

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL: EVASIÓN PREVISIONAL
MEDIANTE UTILIZACIÓN DE MONOTRIBUTISTAS

Por Santiago Mozetic¹

I. Introducción

El presente trabajo tiene como objeto el análisis del fallo de la Sala B de la Exma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico Sala B de fecha 29 de junio de 2018², a raíz de una medida de urgencia³ solicitada por la AFIP en el marco de una investigación iniciada por la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social que detectó una maniobra de evasión previsional, por la que una firma registraba a los empleados de sus locales y fábricas como monotributistas a fin de evadir el pago de aportes y contribuciones al Sistema Nacional de la Seguridad Social.

A los fines de obtener la prueba de la maniobra se solicitó oportunamente ante el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 11, el allanamiento a los locales comerciales de la firma y otros domicilios relacionados.

La prueba colectada puso al descubierto la operatoria, ya que tanto los locales que explotaban comercialmente la marca como las fábricas en las que producían, eran

¹ Abogado (Facultad de Derecho, UBA). Coordinador del Programa de Actualización y Profundización en Derecho Penal Tributario (Facultad de Derecho, UBA). Director (int.) Dirección Regional Grandes Empleadores de la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social AFIP.

² Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, Nro. de Orden 28.103, del 29/06/2018.

³ ARTÍCULO 21.- Cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en esta ley, el organismo recaudador podrá solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia y/o toda autorización que fuera necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquellos.

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

Los planteos judiciales que se hagan respecto de las medidas de urgencia o autorizaciones no suspenderán el curso de los procedimientos administrativos que pudieren corresponder a los efectos de la determinación de las obligaciones tributarias y de los recursos de la seguridad social.

declaradas como domicilio de explotación en forma simultánea por un universo 122 monotributistas, con idéntica actividad económica, los talonarios eran confeccionados en la misma imprenta y se abonaba el pago de la cuota el mismo día y en la misma entidad bancaria, quienes serían los reales empleados de la firma.

II. De los elementos de prueba colectados en la investigación penal

La AFIP en su rol de parte querellante solicitó al Juzgado de Instrucción resolver la situación de los imputados, por lo que la jueza a cargo de la investigación decretó el procesamiento de sus responsables por evasión previsional simple y agravada, trabando embargos por sobre sus bienes y prohibiéndoles ausentarse de sus domicilios por más de 24 hs. sin autorización del tribunal.

A esta conclusión se arribó del análisis de los relevamientos llevados a cabo por la AFIP, en los cuales algunos empleados de la firma expresaron en distintas oportunidades que los locales eran alquilados a "LDR" o a "MJL".

Asimismo, y como expuso en su resolución la Dra Straccia⁴: "...en varios casos indicaron que reportaban sus inasistencias a LDR, que era la personas que establecía el precio de las mercaderías, se encargaba del pago del monotributo y retiraba diariamente la recaudación; en otros casos, reportaron similares circunstancias, pero con relación a MJL, a quien, algunos de los empleados indicaron como aquella persona que cumplía funciones de contador".⁵

En esa misma línea, algunos de los empleados que se encontraban realizando tareas en los locales manifestaron que su adhesión al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes era una condición

⁴ Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 11

⁵ Juzgado Nacional en lo Penal Económico N°11; Expte Nro. 1584/2014 Caratulado: DENUNCIANTE: AFIP - DIRECCION GENERAL DE LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL Y OTROS S/MEDIDAS PRECAUTORIAS, del 21/11/2017.

impuesta por el Sr. MJL para obtener el trabajo y que el pago del monotributo era soportado por el mismo empleador. Esta última circunstancia toma mayor fuerza de convicción si se considera que el pago de la cuota del monotributo de los distintos empleados era realizado de forma simultánea, el mismo día y en las mismas entidades bancarias.

Si bien, al momento de la declaración indagatoria de MJL, por medio de la presentación de un escrito, el mismo expuso que: "... la inscripción ante el organismo de fiscalización (AFIP) es un trámite personal, que comienza con la obtención de la CUIT (Clave única de identificación tributaria)... La solicitud de número de CUIT se lleva adelante indefectiblemente en forma personal, mediante la presentación y suscripción de un formulario... Adicionalmente, la inscripción en el Régimen de Pequeños Contribuyente (monotributo), es un trámite que se realiza mediante la utilización de una clave fiscal, cuya obtención frente al organismo también es un trámite que se realiza en forma personal e indelegable...", es dable destacar, que la jurisprudencia tiene dicho que la emisión de facturas por "honorarios" así como la inscripción del actor en carácter de trabajador autónomo son datos que pueden obedecer a exigencias del empleador, que abusa de su posición dominante para imponer al subordinado determinadas condiciones para ingresar o permanecer en la empresa. Que no es necesario que la emisión de facturas sea correlativa o que en el facturero no obren otro tipo de facturas por servicio, ya que la exclusividad -salvo pacto expreso- no es una característica determinante en el contrato de trabajo.⁶

Es decir, que todo lo expuesto por la defensa en cuanto a la realización de trámites en forma personal a los fines de la obtención de la clave fiscal, N° de CUIT, etc,

⁶ Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, Sala VII, "Castaing Gustavo c/Prime Ediciones SA", 30/04/2010

no es excluyente ni prueba la no subordinación de los primeros ante el segundo.

A mayor abundamiento, la Sra. Jueza de Primera Instancia señaló que: "Los empleados también refirieron recibir el pago de su salario en efectivo, en muchos casos indicaron que MJL era quien les abonaba y además muchos indicaron que trabajaban bajo las directivas de MJL".

Además, consideró probado que el Sr. MJL junto con la Sra. LDR han articulado una estructura fabril y comercial con la utilización de mano de obra inscripta en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes con el objetivo de evadir aportes y contribuciones, todo ello en base a las Actuaciones Administrativas aportadas oportunamente, a los relevamientos de personal realizados por la fiscalización actuante, a la documentación secuestrada en oportunidad de materializar los allanamientos ordenados, y testimoniales tomadas en sede administrativa.

Se realizó la consulta al I.N.P.I. Registro de Marcas, donde se pudo observar que la marca explotada se encuentra bajo la titularidad de la Sra. LDR. Es dable destacar que el circuito productivo de la firma comienza con la adquisición de la materia prima a nombre de MJL y de la Sra. LDR, quienes hacían entrega a los monotributistas que se encontraban en distintos talleres, con órdenes específicas de producción.

A mayor abundamiento, y siendo que solamente el Sr. MJL y la Sra. LDR tenían el manejo de la firma, y no eran otros sino ellos quienes se beneficiaban del producido de la evasión de aportes y contribuciones, resulta difícil de creer que la Sra. LDR se hallaba desvinculada totalmente de la contabilidad de la firma y que la misma no tuviera conocimiento de las maniobras ilícitas que se realizaban a lo largo de toda la cadena de producción y comercialización del producto.

Por el contrario, y por el rol que la misma cumplía dentro de la firma, que no es ni más ni menos que el de su manejo, se entiende que quien se encuentra al frente de empresa, y como "buen hombre de negocios" conoce como mínimo, las obligaciones que sobre ella pesan, y las obligaciones tributarias no están exentas de ese conocimiento.

Por último, de los relevamientos de personal realizados en las fábricas y en los distintos locales, algunos trabajadores expresaron que respondían a la Sra. LDR, lo que vislumbra su rol dominante dentro de la estructura de la firma.

La jueza incorpora en la causa que: "...el día 30 de abril de 2015, unos días después de los allanamientos realizados en el marco de la presente, MJL y LDR, constituyeron la sociedad "ASH CALZADOS S.A.", siendo ellos los únicos accionistas y autoridades (presidente y directora suplente, respectivamente) y esta sociedad contrató como empleados a parte de los monotributistas que trabajaban para ASH"

III. El hecho imponible en la relación laboral

El hecho imponible en el Sistema de Seguridad Social está vinculado al concepto de relación de dependencia de la Ley de Contrato de Trabajo en su artículo 21^{o7} y en el artículo 2^o de la Ley 24.241⁸ que establece la

7 Ley 20.744 Habrá contrato de trabajo, cualquiera sea su forma o denominación, siempre que una persona física se obligue a realizar actos, ejecutar obras o prestar servicios en favor de la otra y bajo la dependencia de ésta, durante un período determinado o indeterminado de tiempo, mediante el pago de una remuneración. Sus cláusulas, en cuanto a la forma y condiciones de la prestación, quedan sometidas a las disposiciones de orden público, los estatutos, las convenciones colectivas o los laudos con fuerza de tales y los usos y costumbres.

8 Están obligatoriamente comprendidas en el SIJP y sujetas a las disposiciones que sobre afiliación establece esta ley y las normas reglamentarias que se dicten, las personas físicas mayores de dieciocho (18) años de edad que a continuación se detallan: a) Personas que desempeñen alguna de las actividades en relación de dependencia que se enumeran en los apartados siguientes, aunque el contrato de trabajo o la relación de empleo público fueren a plazo fijo

incorporación obligatoria al Sistema Integrado Previsional Argentino de personas humanas mayores de 18 años. Asimismo, el concepto de relación de dependencia se basa en las tres subordinaciones: técnica, económica y jurídica.

La jurisprudencia del Fuero Federal de la Seguridad Social ha interpretado el concepto de la relación de dependencia en el precedente "AGRIPO"⁹:

-SUBORDINACION JURIDICA: "Implica la facultad del empleador de organizar el trabajo y dar órdenes a sus trabajadores ejerciendo el poder de dirección"

-SUBORDINACIÓN ECONÓMICA: "Consiste en que el trabajo se realiza enteramente por cuenta ajena para la empresa u organización de otro por una retribución. Cuando el trabajador queda excluido de los riesgos de la empresa, su única obligación hacia la contraparte radica en aportar su trabajo personal mediante una remuneración a cargo del empleador."

-SUBORDINACIÓN TÉCNICA: "Consiste en la facultad del empleador de fijar la forma, modo y método de trabajo al cual el empleado deberá ajustarse en su cometido."

La configuración de la relación de dependencia "...es uno de los conceptos más difíciles de captar por parte de los juristas... Para cierta corriente del pensamiento, lo que tipifica a un contrato de trabajo es la existencia de subordinación jurídica... Frente a esta concepción contractualista se alza otra corriente de pensamiento de índole institucionalista para la cual lo que tipifica la existencia de la subordinación laboral es la presencia de la subordinación económica."¹⁰

IV. El valor probatorio de los salarios fijados por los C.C.T.

9 Cámara Federal de la Seguridad Social, Sala III; "AGRIPO SA C/ AFIP - DGI S/ IMPUGNACION", del 6/04/04.

Cámara Federal de la Seguridad Social, Sala II; "MASA, RUBEN C/ AFIP- DGI S/IMPUGNACIÓN" SENTENCIA DEFINITIVA N° 123.110 DEL 03/12/2007

Respecto de la determinación de oficio realizada, si bien a los fines de la determinación de la base imponible se tuvo en cuenta lo establecido por el CCT UTICRA-Trabajadores de la Industria del Calzado (para los prestadores que se desempeñan en tareas fabriles) y CCT-Empleados de Comercio (para los trabajadores afectados a las ventas), lo cierto es que habiéndose acreditado la relación de dependencia entre unos y otros y ante la imposibilidad de determinar en forma cierta la base imponible se procedió a utilizar las remuneraciones fijadas en los CCT antes mencionados.

Por otro lado, lo facturado por lo empleados monotributistas, solo evidenciarían las ventas y no los sueldos por lo que no resultaría útil para determinar la base imponible, más teniendo en cuenta lo prescripto por el art. 1 y 2 de la Ley 11.683 los cuales consagran el principio de la realidad económica en materia tributaria.

A mayor abundamiento, y según surge del informe del artículo 18 del Título IX de la ley 27.430, "los monotributistas de locales comerciales facturaban las ventas de calzado hasta cierto importe, momento en el cual, se comenzaba a utilizar los talonarios de facturas de MJL quien poseía disponibles en los distintos puntos de venta..".

Por otro lado, respecto del valor probatorio de las presunciones tributarias en el proceso penal la doctrina ha sostenido que: "...Respecto de la fuerza convictiva que asiste a este medio de prueba, vale recalcar que la prueba indiciaria reviste la misma entidad que los demás medios probatorios, lo que significa que con un simple indicio no es suficiente para sustentar una condena, como tampoco lo sería, generalmente, un solitario testimonio, o una confesión aislada. Ahora bien, todos ellos son, igualmente, medios de prueba validos a ser analizados por el juzgador de acuerdo con la regla de las libres convicciones...De tal forma la prueba indiciaria no participa de una segunda categoría, ni puede ser rotulada como prueba imperfecta, revistiendo tanta importancia como

cualquier otro medio probatorio, en tanto se verifiquen los requisitos mínimos de validez formal y material...”¹¹

Es dable destacar, que en cuanto a la determinación de la base la obligación tributaria, este Organismo ha recolectado pruebas suficientes mediante las cuales ha probado la relación de dependencia entre unos y otros, y que en cuanto a la determinación de la base imponible (un aspecto de dicha obligación) no ha fijado una remuneración arbitraria, sino por el contrario ha utilizado la remuneración establecido en los respectivos CCT respetando incluso los montos por cada período en particular.

La jurisprudencia también se ha pronunciado acerca de ello y la Cámara Nacional de Casación Penal, en los autos “Iribarne, Gustavo”, “Beraja, Ruben Ezra” y “Giampietro Mogordoy, Julio César y Otros”, estableció que, sin perjuicio de no poder arribar a una condena por el delito previsto en la Ley 24.769, teniendo solo como prueba inicial solo presunciones, la existencia de las mismas, resultarían suficientes para poder iniciar un sumario criminal “...tendiente a comprobar la existencia de maniobras evasivas de tributos, mediante las diligencias conducentes al descubrimientos de la verdad...”¹²

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que “...La prueba de presunciones es admisible, incluso en materia penal, en tanto sean graves, precisas y concordantes...”¹³ y, “...La validez de las presunciones legales sobre la existencia de un delito se ha admitido, en tanto las circunstancias fácticas contempladas por la ley resulten razonables y se

11FRIDENBERG, Juan P., Procedimiento Penal Tributario; Buenos Aires; Ad Hoc; 2012; p. 245/246.

12 CNCP, Sala I, “Iribarne, Gustavo”, 22/06/2005”; “Beraja, Ruben Ezra”, 26/05/2005; Sala II, Giampietro Mogordoy, Julio Cesar y otros”, 28/10/2005, entre otros.

13 CSJN, del 19/08/63. ED 6-711 citado en ALVAREZ ECHAGUE, Manuel, “La imposibilidad de aplicar sanciones penales tributarias con fundamento en meras presunciones, disponible en: <http://www.aeyasoc.com.ar/articulo21.pdf>

acuerde a los procesados oportunidad de defensa y de prueba de descargo...”¹⁴

IV. La valoración de la prueba en segunda instancia

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico confirmó los procesamientos de los imputados MJL y LDR que se habrían dedicado a la fabricación y comercialización de calzado femenino bajo el nombre de fantasía “ASH” o “ARGENTINIAN SHOES”, para lo cual habrían contado con numerosos empleados que se desempeñaban bajo relación de dependencia, sin perjuicio de lo cual se habrían ocultado aquellas relaciones mediante la inscripción de los trabajadores como contribuyentes autónomos en el Régimen Especial de Pequeños Contribuyentes.

Contrariamente a lo manifestado por la defensa de MJL y de LDR, el tribunal advirtió que los elementos de prueba incorporados que fueron mencionados por la señora juez de la instancia anterior por la resolución recurrida, constituyen un cuadro probatorio idóneo y suficiente, con el alcance exigido por el art. 306 del C.P.P.N., para arribar a la estimación que se efectuó por la resolución apelada, relativa a la acreditación de la materialidad de los hechos por los cuales el juzgado “a quo” dictó el auto de procesamiento de aquéllos.

En relación con el argumento de la defensa acerca de la falta de verificación de la existencia real de situaciones laborales de relación de dependencia, ello tampoco tuvo recepción favorable.

En efecto, las constancias incorporadas al legajo principal permitieron considerar acreditada la existencia de un emprendimiento económico destinado a la confección y venta de calzado femenino bajo el nombre de fantasía “ASH” o “ARGENTINIAN SHOES”, que aquel emprendimiento habría sido dirigido por los imputados MJL y LDR, y que los trabajadores vinculados a aquella empresa desarrollaban su actividad en un marco de subordinación jurídica respecto de los nombrados.

14 CSJN, Sentencia del 13/03/90. ED 138-222 citado en ALVAREZ ECHAGUE, Manuel, ob. cit.

En ese sentido, resultaron ilustrativas las declaraciones recibidas a diversos trabajadores relevadas en los domicilios vinculados al emprendimiento comercial de los imputados. Todos fueron contestes al referir que trabajaban para MJL y que no tenían ningún otro "cliente", que el alquiler del domicilio en el cual realizaban la actividad laboral lo abonaba MJL (aunque estaba a nombre de otra persona), que las herramientas utilizadas para el trabajo pertenecen a MJL y que recibían del nombrado una contraprestación monetaria por su trabajo, que era una suma fija

Por otra parte, tanto de las declaraciones de los trabajadores involucrados se hallaban sometidos a un régimen laboral estrictamente pautado y organizado, que incluía un régimen horario y penalidades para el caso de incumplimiento.

En definitiva, mediante las constancias de la causa se acredita que las tareas de confección y venta de calzado realizadas por los trabajadores relevados por la administración habrían sido desarrolladas en el marco de una estructura industrial y comercial ajena, dirigida técnicamente por los imputados (que ocupaban y desarrollaban la función organizadora y la disciplinaria), recibiendo a cambio una remuneración monetaria fija (independiente de los beneficios o pérdidas del negocio), circunstancias que acreditan, con el alcance requerido para esta etapa del proceso, la subordinación jurídica propia de las relaciones laborales bajo dependencia.

En este contexto, la incorporación presunta de empleados que habrían sido registrados como trabajadores independientes en el Régimen Especial de Pequeños Contribuyentes (Monotributo) aparece como un ardid idóneo, en los términos requeridos por la figura de evasión previsional analizada, tendiente a ocultar la realidad de la relación laboral que existiría en principio entre los trabajadores advertidos y los imputados MJL y LDR, y por esto, la calidad de estos dos últimos de sujetos obligados al pago de los aportes y contribuciones al Sistema de Seguridad Social, derivada de la condición de empleadores.

Las argumentaciones de la defensa en cuanto a que la determinación de los montos presuntamente evadidos habría sido efectuada sobre base presunta, lo que le habría impedido a aquella parte contar "...con un panorama cierto y concreto que identifique cuáles serían los supuestos montos adeudados...", tampoco puede prosperar.

En efecto, contrariamente a lo indicado por la parte recurrente, los montos de aportes y contribuciones por los períodos fiscales mensuales investigados fueron calculados teniendo en consideración todas aquellas personas que, a partir de las constancias incorporadas a la investigación, pudo determinarse que habrían realizado efectivamente prestaciones laborales para los imputados, computándose como remuneración las manifestaciones hechas ante la A.F.I.P. por las personas involucradas, como también, como referencia, los salarios mínimos de los convenios colectivos aplicables¹⁵ según el tipo de actividad desarrollada por el trabajador -Trabajadores de la Industria del Calzado de la República Argentina, para aquellos trabajadores que se desempeñaron en tareas fabriles, y Sindicato de Empleados de Comercio, para aquellos que se desempeñaron en tareas de venta-.

En consecuencia, no podría considerarse que las obligaciones presuntamente evadidas hayan sido calculadas sobre base presunta.

VI. Conclusiones

Sin lugar a dudas el empleo no registrado es uno de los grandes flagelos que va en desmedro de los sectores más vulnerables de la sociedad, si bien el Estado Nacional cuenta con herramientas legales e informáticas para combatirlo, en todos estos años no ha logrado bajar sensiblemente el porcentaje que según mediciones, rondaría el 34 % de los trabajadores¹⁶.

La Ley Penal Tributaria y Previsional, como toda ley penal es de última ratio, y como bien expresaron los

¹⁶ <http://www.telam.com.ar/notas/201709/206153-el-trabajo-informal-fue-de-337-al-cierre-del-segundo-trimestre.html>

legisladores al momento de su sanción, "es para perseguir a los delincuentes económicos, aquellas grandes manifestaciones de evasión".

En este trabajo se analizó la jurisprudencia de un caso emblemático. Con la prueba de los relevamientos de personal y los elementos secuestrados en el allanamiento la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico confirmó el procesamiento de los responsables de la explotación de la cadena de zapaterías en el entendimiento que la utilización del salario mínimo de convenio vigente para la actividad no podía ser tachado como una presunción.

