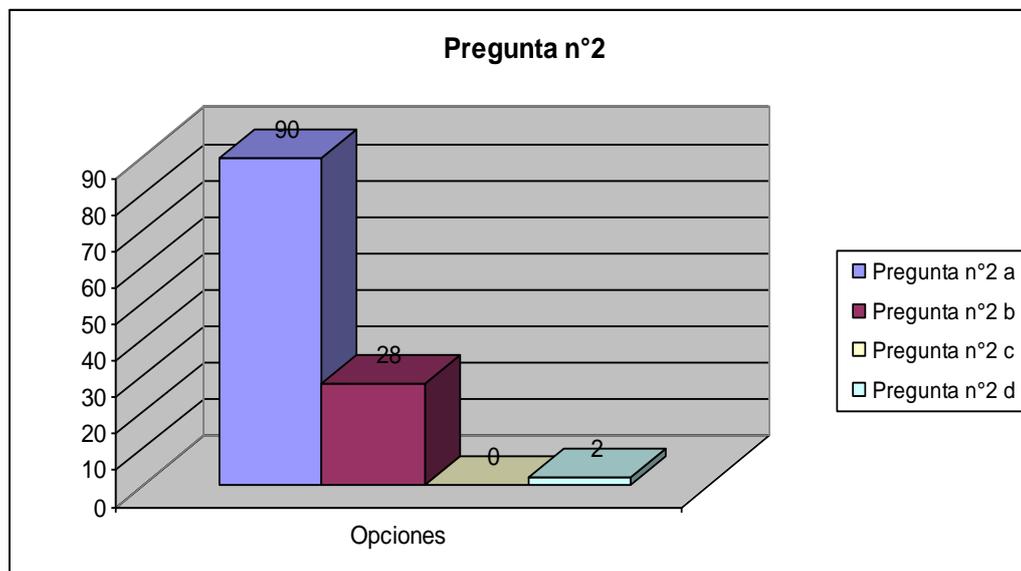
Fuente: Elaboración propia

Como se puede observar, la respuesta a esta pregunta fue contundente, dado que el 100 % de las personas encuestadas contestaron que creen que existe evasión en nuestro país.

Pregunta n° 2) De ser la respuesta de la pregunta precedente afirmativa ¿Cree que este fenómeno ocurre en la Argentina?

- a) En gran medida

- b) En lo normal para cualquier país
- c) En baja medida
- d) No sabe / No contesta



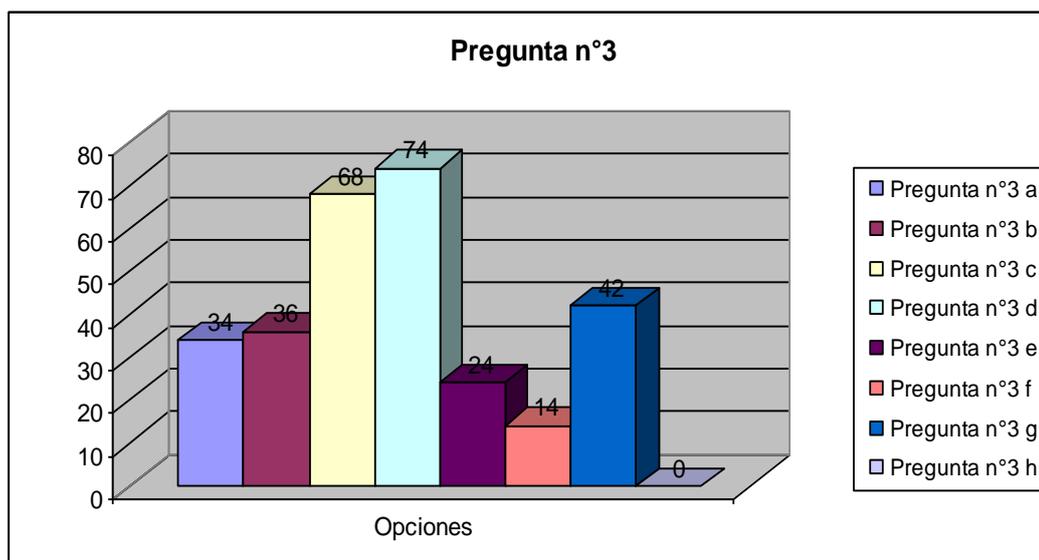
Resultados de las encuestas. Pregunta n° 2

Fuente: Elaboración propia

Como resultado a esta pregunta, observamos que del total encuestado el 75 % considera que en nuestro país en nivel de evasión es alto y un 23 % de la muestra considera que la evasión existente en la Argentina se corresponde a un nivel normal para cualquier país. Solo dos personas eligió la opción d) (no sabe / no contesta).

Pregunta n° 3) ¿Por qué cree que usted que se produce el fenómeno? (Se puede elegir más de una opción)

- a) Falta de educación y de solidaridad con el resto de los contribuyentes cumplidores
- b) Razones de coyuntura económica
- c) Exceso de presión tributaria en los contribuyentes
- d) Disconformidad con el destino de los fondos recaudados por el Estado y falta de transparencia
- e) Baja probabilidad de ser detectado
- f) El contribuyente cree que el fisco no tiene información sobre su actividad
- g) El contribuyente considera que podrá solucionar su situación en caso de ser detectado
- h) No sabe / no contesta



Resultados de las encuestas. Pregunta n° 3

Fuente: Elaboración propia

Para esta pregunta entendimos conveniente que el encuestado pueda elegir tantas opciones como considere necesario. Por ello observamos que 74 veces ha sido elegida la opción d) la cual corresponde a la disconformidad con el destino de los fondos recaudados por el Estado y la falta de transparencia.

La segunda opción más elegida es la c), la cual corresponde al exceso de presión tributaria.

Le sigue la opción g) que indica que el contribuyente considera que de ser detectado podrá solucionar su situación.

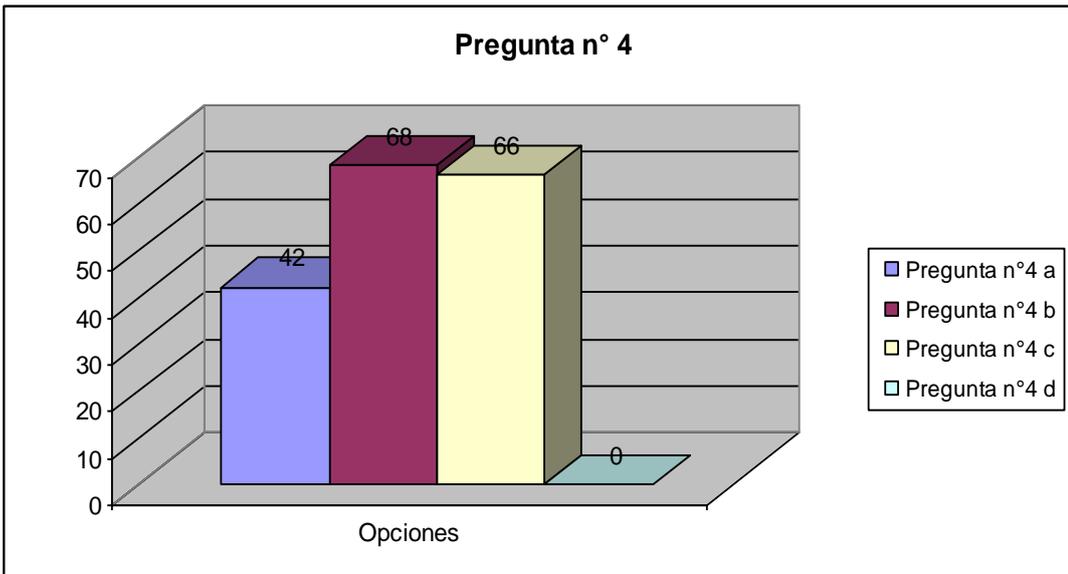
En cuarto lugar nos encontramos con la opción b), la cual corresponde a que el fenómeno de la evasión se produce por razones de coyuntura económica.

La opción a) fue elegida 34 veces, encontrándose en la posición quinta, siendo esta la posición que ocupa la opción de falta de educación y de solidaridad con el resto de los contribuyentes cumplidores.

En los últimos puestos encontramos a las opciones e) y f) (baja probabilidad de ser detectado y el contribuyente cree que no tiene información sobre su activad).

Pregunta n° 4) ¿Dónde cree que se concentra la evasión?

- a) Grandes empresas/ instituciones / personas físicas.
- b) Medianas empresas/ instituciones / personas físicas.
- c) Pequeñas empresas/ instituciones / personas físicas.
- d) No sabes / no contesta



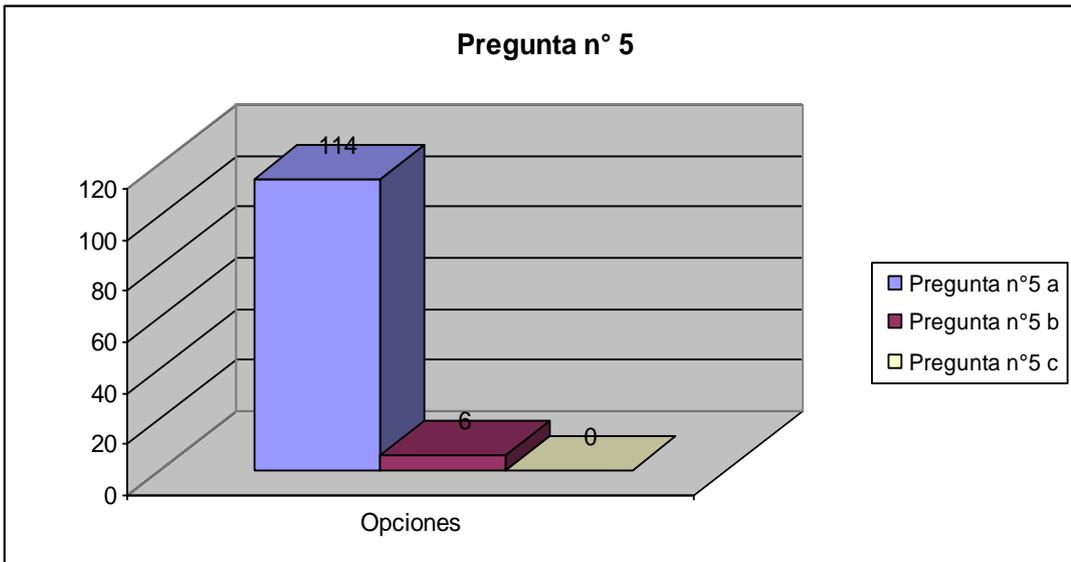
Resultados de las encuestas. Pregunta n° 4

Fuente: Elaboración propia

Tal vez esta fueron los resultados que más nos han asombrado. Dado que la mayoría de las personas encuestadas respondieron que consideran que la evasión en nuestro país se concentra en las grandes y medianas empresas respectivamente, dejando el tercer lugar para las pequeñas empresas. Nuestra opinión personal al respecto es que la evasión se concentra en los pequeñas empresas / contribuyentes y medianas empresas / contribuyentes dado que son los que más sufren el costo impositivo.

Pregunta n° 5) ¿Considera que se deberían tomar medidas a efectos de profundizar la lucha contra la evasión?

- a) Si.
- b) No.
- c) No sabe / no contesta.



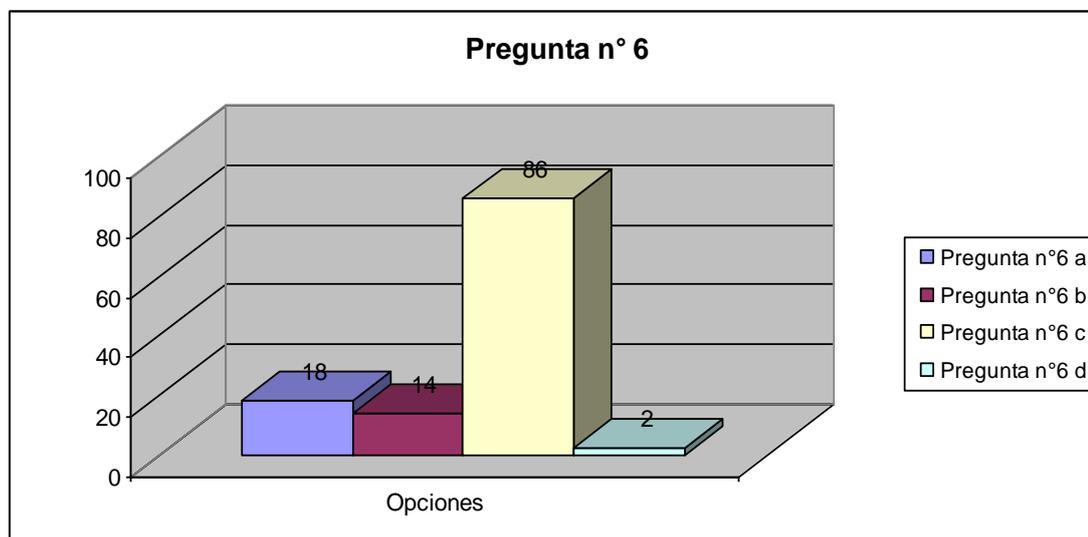
Resultados de las encuestas. Pregunta n° 5

Fuente: Elaboración propia

Esta es otra de las preguntas que ofrecieron una respuesta prácticamente contundente. Un total de 114 personas respondieron que consideran que es necesario tomar medidas a efectos de profundizar la lucha contra la evasión y solo 6 que consideran lo contrario. Claro esta que pese a las medidas que hemos comentado que el Fisco Nacional ha implementado en las últimas décadas en nuestro país talvez, y por lo que se observa de la respuesta de esta muestra, no ha sido suficiente y se percibe que hacen faltas otras medidas, o mayores medidas para profundizar la lucha contra la evasión.

Pregunta n° 6) ¿A qué fiscos considera usted que se evade en mayor medida?

- a) Fiscos Provinciales.
- b) Fisco Nacional.
- c) Indistintamente.
- d) No sabe / no contesta.



Resultados de las encuestas. Pregunta n° 6

Fuente: Elaboración propia

Con relación a esta pregunta, observamos que el 72 % de la muestra (86 personas) considera que la evasión existente en la provincia se produce de manera indistinta al Fisco Nacional como a los Fiscos Provinciales. Solo el 15 % considera que se evade en mayor medida a los Fiscos Provinciales, seguido con un 12 % el Fisco Nacional.

CONCLUSIONES

El presente trabajo ha tenido como objetivo no solo conocer las modalidades de evasión de las principales actividades económicas de la Provincia de Neuquén en los impuestos al consumo, sino también, poder efectuar una medición del fenómeno en un período tiempo y mostrar cuales son los medios desarrollados por los Fiscos para atacarlo.

Así hemos compartido la descripción de los procesos productivos de las tres actividades económicas más importantes para la Provincia, para luego analizar en profundidad los impuestos a los consumos que inciden sobre aquéllas y las maniobras de evasión, algunas de ellas conocidas y otras no tanto.

Hemos querido dejar en claro que la aplicación de métodos tradicionales de fiscalización basados en la realización de inspecciones, hoy en día no son suficientes debido a que han entrado en escena nuevos factores, como es la creciente globalización de la economía mundial, la aparición en cada vez mayor número de sociedades “Holding”, la planificación fiscal nociva entre otros, que generan un cambio continuo de las reglas de juego.

Sin embargo, y para algunos por sorpresa, se observa que la Administración de nuestro país lleva a cabo gran cantidad de medidas que no solo ayudan a enfrentar a la creciente evasión y las nuevas formas de cometer estos actos ilícitos, sino que intentan alcanzar una mayor cercanía con los contribuyentes, facilitándoles el cumplimiento por parte de ellos, de modo tal de lograr así un mejor posicionamiento del organismo recaudador frente al contexto tanto nacional como mundial que se presenta. Esta tarea también la vienen desarrollando los fiscos provinciales, tal vez en menor nivel, y esto se ha verificado también para la Provincia de Neuquén.

El Fisco Nacional se ha esforzado en implementar medidas de índole legislativa, organizativa, de educación tributaria, estructurales, de intercambio de información y de utilización de informática y tecnología como instrumentos tendientes a incrementar el riesgo fiscal percibido por los contribuyentes. Pero aún resta mucho por hacer: consideramos que se debe profundizar la búsqueda de una verdadera conciencia tributaria, haciendo foco en la educación de los más pequeños que sin lugar a dudas serán el mañana.

En cuanto a las mediciones de la evasión, hemos estimado los niveles de pérdida de ingresos para el IVA e IIBB en un rango del 20% a 30% para los períodos analizados que fueron 2007 a 2011, los cuales no han ofrecido ciertamente grandes sorpresas. Sin embargo como esta tarea nos obligó a tomar contacto con los organismos de recaudación y de estadísticas hemos corroborado que queda mucho por hacer respecto a la transparencia fiscal. No solo el concepto esta vinculado con información publicada en una página web, sino que tiene que ver con su grado de apertura, pero más aún con la predisposición de brindar aquellos datos que posean naturaleza más reservada –pero no secreta-. Y con relación a esto, debemos subrayar que, ante algunos pedidos de información en forma personal o vía correo electrónico, obtuvimos negativas o directamente silencio.

Es lamentable esta postura, ya que consideramos que los estudiantes y los investigadores podemos aportar ideas, análisis, brindar estimaciones que enriquezcan a ambas partes.

Adicionalmente hemos querido mostrar, a través de la encuesta realizada, cual es la percepción de una pequeña parte de la población respecto al tema tratado. Sin lugar a dudas, los encuestados consideran que existe un alto grado de evasión en nuestro país, siendo la principal causa la disconformidad con el destino de los fondos recaudados y la falta de transparencia.

Esta respuesta suena lógica, ya que basta leer los diarios y ver las noticias de todos los días que llevan a una sensación de deficiencias en la gestión de los recursos, exteriorizada en situaciones de inseguridad, hospitales sin recursos y escuelas en estados deplorables entre otros. Entendemos que resulta primordial para mejorar nuestra calidad de vida y desarrollo como país que nuestros Gobernantes dejen de lado pensamientos y actos egoístas y coordinen medidas y estrategias a corto, mediano y largo plazo para el mejoramiento de nuestra Nación y muestren a través de la oportuna publicación del presupuesto nacional y provincial cómo se compone el gasto público y, por ende, cuál es el destino de los fondos recaudados. Es indispensable mostrar mejoras en los aspectos mencionados para que vuelva la confianza de los contribuyentes hacia el Estado, de manera tal que lo vean como un órgano eficaz que ordene la vida en sociedad.

Por otro lado, hemos analizado los profundos cambios introducidos a la ley penal tributaria que fueron sancionados al parecer de manera rápida. No podemos dejar de mencionar que la misma ha sido sustancial y de vital importancia para el país, debido a que se puede considerar una de las decisiones de política tributaria más importante de los últimos tiempos para combatir el flagelo de la evasión, aunque no sabemos si ha sido la más acertada.

Se persigue dejar de lado los montos adeudados y centrarse en la conducta de quien infringe la ley. Una cuestión que será para analizar es si realmente se logrará descomprimir de causas a los juzgados. Según los datos que se maneja esto será así, pero no se puede dejar de lado que también entrarán causas por la aplicación de la norma en el ámbito de los fiscos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, modificación que consideramos acertada dado que se percibe (y más aún de las encuestas realizadas) un alto nivel de evasión a las arcas de los gobiernos locales.

Suena contradictorio plantear una reforma de este estilo luego de haber realizado el Gobierno un plan de moratoria y blanqueo el cual permitió que el balance de la Nación se incrementara en \$ 150.000.000. Es una crítica tal vez meramente de índole política que poco tiene que ver con el objeto de este trabajo pero que deja ver tal vez una incongruencia en el accionar de nuestros representantes.

Entre otros, se modificaron los límites de punibilidad y también se incorporaron a la ley a las haciendas locales, lo cual plantea grandes conflictos a resolver vinculados a la competencia y a compatibilizar ordenamientos fiscales.

Un cambio fuerte para la norma es la eliminación de la posibilidad de la extinción de la acción penal por pago por única vez y por cada persona física o ideal ya que según el mensaje

de elevación del proyecto se quiere hacer foco no en el fin recaudatorio sino en el reproche penal de la conducta.

Ha sido nuestra intención que el presente trabajo sea de utilidad para la sociedad entera, fomente la conciencia del daño que se provoca al evadir y nos convenzamos que un país mejor lo hacemos entre todos.

ANEXO I

Encuesta – Evasión en la Republica de Argentina

Esta encuesta es realizada para la confección de conclusiones para un trabajo práctico encargado por la materia Administración Tributaria de la Especialización en Tributación de la Universidad de Buenos Aires. El tema a investigar es sobre la percepción de la evasión en la Argentina, sus causas y la necesidad de implementar medidas para combatirla.

Agradezco su colaboración.

Valeria Ayala.

Sexo: Femenino
Masculino

Edad: Menos o igual a 40 años
Mayor a 40 años

Profesión: Trabajador en relación de dependencia
Trabajador independiente

Años en el cargo:

- a) De 0 a 5 años
- b) De 5 a 20 años
- c) Más de 20 años

1) ¿Considera que existe evasión en la Argentina?

- a) Sí
- b) No
- c) No sabe / no contesta

2) De ser la respuesta de la pregunta precedente afirmativa ¿Cree que este fenómeno ocurre en Neuquén?

- a) En gran medida
- b) En lo normal para cualquier país
- c) En baja medida
- d) No sabe / No contesta

3) ¿Por qué cree que usted que se produce el fenómeno? (Se puede elegir más de una opción)

- a) Falta de educación y de solidaridad con el resto de los contribuyentes cumplidores
- b) Razones de coyuntura económica
- c) Exceso de presión tributaria en los contribuyentes
- d) Disconformidad con el destino de los fondos recaudados por el Estado y falta de transparencia
- e) Baja probabilidad de ser detectado
- f) El contribuyente cree que el fisco no tiene información sobre su actividad
- g) El contribuyente considera que podrá solucionar su situación en caso de ser detectado
- h) No sabe / no contesta

4) ¿Dónde cree que se concentra la evasión?

- a) Grandes empresas/ instituciones / personas físicas.
- b) Medianas empresas/ instituciones / personas físicas.
- c) Pequeñas empresas/ instituciones / personas físicas.
- d) No sabes / no contesta

5) ¿Considera que se deberían tomar medidas a efectos de profundizar la lucha contra la evasión?

- a) Si.
- b) No.
- c) No sabe / no contesta.

6) ¿A qué fiscos considera usted que se evade en mayor medida?

- a) Fiscos Provinciales.
- b) Fisco Nacional.
- c) Indistintamente.
- d) No sabe / no contesta

ANEXO II

Cálculos Evasión Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Pcia. de Neuquén 2007-2011

Estimación de la evasión en la Provincia de Neuquén			
Impuesto sobre los Ingresos Brutos			
Método a partir de variables macroeconomicas			
Ejercicio 2007			
PBG a valores corrientes de mercado:			
A. Sector Agropecuario	208.315.079		
C. Minería	10.738.981.334		
D. Industria	1.102.822.672		
E. Electricidad Gas y Agua	889.035.288		
F. Construcción	777.998.434		
G. Comercio	1.199.699.757		
H. Hoteles y Restaurantes	230.530.728		
I. Transporte y Comunicaciones	985.632.731		
J. Intermediación Financiera	282.637.081		
K. Servicios empresariales e inmobiliarios	2.008.664.325		
L. Administración Pública y Defensa	1.134.271.801		
M. Enseñanza	969.343.938		
N. Salud	445.889.388		
O. Servicios sociales, comunitarios y personales	298.696.938		
P. Servicio Doméstico	114.076.316		
Total PBG a valores corrientes de mercado:			21.386.595.810
Descuento impuestos indirectos:			-373.925.812
Menos exportaciones	670.259.000		-2.110.645.591
tc vendedor al 30/12/2007	3,149		
Más importaciones	4.109.310		12.981.861
tc comprador al 30/12/2007	3,1		
Excenciones			-3.971.670.598
Importe neto			14.943.335.670
% PARTICIPACION BASE IMPONIBLE		ALÍCUOTA	
	2,14	1,5%	4.805.798
	24,13	2%	72.117.233
	68,25	3%	305.982.147
	2,44	4,1%	14.974.824
	3,03	15%	67.866.449
Recaudación teórica			465.746.451
Recaudación potencial			465.746.451
Costo tributario			-19.894.743
Recaudación potencial		100%	445.851.707
Recaudación real		82	365.103.674
Nivel de incumplimiento		18,11	80.748.033
% de incumplimiento en relación al PBG			0,47

Estimación de la evasión en la Provincia de Neuquén
 Impuesto sobre los Ingresos Brutos
 Método a partir de variables macroeconomicas
 Ejercicio 2008

PBG a valores corrientes de mercado:

A. Sector Agropecuario	238.474.122		
C. Minería	12.089.516.971		
D. Industria	1.500.904.992		
E. Electricidad Gas y Agua	1.135.957.232		
F. Construcción	890.767.233		
G. Comercio	1.284.789.418		
H. Hoteles y Restaurantes	240.432.377		
I. Transporte y Comunicaciones	1.151.045.871		
J. Intermediación Financiera	315.992.346		
K. Servicios empresariales e inmobiliarios	2.440.669.071		
L. Administración Pública y Defensa	1.680.352.126		
M. Enseñanza	1.458.471.811		
N. Salud	667.453.724		
O. Servicios sociales, comunitarios y personales	364.292.501		
P. Servicio Doméstico	133.298.684		
Total PBG a valores corrientes de mercado:			25.592.418.479
Descuento impuestos indirectos:			-420.851.246
Menos exportaciones tc vendedor al 30/12/2008	513.067.000 3,452		-1.771.107.284
Más importaciones tc comprador al 30/12/2008	7.485.030 3,412		27.038.922
Excenciones			-4.047.882.036
Importe neto			19.379.616.835
% PARTICIPACION BASE IMPONIBLE		ALÍCUOTA	
	2,47	1,5%	7.165.618
	24,09	2%	93.365.131
	67,83	3%	394.373.377
	2,41	4,1%	19.176.707
	3,20	15%	93.022.299
Recaudación teórica			607.103.131
Recaudación potencial			607.103.131
Costo Tributario			-26.890.575
Recaudación potencial		100%	580.212.556
Recaudación real		75	433.358.885
Nivel de incumplimiento		25,31	146.853.672
% de incumplimiento en relación al PBG			0,68

Estimación de la evasión en la Provincia de Neuquén
 Impuesto sobre los ingresos brutos
 Método a partir de variables macroeconomicas
 Ejercicio 2009

PBG a valores corrientes de mercado:

A. Sector Agropecuario	252.961.231	
C. Minería	12.538.135.338	
D. Industria	1.304.889.943	
E. Electricidad Gas y Agua	1.345.236.801	
F. Construcción	917.539.922	
G. Comercio	1.610.307.006	
H. Hoteles y Restaurantes	342.670.083	
I. Transporte y Comunicaciones	1.283.682.155	
J. Intermediación Financiera	364.214.176	
K. Servicios empresariales e inmobiliarios	2.892.679.262	
L. Administración Pública y Defensa	2.080.972.570	
M. Enseñanza	1.837.105.390	
N. Salud	800.043.793	
O. Servicios sociales, comunitarios y personales	431.738.397	
P. Servicio Doméstico	143.284.877	
Total PBG a valores corrientes de mercado:		28.145.460.943
Descuento impuestos indirectos:		-440.680.324
Menos exportaciones	415.383.000	-1.578.455.400
tc vendedor al 30/12/2009	3,8	
Más importaciones	6.492.335	25.249.180
tc comprador al 30/12/2009	3,76	
Excenciones		-4.935.331.366
Importe neto		21.216.243.032
% PARTICIPACION BASE IMPONIBLE	ALÍCUOTA	
	3,05	1,5%
	24,83	2%
	64,43	3%
	2,56	4,1%
	5,14	15%
Recaudación teórica		710.814.186
Recaudación potencial		710.814.186
Costo Tributario		-26.144.898
Recaudación potencial	100%	684.669.289
Recaudación real		474.073.957
Recaudación por moratoria		-13.488.372
Recaudación	67	460.585.585
Nivel de incumplimiento	32,73	224.083.704
% de incumplimiento en relación al PBG		0,84

Estimación de la evasión en la Provincia de Neuquén
 Impuesto sobre los Ingresos Brutos
 Método a partir de variables macroeconomicas
 Ejercicio 2010

PBG a valores corrientes de mercado:

A. Sector Agropecuario	296.051.800		
C. Minería	14.106.033.105		
D. Industria	1.630.878.536		
E. Electricidad Gas y Agua	1.387.317.762		
F. Construcción	1.030.124.925		
G. Comercio	2.062.426.888		
H. Hoteles y Restaurantes	421.459.288		
I. Transporte y Comunicaciones	1.569.359.006		
J. Intermediación Financiera	462.609.333		
K. Servicios empresariales e inmobiliarios	3.585.485.251		
L. Administración Pública y Defensa	2.442.668.233		
M. Enseñanza	1.980.361.972		
N. Salud	959.233.047		
O. Servicios sociales, comunitarios y personales	529.583.603		
P. Servicio Doméstico	138.758.156		
Total PBG a valores corrientes de mercado:			32.602.350.905
Descuento impuestos indirectos:			-506.149.496
Menos exportaciones	328.211.627		-1.303.984.794
tc vendedor al 30/12/2010	3,973		
Más importaciones	4.696.698		20.424.113
tc comprador al 30/12/2010	3,933		
Excenciones			-5.755.648.373
Importe neto			25.056.992.355
% PARTICIPACION BASE IMPONIBLE		ALÍCUOTA	
	3,39	2%	16.981.947
	85,50	3%	642.740.980
	1,65	3,5%	14.514.025
	0,02	4%	175.195
	4,25	5%	53.255.539
	5,18	15%	194.852.787
Recaudación teórica			922.520.473
Recaudación potencial			922.520.473
Costo Tributario			-51.272.244
Recaudación potencial		100%	871.248.229
Recaudación real			631.794.513
Recaudación por moratoria			-14.837.209
		71	616.957.303
Nivel de incumplimiento		29,19	254.290.926
% de incumplimiento en relación al PBI			0,89

Estimación de la evasión en la Provincia de Neuquén
 Impuesto sobre los ingresos Brutos
 Método a partir de variables macroeconomicas
 Ejercicio 2011

PBG a valores corrientes de mercado:

A. Sector Agropecuario	385.828.754	
C. Minería	16.202.703.119	
D. Industria	2.004.240.855	
E. Electricidad Gas y Agua	1.674.353.525	
F. Construcción	987.252.779	
G. Comercio	2.762.704.552	
H. Hoteles y Restaurantes	522.026.432	
I. Transporte y Comunicaciones	1.923.688.707	
J. Intermediación Financiera	611.925.764	
K. Servicios empresariales e inmobiliarios	4.512.544.338	
L. Administración Pública y Defensa	3.576.920.199	
M. Enseñanza	2.136.665.407	
N. Salud	1.215.778.374	
O. Servicios sociales, comunitarios y personales	707.348.610	
P. Servicio Doméstico	177.893.987	

Total PBG a valores corrientes de mercado: 39.401.875.401

Descuento impuestos indirectos: -717.590.489

Menos exportaciones 347.453.355 -1.495.439.240
 tc vendedor al 30/12/2011 4,304

Más importaciones 9.304.902 41.807.102
 tc comprador al 30/12/2011 4,264

Excenciones -6.988.693.914

Importe neto 30.241.958.860

% PARTICIPACION BASE IMPONIBLE	ALÍCUOTA		
	3,39	2%	20.496.986
	86,14	3%	781.516.778
	1,47	3,5%	15.542.522
	4,72	5%	71.395.561
	4,28	15%	194.185.052

Recaudación teórica 1.083.136.899

Recaudación potencial 1.083.136.899

Costo Tributario -54.134.557

Recaudación potencial 100% 1.029.002.342

Recaudación real 783.107.449

Recaudación por moratoria -14.837.209
 75 768.270.240

Nivel de incumplimiento 25,34 260.732.103

% de incumplimiento en relación al PBG 0,76

ANEXO III

Cálculos Evasión Impuesto al Valor Agregado. Argentina 2007-2011

Estimación de la evasión en la Argentina			
Impuesto al Valor Agregado			
Método a partir de variables macroeconomicas			
Ejercicio 2007			
PBI a valores corrientes de mercado:			
AGRICULTURA ,GANADERIA,CAZA Y SILVICULTURA.		68.252.778.552	
PESCA		1.848.735.605	
EXPLOTACION DE MINAS Y CANTERAS		35.557.295.337	
INDUSTRIA MANUFACTURERA		158.820.960.264	
SUMINISTRO DE ELECTRICIDAD , GAS Y AGUA		10.991.168.317	
CONSTRUCCION		46.359.194.199	
COMERCIO MAYORISTA Y MINORISTA Y REPARACIONES		86.317.842.773	
HOTELES Y RESTAURANTES		19.968.774.709	
TRANSPORTE , ALMACENAMIENTO Y COMUNICACIONES		64.106.016.703	
INTERMEDIACION FINANCIERA		36.366.162.717	
ACTIVIDADES INMOBILIARIAS, EMPRESARIALES Y DE ALQUILER		81.907.387.838	
ADMINISTRACION PUBLICA, DEFENSA y ORGANIZACIONES EXTRATERRITORIALES		43.697.811.510	
ENSEÑANZA, SERVICIOS SOCIALES y DE SALUD		61.343.627.661	
OTRAS ACTIVIDADES DE SERVICIOS COMUNITARIAS, SOCIALES, PERSONALES Y SERVICIO DOMESTICO		30.629.875.613	
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO		65.124.354.734	
IMPUESTOS A LAS IMPORTACIONES		7.015.291.755	
SIFMI (1)		-5.851.450.019	
Total PBI a valores corrientes de mercado:			812.455.828.265
Descuento impuestos indirectos:			-113.186.816.433
Menos exportaciones	55.980.309.000		-176.281.993.041
tc vendedor al 30/12/2007		3,149	
Más importaciones	44.707.463.396		145.608.428.065
tc comprador al 30/12/2007		3,1	
Inversión Bruta			-117.973.218.971
Excenciones			-111.186.797.164
Importe neto			439.435.430.721
% PARTICIPACION BASE IMPONIBLE		ALÍCUOTA	
	8	10,5%	3.691.257.618
	86	21%	79.362.038.788
	6	27%	7.118.853.978
Recaudación teórica			90.172.150.384
Recaudación potencial			90.172.150.384
Costo tributario			-4.454.263.800
Recaudación potencial		100%	85.717.886.583
Recaudación real		73	62.669.317.613
Nivel de incumplimiento		27	23.048.568.971
% de incumplimiento en relación al PBG			3,39

(1) Servicios de intermediación financiera medidos indirectamente que recaen sobre las actividades productivas no financieras.

Estimación de la evasión en la Argentina
 Impuesto al Valor Agregado
 Método a partir de variables macroeconomicas
 Ejercicio 2008

PBI a valores corrientes de mercado:

AGRICULTURA ,GANADERIA,CAZA Y SILVICULTURA.	91.160.396.013	
PESCA	2.364.650.725	
EXPLOTACION DE MINAS Y CANTERAS	35.698.549.882	
INDUSTRIA MANUFACTURERA	204.575.095.340	
SUMINISTRO DE ELECTRICIDAD , GAS Y AGUA	12.362.242.075	
CONSTRUCCION	56.434.087.673	
COMERCIO MAYORISTA Y MINORISTA Y REPARACIONES	113.228.188.100	
HOTELES Y RESTAURANTES	25.069.328.503	
TRANSPORTE , ALMACENAMIENTO Y COMUNICACIONES	80.564.623.416	
INTERMEDIACION FINANCIERA	48.525.432.565	
ACTIVIDADES INMOBILIARIAS, EMPRESARIALES Y DE ALQUILER	104.434.407.122	
ADMINISTRACION PUBLICA, DEFENSA Y ORGANIZACIONES EXTRATERRITORIALES	58.386.736.099	
ENSEÑANZA, SERVICIOS SOCIALES Y DE SALUD	81.319.978.657	
OTRAS ACTIVIDADES DE SERVICIOS COMUNITARIAS, SOCIALES, PERSONALES Y SERVICIO DOMESTICO	38.352.385.450	
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	84.422.913.665	
IMPUESTOS A LAS IMPORTACIONES	8.987.907.534	
SIFMI (1)	-7.699.130.809	
Total PBI a valores corrientes de mercado:		1.038.187.792.011
Descuento impuestos indirectos:		-145.206.725.010
Menos exportaciones	70.018.839.000	-241.705.032.228
tc vendedor al 30/12/2008	3,452	
Más importaciones	57.462.452.000	205.049.793.758
tc comprador al 30/12/2008	3,412	
Inversión Bruta		-144.372.617.193
Excenciones		-145.497.024.902
Importe neto		566.456.186.436
% PARTICIPACION BASE IMPONIBLE	ALÍCUOTA	
	8	10,5%
	86	21%
	5	27%
Recaudación teórica		114.707.377.753
Recaudación potencial		114.707.377.753
Costo Tributario		-5.613.671.142
Recaudación potencial	100%	109.093.706.611
Recaudación real	74	80.228.904.820
Nivel de incumplimiento	31,60	34.478.472.934
% de incumplimiento en relación al PBG		3,32

(1) Servicios de intermediación financiera medidos indirectamente que recaen sobre las actividades productivas no financieras.

Estimación de la evasión en la Argentina
 Impuesto al Valor Agregado
 Método a partir de variables macroeconómicas
 Ejercicio 2009

PBI a valores corrientes de mercado:

AGRICULTURA ,GANADERIA,CAZA Y SILVICULTURA.	77.208.100.450	
PESCA	2.154.748.679	
EXPLOTACION DE MINAS Y CANTERAS	38.511.884.266	
INDUSTRIA MANUFACTURERA	224.188.466.363	
SUMINISTRO DE ELECTRICIDAD , GAS Y AGUA	13.459.348.586	
CONSTRUCCION	60.158.094.553	
COMERCIO MAYORISTA Y MINORISTA Y REPARACIONES	128.767.155.890	
HOTELES Y RESTAURANTES	27.349.238.071	
TRANSPORTE , ALMACENAMIENTO Y COMUNICACIONES	86.695.293.287	
INTERMEDIACION FINANCIERA	59.844.650.182	
ACTIVIDADES INMOBILIARIAS, EMPRESARIALES Y DE ALQUILER	121.024.494.178	
ADMINISTRACION PUBLICA, DEFENSA y ORGANIZACIONES EXTRATERRITORIALES	73.169.548.214	
ENSEÑANZA, SERVICIOS SOCIALES y DE SALUD	97.229.022.504	
OTRAS ACTIVIDADES DE SERVICIOS COMUNITARIAS, SOCIALES, PERSONALES Y SERVICIO DOMESTICO	47.883.799.597	
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	90.843.119.976	
IMPUESTOS A LAS IMPORTACIONES	7.699.788.230	
SIFMI (1)	-10.728.416.659	

Total PBI a valores corrientes de mercado: 1.145.458.336.366

Descuento impuestos indirectos: -163.560.299.000

Menos exportaciones 55.672.097.000 -211.553.968.600
 tc vendedor al 30/12/2009 3,8

Más importaciones 38.786.269.000 153.536.159.440
 tc comprador al 30/12/2009 3,76

Inversion Bruta -143.782.211.010

Excenciones -177.758.084.244

Importe neto 602.339.932.952

% PARTICIPACION BASE IMPONIBLE

		ALÍCUOTA
8,00	10,5%	5.059.655.437
86,00	21%	108.782.591.891
5,00	27%	<u>8.131.589.095</u>

Recaudación teórica 121.973.836.423

Recaudación potencial 121.973.836.423

Costo Tributario -5.957.416.957

Recaudación potencial 100% 116.016.419.466

Recaudación Real 75 87.385.733.000

Nivel de incumplimiento 24,68 28.630.686.466

% de incumplimiento en relación al PBG 3,02

(1) Servicios de intermediación financiera medidos indirectamente que recaen sobre las actividades productivas no financieras.

Estimación de la evasión en la Argentina
 Impuesto al Valor Agregado
 Método a partir de variables macroeconomicas
 Ejercicio 2010

PBI a valores corrientes de mercado:

AGRICULTURA ,GANADERIA,CAZA Y SILVICULTURA.	129.882.230.874	
PESCA	2.483.616.556	
EXPLORACION DE MINAS Y CANTERAS	47.727.082.956	
INDUSTRIA MANUFACTURERA	271.664.783.465	
SUMINISTRO DE ELECTRICIDAD , GAS Y AGUA	15.716.267.700	
CONSTRUCCION	74.212.039.229	
COMERCIO MAYORISTA Y MINORISTA Y REPARACIONES	161.325.164.097	
HOTELES Y RESTAURANTES	33.542.524.665	
TRANSPORTE , ALMACENAMIENTO Y COMUNICACIONES	107.326.350.591	
INTERMEDIACION FINANCIERA	76.645.889.113	
ACTIVIDADES INMOBILIARIAS, EMPRESARIALES Y DE ALQUILER	140.273.059.854	
ADMINISTRACION PUBLICA, DEFENSA y ORGANIZACIONES EXTRATERRITORIALES	91.605.884.769	
ENSEÑANZA, SERVICIOS SOCIALES y DE SALUD	115.803.429.913	
OTRAS ACTIVIDADES DE SERVICIOS COMUNITARIAS, SOCIALES, PERSONALES Y SERVICIO DOMESTICO	54.990.851.926	
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	120.152.120.050	
IMPUESTOS A LAS IMPORTACIONES	11.428.312.725	
SIFMI (1)	-12.124.229.885	

Total PBI a valores corrientes de mercado: 1.442.655.378.597

Descuento impuestos indirectos: -219.451.975.000

Menos exportaciones 68.187.206.800 -270.907.772.616
 tc vendedor al 30/12/2010 3,973

Más importaciones 56.792.577.700 234.793.521.094
 tc comprador al 30/12/2010 3,933

Inversión Bruta -190.449.964.314

Excenciones -211.987.309.468

Importe neto 784.651.878.293

% PARTICIPACION BASE IMPONIBLE

ALÍCUOTA

	8,00	11%	6.591.075.778
	86,00	21%	141.708.129.220
	5,00	27,0%	10.592.800.357
Recaudación teórica			158.892.005.354
Recaudación potencial			158.892.005.354
Costo Tributario			-8.544.264.565
Recaudación potencial		100%	150.347.740.789
Recaudación real		77	116.385.987.000
Nivel de incumplimiento		22,59	33.961.753.789
% de incumplimiento en relación al PBI			2,95

(1) Servicios de intermediación financiera medidos indirectamente que recaen sobre las actividades productivas no financieras.

Estimación de la evasión en la Argentina
 Impuesto al Valor Agregado
 Método a partir de variables macroeconomicas
 Ejercicio 2011

PBI a valores corrientes de mercado:

AGRICULTURA ,GANADERIA,CAZA Y SILVICULTURA.	176.070.513.572		
PESCA	2.674.784.892		
EXPLORACION DE MINAS Y CANTERAS	57.584.794.981		
INDUSTRIA MANUFACTURERA	347.309.283.532		
SUMINISTRO DE ELECTRICIDAD , GAS Y AGUA	17.902.148.200		
CONSTRUCCION	96.770.484.341		
COMERCIO MAYORISTA Y MINORISTA Y REPARACIONES	213.361.958.946		
HOTELES Y RESTAURANTES	40.240.507.597		
TRANSPORTE , ALMACENAMIENTO Y COMUNICACIONES	134.288.297.192		
INTERMEDIACION FINANCIERA	95.513.763.820		
ACTIVIDADES INMOBILIARIAS, EMPRESARIALES Y DE ALQUILER	167.997.297.251		
ADMINISTRACION PUBLICA, DEFENSA y ORGANIZACIONES EXTRATERRITORIALES	119.634.708.222		
ENSEÑANZA, SERVICIOS SOCIALES y DE SALUD	150.508.603.739		
OTRAS ACTIVIDADES DE SERVICIOS COMUNITARIAS, SOCIALES, PERSONALES Y SERVICIO DOMESTICO	64.762.118.227		
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	157.333.301.971		
IMPUESTOS A LAS IMPORTACIONES	14.592.853.348		
SIFMI (1)	-14.523.285.094		
Total PBI a valores corrientes de mercado:		1.842.022.134.737	
Descuento impuestos indirectos:		-289.464.316.000	
Menos exportaciones	84.051.131.000	-361.756.067.824	
tc vendedor al 30/12/2011	4,304		
Más importaciones	74.319.356.000	331.575.243.984	
tc comprador al 30/12/2011	4,264		
Inversión Bruta		-249.501.806.549	
Excenciones		-268.162.924.132	
Importe neto		1.004.712.264.217	
% PARTICIPACION BASE IMPONIBLE	ALÍCUOTA		
	6,00	10,5%	6.329.687.265
	86,00	21%	181.451.034.918
	8,00	27,0%	21.701.784.907
Recaudación teórica			209.482.507.089
Recaudación potencial			209.482.507.089
Costo Tributario			-11.617.846.169
Recaudación potencial		100%	197.864.660.920
Recaudación real		78	154.236.866.000
Nivel de incumplimiento		22	43.627.794.920
% de incumplimiento en relación al PBG			3,00

(1) Servicios de intermediación financiera medidos indirectamente que recaen sobre las actividades productivas no financieras.

BIBLIOGRAFÍA

1. "Sólo el 2 % de las causas por evasión tienen condena". Publicado en edición impresa Diario La Nación 15/10/2007. En: http://www.lanacion.com.ar/nota.asp?nota_id=953243
2. AFIP educa. En <http://www.afip.gob.ar/ef/>
3. AFIP, gacetilla. En <http://www.afip.gob.ar/institucional/prensa/gacetillas.aspx>
4. Agencia de Desarrollo de Inversiones de Neuquén. En: <http://www.adinqn.gov.ar/index.php/es/por-que-neuquen1/guia-de-inversiones>
5. Althabe, Mario Enrique. "Impuesto sobre los Ingresos Brutos". 2ª edición actualizada. La Ley. Buenos Aires, 2003.
6. Anónimo. Eficiencia y evasión. En: <http://www.econlink.com.ar/impuestos-distorsivos-iva/eficiencia-evasion>.
7. Anónimo. Elusión y evasión fiscal. En: <http://www.muchapasta.com/b/paraisos%20fiscales/Elusion%20fiscal%20y%20evasion%20fiscal.php#>.
8. Asociación Argentina de Estudios Fiscales – García Belsunce, Horacio A. (Director) – "Tratado de Tributación – Tomo I – Derecho Tributario", (2 volúmenes), Ed. Astrea, 2003.
9. Asociación Argentina de Estudios Fiscales – García Belsunce, Horacio A. (Director) – "Historia de la tributación argentina (1810 - 2010)", Errepar, 2010.
10. Bernasconi, Mónica Inés. "Evasión fiscal. La visión de la sociología y de las finanzas públicas respecto de la evolución del hecho de la imposición".
11. Bertazza, Humberto J. "La evasión fiscal agravada por facturas apócrifas". Asociación Argentina de Estudios Fiscales. VII Jornadas de Derecho Penal Tributario. Errepar 2012.
12. Bonzon Rafart, Juan. "La Elusión Tributaria". Asociación Argentina de Estudios Fiscales. En: <http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/Principal?OpenFrameset>
13. Cano González, Hugo N. "La Economía no registrada y los ingresos tributarios".
14. COPADE. Ministerio de Desarrollo Territorial. Gobierno de la Provincia de Neuquén. "Recursos Energéticos". En: http://www3.neuquen.gov.ar/copade/contenido.aspx?Id=gui_recursos_energeticos
15. COPADE. Ministerio de Desarrollo Territorial. Gobierno de la Provincia de Neuquén. "Guía de Inversiones. Agroalimentos y Agroindustrias". En: http://www2.neuquen.gov.ar/copade/contenido.aspx?Id=gui_agroindustrias
16. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. "Bases y lineamientos generales para una futura reforma tributaria". Edicon. Buenos Aires, 2001.
17. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA). www.consejo.org.ar
18. Costa, Marcelo Pablo. "Lucha contra la evasión tributaria". Boletín AFIP N° 114, 01/01/2007.

19. Damarco Jorge Héctor. "Los bienes jurídicos protegidos por el Derecho Penal Tributario". Asociación Argentina de Estudios Fiscales, enero 2004.
20. Decreto reglamentario N° 78/1998. En: www.afip.gov.ar/biblioteca
21. Decreto reglamentario N° 1322. En: www.afip.gov.ar/biblioteca
22. Diez, Humberto P. y otros. "Propuestas técnicas para enfrentar la evasión". En: http://www.legalmania.com.ar/derecho/propuestas_tecnicas_evasion.htm
23. Dirección Provincial de Rentes de Neuquén. www.dprneuquen.gov.ar
24. Domínguez, Marcelo Eduardo. "El proceso penal y las facultades locales". Asociación Argentina de Estudios Fiscales. VII Jornadas de Derecho Tributario. Pág. 107. Errepar, 2012.
25. Echagüe Alvarez, Juan Manuel. "Comentarios Breves a dos cuestiones interesantes introducidas pro la ley 26.735: La derogación de la facultad de no denunciar que poseía el Fisco y la modificación del Código Penal intentando impedir la aplicación de la probation a la materia penal tributaria. VII Jornadas de Derecho Penal Tributario. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Errepar 2012.
26. Edesa Educa. En: http://www.endesaeduca.com/Endesa_educa/recursos-interactivos/produccion-de-electricidad/xi.-las-centrales-hidroelectricas
27. Fenochietto, Ricardo: "Impuesto al valor agregado: Análisis económico, técnico y jurídico". La Ley, Buenos Aires, 2001.
28. Fenochietto, Ricardo: "Métodos de estimación de la evasión impositiva y de economía informal". AFIP, Bol. N° 18 (1/99).
29. Fernandez, Roberto Sixto. "Impuesto sobre los combustibles líquidos y el gas natural. Enfoque armonizado del tributo". Buenos Aires, Abril 2009. En: http://www.mecon.gov.ar/sip/dniaf/enfoque_armonizado_combustibles.pdf
30. "Fiscalización electrónica: la AFIP halló un millón de inconsistencias". Diario Infobae Profesional En: <http://www.iprofesional.com/notas/163270-Fiscalizacin-electrnica-la-AFIP-hall-un-milln-de-inconsistencias>
31. Fundación Barrera Zoofitosanitaria Patagónica - FUNBAPA. Estadística de ingreso/egreso de productos. En: <http://www.funbapa.org.ar/servicios-e-informacion/estadisticas-de-ingresoegreso-de-productos/>
32. Gas y Petróleo del Neuquén en: <http://www.gypnqn.com.ar/web/>
33. García Vizcaíno, Catalina – "Derecho Tributario", Depalma, Buenos Aires 1999 (Tomo I), 2000 (Tomo II) y 2002 (Tomo III).
34. García Vizcaíno, Catalina. "Principales modificaciones de la Ley N° 26.735 a la Ley Penal Tributaria y Previsional. Revista de Derecho Tributario. Cita IJ-LXIV-593. 12 de Junio de 2012.
35. Gómez, Teresa. "La presentación espontánea no es una licencia para evadir". VII Jornadas de Derecho Penal Tributario. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Errepar 2012.
36. Instituto Argentino de Petróleo y Gas. "El abecé del Petróleo y Gas". En: http://www.iapg.org.ar/web_iapg/
37. Instituto Nacional de Estadística y Censos – INDEC. En: <http://www.indec.mecon.ar/>

38. Invierta en la Argentina: <http://www.inversiones.gov.ar/es/neuquen/sectores-destacados>
39. Jimenez, Juan Pablo y otros. "Evasión y equidad en América Latina". CEPAL, 2010.
40. Lamagrande, Alfredo J., "Evasión fiscal", VII Congreso Tributario, San Martín de los Andes, 1999.
41. Lamagrande, Alfredo J. "Globalización, evasión fiscal y fiscalización tributaria". Boletín AFIP N° 9. 01 de Abril de 1998, pág. 627.
42. Las Heras, Jorge. "La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla". En: <http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/eco/evfiscal.htm>
43. Ley N° 23.966.
44. Ley N° 24.769.
45. Ley N° 26.028.
46. Ley N° 26.735.
47. López Toussaint, Germán A. "Los efectos del impuesto al valor agregado en la economía. El caso argentino". En: <http://www.aef.org.ar/websam/aef/aefportal.nsf/Principal?OpenFrameset>
48. Ludueña, Gabriel Esteban. VII Jornadas de Derecho Penal Tributario. "La tutela de la hacienda local: comentario sobre la constitucionalidad y sobre el principio de oportunidad. Asociación Argentina de Estudio Fiscales. Errepar 2012.
49. Marchevsky, Ruben A. "Impuesto al valor agregado: Análisis integral". 2ª edición. Macchi, Buenos Aires, 2002.
50. Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Subsecretaría de Programación Económica. "Complejo Frutícola: Manzana y Pera". Noviembre 2011.
51. Ministerio de Economía y Obras Publicas de la Provincia de Neuquén en: <http://www.haciendanqn.gov.ar/>
52. Muñoz, Lidia, Gercek Mario y Lanún Delfina. "Manual Estrada 4° grado. Suplemento para la provincia de Neuquén". Editorial Estrada, 1981.
53. Pertierra Cánepa, Francisco y Pavía Carolia. "Evasión impositiva en la Argentina". En: <http://www.ucema.edu.ar/posgrado-download/tesinas2001/Pazo-MADE.pdf>
54. Proyecto de reforma de la Ley Penal Tributaria y Código Penal. En: <http://www1.hcdn.gov.ar/dependencias/dsecretaria/Periodo2010/PDF2010/TP2010/003-PE-10.pdf>
55. Rafart Bonzón, Juan Carlos. "Aplicación de la ley penal más benigna en relación con los montos dinerarios previstos en la ley 24.769, conforme redacción de la ley 26.735". VII Jornadas de Derecho Penal Tributario. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Errepar 2012.
56. Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, 22° edición 2001; en www.rae.es
57. Revista Machete. Todo Neuquén. "Historia del Neuquén" En: <http://www.revistamachete.com.ar/historia-del-neuquen/>

58. Ruetti, Germán José. "El Impuesto sobre los Ingresos Brutos como norma jurídica extrapenal en el delito de evasión tributaria". VII Jornadas de Derecho Penal Tributario. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Errepar 2012.
59. Ruiz Díaz, David Isaac. "Evasión". En: <http://www.soloeconomia.com/finanzas/fiscal-evasion.html>
60. Secretaría de Energía de la Nación en:
<http://www.energia.gov.ar/contenidos/verpagina.php?idpagina=2548>
61. Secretaría de Energía de la Republica Argentina. "Recursos hídricos – Centrales hidráulicas, embalses, lagos y lagunas. Catalogo de recursos hídricos. Año 2003.
62. Simesen de Bielke, Sergio A. VII Jornadas de Derecho Penal Tributario. "Delitos tributarios y previsionales y jurisdicción local. Aspectos constitucionales y procesales". Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Errepar, 2012.
63. Subsecretaría de Minería e Hidrocarburos de la Provincia de Neuquén en:
<http://www.energianequen.gov.ar/>
64. Universidad Clásica de Lisboa. "Aspectos claves en las acciones de control de las administraciones tributarias". Boletín AFIP N° 79. 01 de Febrero de 2004, página 163.
65. Vazquez Caro, Jaime. 27 Asamblea General del CIAT, Santiago de Chile, 1993.
66. Villegas, Héctor B. "Régimen penal tributario argentino". Ediciones Depalma. Buenos Aires, septiembre 1993.
67. Villegas, Héctor B. y otros: "La evasión fiscal en la Argentina" - DF - T. XXIII - pág. 337
68. Vista Alegre en: <http://www.vistaalegre.gov.ar/produccion.htm>
69. Ziccardi, Horacio "Armonización de las normas de la ley penal tributaria y la ley de procedimiento fiscal", Asociación Argentina de Estudios Fiscales, julio 2005.