

UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA

FACULTAD CIENCIAS ECONÓMICAS

ESCUELA DE GRADUADOS

CARRERA: Especialización en tributación



TRABAJO FINAL

RELACIÓN ENTRE EVASIÓN FISCAL

Y

RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO:

el rol de los profesionales en Ciencias Económicas

AUTOR: Cra. Valdez, Julieta Andrea

TUTOR: Cr. Luciano Estévez

Córdoba, 11 de octubre de 2023



Relación entre evasión fiscal y Régimen penal Tributario: el rol de los profesionales en Ciencias Económicas © 2023 by Julieta Andrea Valdez is licensed under CC BY-NC-ND 4.0

ÍNDICE

I-Introducción.....	1
II-Objetivos.....	2
III-Estado de la cuestión.....	3
IV-Marco conceptual.....	5
V-Derecho penal tributario.....	7
VI-Evasión fiscal	11
Causas de evasión fiscal.....	14
VII-Título I: Delitos tributarios. Análisis.....	21
VIII-Responsabilidad de los profesionales en Cs. Económicas en el delito de evasión.....	36
Sujetos de los deberes impositivos.....	41
IX-Consejos profesionales.....	52
¿Cómo nos protegen los consejos profesionales frente a estos delitos?.....	55
X-Conclusiones y propuestas.....	56
XI-Bibliografía	

D) INTRODUCCIÓN

El Estado, como institución máxima de un país, tiene como función principal solventar las necesidades colectivas y responder frente a situaciones inesperadas que afectan su normal funcionamiento. La evasión tributaria constituye uno de los fenómenos más preocupantes en su agenda. Cuando se enfrenta a problemas de evasión, debe poner en resguardo los recursos tributarios provenientes de la recaudación de impuestos a través de la implementación de medidas fiscales. Dichas medidas, además de ayudar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones, ayudan a amortiguar los efectos que genera la evasión: regresividad en la distribución del ingreso, deterioro en la estructura social y económica de un país y pérdida de recaudación tributaria como efecto más trascendente.

Los cambiantes escenarios políticos, económicos, financieros y sociales, entre otros, impulsan a los contribuyentes a cometer prácticas desleales tales como la omisión total o parcial de impuestos de manera voluntaria o involuntaria. Para evitar comportamientos evasivos, el Estado se apoya en el Régimen Penal Tributario que sanciona conductas que lesionan o ponen en peligro la Hacienda Pública. Dichos delitos son consumados por los contribuyentes con la intención de engañar u ocultar su verdadera realidad tributaria.

Muchas veces el profesional en Ciencias Económicas que interviene en el asesoramiento debe ajustar su conducta para evitar ser considerado partícipe en la

consumación de un delito. El asesoramiento debe ser legítimo; cuando se comete un delito tributario, hay responsabilidad profesional.

El presente trabajo tiene por finalidad investigar acerca de la evasión tributaria (respecto de las formas de consumir los delitos de evasión), determinar las sanciones susceptibles de ser aplicadas a través de la ley penal tributaria, y analizar el rol de los profesionales en Ciencias Económicas.

II) OBJETIVOS

- **Objetivo General:** describir las consecuencias penales con las que se enfrentan los profesionales en caso de que sean considerados partícipes en los delitos de evasión o en caso de que el profesional cometa un error involuntario generado por una incorrecta aplicación o interpretación de la norma que lo lleve a superar la condición objetiva de punibilidad impuesta en los delitos de evasión simple y evasión agravada.

- **Objetivos específicos:**
 1. Analizar la importancia del rol del profesional en Ciencias Económicas con el fin de tomar conocimiento de los principios éticos y normas legales que regulan su accionar.

2. Interpretar la Resolución n.º 575/20¹ de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas para delimitar responsabilidades entre el profesional y quien contrata sus servicios.
3. Definir el impacto que genera en los profesionales ser sancionados mediante la ley penal tributaria para los casos de evasión simple y agravada.

III) ESTADO DE LA CUESTIÓN

En los últimos 10 años, la evasión tributaria ha significado un problema considerable para el Estado Argentino debido a los efectos que produce. Muchos de ellos son provocados mayormente por la ineficiente capacidad del Estado para administrar sus recursos y por los constantes cambios en las políticas tributarias. Frente a la escasez de ideas para revertir estos efectos y al ver cómo los gobiernos de turno realizan intentos fallidos para controlarlos, los contribuyentes, por su parte, crean mecanismos de protección frente a la creación de nuevos impuestos.

A partir de la revisión de antecedentes de lo publicado hasta el momento, y al observar que no se encuentra desarrollado en detalle la relación entre la evasión tributaria y el rol del profesional en Ciencias Económicas, propondremos una investigación que abarque el estudio de estos aspectos. Para realizar este análisis, se expondrán algunas conclusiones de investigaciones realizadas con anterioridad: “*..la evasión fiscal es toda*

¹ Publicada el día 23 de abril de 2020.

eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas...” (Villegas, 2009, pág. 210). En relación con la afirmación expuesta, podemos decir que el problema de la evasión no sólo se genera evadiendo totalmente el pago del tributo, sino también se manifiesta a través de los distintos mecanismos que utilizan los contribuyentes para pagar menos impuestos: el medio comisivo más frecuente es la utilización de distintas figuras tributarias para disfrazar la verdadera realidad económica. Para llevar adelante maniobras fraudulentas, se necesita de un asesor impositivo que esté dispuesto a llevar a cabo las estrategias de evasión y a incumplir con los límites éticos de responsabilidad.

A modo de complementar la postura previa, adicionaremos otra conclusión sustancial para ayudar a comprender la magnitud del daño que produce: *“...una de las consecuencias de este fenómeno es que priva a la economía de los recursos necesarios para su normal desenvolvimiento...”* (Barreira, 2020, pág. 2). Tal como describe la autora, la evasión provoca efectos muy importantes para el Estado en materia de recaudación. Para evitar el desvío de recursos hacia otros sectores, el Estado debe procurar fortalecer su sistema tributario creando impuestos que sean independientes entre sí y que cumplan con el objetivo recaudatorio. Además, debe limitar el excesivo dictado de leyes especiales de condonación de deuda, moratorias, blanqueos que provocan el hábito de incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

Si revisamos los estudios realizados sobre el rol del profesional en Ciencias Económicas, nos encontramos con la siguiente afirmación: *“...el contador público en su*

papel de auditor externo debe ser independiente con relación al ente a que se refiere la información contable...” (Barreira, 2020, pág. 53). Podemos decir que el profesional debe actuar como auditor externo debido a que es imparcial emitir una opinión sobre el mismo ente en donde se están realizando tareas de auditoría; esto pone en duda la veracidad de la información frente a terceros. La información debe ser confiable y debe servir para la toma de decisiones; si no cumple con ese fin debe ser desechada. Ahora bien, ¿Qué sucede con el deber de guardar información? El secreto profesional es un aspecto importante en la relación contractual. Los contribuyentes delegan en los profesionales el manejo de sus negocios, pero muchas veces, el profesional se ve obligado a develar cierta información frente a determinados procesos judiciales en los cuales participa, violando el principio de ética profesional para no ser condenado.

El tratamiento de la evasión no es un tema sencillo. Muchos autores han escrito sobre ello por considerarlo un tema de gran importancia, pero pocos han investigado acerca del rol del profesional en Ciencias Económicas. En el presente trabajo analizaremos con mayor detalle la temática propuesta en lo que respecta al aspecto tributario y legal, con el fin de demostrar el tipo de responsabilidad que le compete al profesional en los delitos de evasión.

IV) MARCO CONCEPTUAL

Una de las finalidades del Régimen Penal Tributario es proteger un bien jurídico denominado Hacienda Pública. Este bien, normalmente es lesionado a través de incumplimientos por parte de los contribuyentes. Para poder sancionar estas conductas, es

necesario que exista una ley emitida por el Poder Legislativo que regule acerca de ellas. Para que un delito sea penado se requieren dos elementos: el elemento objetivo y el elemento subjetivo. El **elemento objetivo** contiene la acción típica verificada por los hechos al actor y los medios en determinado momento. El **elemento subjetivo** es el que se encuentra en el cerebro del actor, la intención del autor de generar la maniobra evasiva con dolo o culpa. Lo primero que hay que analizar en cada caso es ¿Se manifiesta el elemento objetivo como generador del hecho imponible?, ¿Nace la obligación de pago? Si no nace el hecho imponible, entonces no existe evasión ya que no se está poniendo en peligro el bien jurídico protegido.

En esta ocasión me voy a detener a analizar el delito de evasión. La evasión se genera cuando, a través del cualquier medio se engaña o induce a error a la administración tributaria, a los fines de evitar fraudulentamente el cumplimiento de la obligación tributaria cuando ésta ya ha nacido como consecuencia de la materialización del hecho imponible, todo con el propósito deliberado de obtener un beneficio económico ilegalmente para sí o para un tercero en detrimento de los derechos del fisco. Para configurar el delito de evasión hay diversos medios comisivos: uno de ellos es el ardid. Osés (2014), define al ardid como: *“...todo artificio, mentira, artimaña para simular un hecho falso o disimular un hecho verdadero que, con ánimo de lucro, es pensado para provocar un daño...”*. Otra forma de definir el concepto se encuentra en la siguiente jurisprudencia tomada como ejemplo: la Cámara de Casación Penal en el fallo **Bonetto, D.A C/Recurso de Casación** de fecha 27 de octubre de 2017 conceptualiza al ardid como *“...El astuto despliegue de medios engañosos que requiere el despliegue intencional, actividad efecto de hacer aparecer a*

los ojos de ciertos sujetos una situación falsa como verdadera y determinante...". La figura del ardid viene a equipararse con la figura de la estafa. En el caso de la estafa, se utiliza al ardid como un medio hábil para realizar la acción provocando un desplazamiento patrimonial. En cambio, en el ardid no hay desplazamiento patrimonial sino un incumplimiento en el deber de declarar correctamente.

En la realidad tributaria, además del ardid, existen otros medios para llevar a cabo delitos de evasión. Con la intención de ampliar lo expuesto anteriormente, a continuación, se analizará con mayor detalle la relación entre evasión y régimen penal tributario.

IV) DERECHO PENAL TRIBUTARIO

Se denomina así a la porción del ordenamiento jurídico penal que se ocupa de la punición de aquellas conductas nocivas o indeseables, vinculadas con la falta de cumplimiento de las obligaciones tributarias, sean estas sustantivas, conexas o meramente formales. En general, estas normas custodian dos tipos de bienes jurídicos: la integridad de los fondos de la Hacienda Pública (las obligaciones tributarias, sustantivas y las conexas que consisten dar sumas de dinero), como así también al conjunto de facultades atribuidas a la Administración tributaria a fin de posibilitar el acatamiento y control del deber de contribuir y que se traducen en ciertas obligaciones de carácter formal.

Este conjunto de normas abarca todo tipo de disposiciones, en especial leyes, dado el principio de reserva de ley en materia penal. Si los castigos consisten en penas privativas

de la libertad se los denomina “delitos” y su juzgamiento lo hacen órganos integrantes del Poder Judicial, mientras que si se trata de otras medidas distintas (v.gr multas, clausura, suspensión o privación de matrículas, permisos, registros, etc.), tales conductas se suelen denominar “infracciones” y su evaluación la realizan órganos de la Administración Tributaria, sin perjuicio de la posibilidad de su posterior revisión por parte de la justicia.

En el sistema tributario argentino coexisten dos tipos de regímenes por las cuales puede ser juzgada una conducta: 1) Ley N.º 11 683 PROCEDIMIENTO FISCAL (artículo 38 y siguientes) y Ley N.º 27 430 título IX: Régimen Penal Tributario. Dichas normas no se encuentran aisladas entre sí, lo cual significa que una conducta puede ser sancionada por ambos regímenes a la vez.

Este trabajo se centrará en analizar los delitos establecidos en el título I del Régimen Penal Tributario, como así también el rol que desempeñan los profesionales en Ciencias Económicas frente a estos delitos en los que son parte voluntaria e involuntariamente.

El Estado Nacional delega al Ministerio de Economía, más precisamente a la Secretaría de Hacienda de la cual depende la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), el legado de proteger sus arcas. Mediante el decreto n.º 618/97² se faculta a la AFIP a dictar normas reglamentarias e interpretativas y se otorga la facultad de intervenir ante incumplimientos por parte de los contribuyentes sancionando las conductas delictivas.

Ortiz (2008) sostiene que *“...se considera delito cuando en forma intencionada y a sabiendas el contribuyente comete fraude al no declarar sus ingresos o declarar de menos, crear pasivos falsos, no llevar contabilidad estando obligado, adulterar*

² Publicado el día 10 de julio de 1997.

documentos de ingresos o gastos, importar bienes sin declarar ni pagar aranceles, entre otras acciones. En otras palabras, esta figura jurídica sólo se da en la comisión de hechos ilícitos como la defraudación fiscal, mediante la evasión o la elusión fiscal...”. Como podemos observar, el fraude puede manifestarse de diversas formas: a través de conductas que nacen de manera lícita y terminan convirtiéndose en ilícitas o a través de conductas plenamente ilícitas. Con frecuencia, se presentan mediante la evasión o la elusión fiscal según establece el autor, pero no debemos olvidar que la intención y el conocimiento pleno sobre el actuar determina si estamos frente a un delito o a una infracción. A continuación, tendremos en cuenta algunas consideraciones respecto de las características de los delitos: la gravedad del hecho ilícito, la culpabilidad, el interés protegido, la naturaleza de la sanción, la entidad que sanciona y la base legal que lo sustenta. Para comenzar a desglosar estas características, nos centraremos en primer lugar en la **gravedad del hecho ilícito**. El hecho ilícito está referido a la acción realizada por el autor con la intención de engañar u ocultar su verdadera realidad tributaria al fisco. Este hecho ilícito se deriva en dos tipos de delitos: delitos de daño y delitos de peligro. En los delitos de daño hay una lesión total o parcial a un bien jurídico, como ejemplo podemos mencionar a la evasión, ya que requiere un daño a la renta pública y en función de la gravedad de la conducta, va a ser la pena aplicable, en cambio, en los delitos de peligro se configura la mera probabilidad de que se produzca un daño como consecuencia de la acción del autor. Con respecto a la **culpabilidad**, podemos decir que es la que convierte la situación de una persona en imputable y responsable de la realización del delito, es decir, que su esencia no reside en el carácter del autor ni en la conducta de su vida, sino en la posibilidad de haber actuado de otra manera en el caso concreto. La culpabilidad puede manifestarse de dos maneras: 1) a

través de la culpa, realizando una acción negligente (conocida como elemento objetivo) y otra a través del dolo (conocido como elemento subjetivo) que representa la intención del autor en la realización del delito. Por su parte, el **interés protegido** también llamado Hacienda Pública o bien jurídico protegido tiene la característica de ser supraindividual, es decir, que lo que se lesiona con la conducta prohibida es el orden público económico. Mientras mayor sea la afectación a las arcas del Estado, menor va a ser la posibilidad de que éste pueda cumplir con todos los servicios brindados a la población.

En cuanto a la **naturaleza de la sanción** es importante dejar en claro que las sanciones fiscales tienen carácter sancionatorio, es decir, la sanción consiste en la privación de la libertad; Con ello se busca prevenir la realización y represión de los delitos fiscales y no la mera reparación del daño. La Constitución Nacional (1994) en su artículo 18 establece que “...*Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en la ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos...*” Para que una sanción sea de efectivo cumplimiento, en primer lugar, debe existir una condena firme emanada por el poder judicial. Hasta que no quede firme la sanción, el contribuyente no puede considerarse culpable.

El **órgano competente para determinar y aplicar la sanción** es el Poder Judicial que emite su juicio mediante una sentencia judicial. Para que una conducta sea sancionada, es necesario que exista previamente una ley emanada del Poder Legislativo que así lo

disponga. Tanto la infracción como el delito deben respetar los principios de legalidad y tipicidad.

En cuanto a la **base legal que lo sustenta**, los delitos tributarios se encuentran regulados en el Código penal y en leyes especiales que regulan los ilícitos tributarios.

VI) EVASIÓN FISCAL

La evasión fiscal surge de incumplimientos a las obligaciones formales y sustanciales por parte de los contribuyentes. Cuando hablamos de evasión, hay que diferenciar evasión, elusión y economía de opción.

Según el diccionario de la RAE³ la palabra evadir implica: “...*evitar con habilidad y astucia una dificultad, un compromiso o un peligro...*”. En términos tributarios, Villegas.H (1999) define a la evasión fiscal como: “...*toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales...*”. Por su parte, Tacchi (1993) considera que “...*la evasión es aquel acto que tiene por finalidad interrumpir el tempestivo y normado fluir de fondos hacia el estado en su carácter de administrador, de manera tal 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, debe apartarse de su patrimonio y que sólo posee en tenencia temporaria al solo efecto*

³ Las siglas RAE representa Real Academia Española

de ser efectivamente ingresados o llevados a aquel...”. En relación a las definiciones enunciadas anteriormente, ambos autores coinciden en que la evasión es provocada por la realización de conductas fraudulentas por parte del sujeto obligado. Villegas sostiene que, mediante estas conductas, se puede lograr una disminución o eliminación del monto tributario a pagar, mientras que Tacchi manifiesta una visión más administrativa al considerar que se produce una interrupción en el flujo de los fondos hacia el Estado en donde el sujeto obligado retiene los fondos en su poder y los utiliza para otros fines.

Toda conducta evasiva requiere de “la intención de evadir” que es la que se encuentra en el cerebro del autor y constituye el elemento principal para determinar si el delito fue realizado con dolo o culpa. En la evasión se realiza el hecho imponible a través de los medios comisivos establecidos en la ley: declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño ya sea por acción u omisión en donde se intenta disfrazar, desfigurar o engañar al fisco para hacer parecer que no se realizó el hecho imponible con el fin de ocultar su verdadera realidad tributaria.

¿Qué sucede con la elusión? La elusión fiscal tiene como finalidad evitar que se genere el hecho imponible empleando a tal fin formas y procedimientos jurídicos exorbitantes o abusivos, es decir, su único propósito es fiscal. El abuso anida en la utilización deliberada de una forma con el único fin de neutralizar los efectos tributarios que habría tenido el uso de la forma típica adecuada, según el propósito perseguido por el sujeto pasivo.

A continuación, traemos a colación un fragmento de una publicación periodística *“...una de las vías más plausibles e inmediatas para mejorar el sistema tributario es*

*erradicar la elusión...*⁴ el sistema tributario padece un flujo de filtraciones de grandes dimensiones provocado por el aprovechamiento de ventajas fiscales y vacíos legales existentes (...) **En Argentina se deja de pagar un 2.74% del PBI gracias a estas ventajas...** Por lo general, las grandes empresas son las mayores responsables de la pérdida de recaudación. Para evitar estas maniobras elusivas, se propone mejorar la redacción de la base legal de cada tributo con el fin de evitar el uso abusivo de exenciones fiscales y además se busca mejorar la equidad en la distribución de las cargas tributarias.

Otra alternativa a la evasión y la elusión es la economía de opción que consiste en elegir una forma jurídica válida que represente la realidad de los actos que estoy realizando o aprovechar los vacíos legales existentes con el único fin de no quedar obligado al pago de impuestos. Es decir, se busca evitar generar el hecho imponible. La diferencia con la evasión y elusión fiscal es que en la economía de opción no existe fraude a la ley tributaria, el sujeto se ampara en una norma perfectamente aplicable para el caso concreto y constituye una opción legítima ofrecida dentro del ordenamiento. No hay deformaciones atípicas del negocio jurídico ni se viola el espíritu de la ley tributaria.

Para concluir con las diferentes formas de evasión, traemos a colación el principio de realidad económica que debe primar en caso de duda sobre el nacimiento de la obligación tributaria “... ***Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones***

⁴ Artículo periodístico publicado por Télam. Cuánto pierde Argentina por evasión de impuestos (22/04/2021)

a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos..”(Ley n.º 11 683, 1978, artículo 2). Con este principio se permite correr el “ropaje jurídico”⁵ para dar lugar a la verdadera apreciación del hecho. Su origen surge de una comprensible necesidad de prevenir o de corregir conductas desviadas. La obligación impositiva sólo nace cuando se realizan los hechos previstos en la ley como hechos imponibles, es por ello que no puede constituir evasión fiscal abstenerse conscientemente de concertar relaciones definidas como imponibles o dejar de realizar deliberadamente determinados hechos imponibles para llevar a cabo, en cambio, otros que determinan una menor imposición.

Causas de evasión fiscal

Con frecuencia, la Administración Nacional (para evitar distorsiones en materia recaudatoria) debe implementar una serie de medidas fiscales con el fin de disminuir las brechas de evasión. Una de las principales causas que genera la evasión se debe al desvío

⁵ La palabra “ropaje jurídico” hace referencia al apartamiento de las estructuras jurídicas formales establecidas en el derecho privado.

de recursos del sector público al sector privado. La sociedad al ver la ineficiencia del Estado en administrar sus recursos y satisfacer sus necesidades, recurre al sector privado para gastar los ingresos que surgen por el impuesto dejado de pagar.

El Dr. Roberto Sericano⁶ en su material elaborado para la cátedra Administración Tributaria realiza una clasificación de las causas de evasión según el punto de vista de la Administración Nacional y de los contribuyentes.

A) Según la **Administración Federal de Ingresos Públicos** se produce por:

1- **Sistema tributario:** un sistema tributario es un conjunto de impuestos interrelacionados entre sí. En nuestro país, el tipo de sistema va a depender de la política económica y la política tributaria definida por el gobierno de turno.

Estos sistemas pueden sufrir distorsiones cuando existen varios impuestos que comparten la misma base imponible o cuando hay creación de impuestos ineficientes que son creados por una necesidad circunstancial y son poco redituables.

2- **Anárquica distribución de las potestades tributarias entre los distintos niveles de gobierno:** muchas veces la división de las potestades tributarias entre los distintos niveles de gobierno no es del todo clara a la hora de determinar a quién le corresponde el cobro de determinado impuesto.

⁶ Docente de la materia Administración Tributaria. Especialidad en tributación. Escuela de Graduados. UNC

- 3- **Complejidad legislativa:** la multiplicidad de gravámenes es muy compleja. El principio que prima siempre es el de la legitimidad. Cuando no es lo suficientemente clara, se producen problemas de evasión.
- 4- **Presión tributaria:** la presión tributaria es una de las causas principales por la cual se genera evasión debido a la gran cantidad de impuestos que existen en las actividades económicas, lo cual impide a los contribuyentes cumplir con la totalidad de sus obligaciones fiscales.
- 5- **Falta de difusión del destino de los impuestos. Gasto público:** el desconocimiento por parte de los contribuyentes de hacia dónde se destinan los fondos públicos y la falta de difusión por parte de los Estados genera disminución en la recaudación. Si realmente el contribuyente tomara conciencia de que sus ingresos van destinados al financiamiento del gasto público, mejorarían notablemente los niveles recaudatorios.
- 6- **Carencia de conciencia tributaria, falta de educación tributaria:** en general, los ciudadanos de un país sufren la falta de conciencia tributaria. La educación tributaria debería ser uno de los ejes sobre la que versa la currícula escolar. Creando conciencia tributaria en todos los niveles sociales, se está ayudando a mejorar la recaudación y a disminuir la evasión.
- 7- **Economía informal significativa:** la economía informal conlleva al incentivo de seguir en la informalidad. Este efecto también se ve reflejado en la economía formal ya que debido al excesivo número de impuestos se produce un impulso a que los contribuyentes adopten esta modalidad para el ejercicio de sus actividades.

- 8- **Régimen sancionatorio inadecuado:** debe establecerse un régimen en donde se penalice a los infractores, y en donde las sanciones sean de efectivo cumplimiento en el tiempo adecuado.
- 9- **Excesivos regímenes de amnistía:** si bien son regímenes que ayudan al contribuyente a liberarse de sus obligaciones, el uso abusivo de estos es lo que genera problemas de evasión.
- 10- **Administración tributaria ineficiente:** la Administración Tributaria tiene que cumplir con el objetivo de posibilitarle al contribuyente que cumpla con sus obligaciones. La falta de eficiencia provoca evasión.
- 11- **Régimen de promoción:** los regímenes de promoción son importantes para el incentivo de determinadas actividades, pero su mala aplicación genera problemas de evasión
- 12- **Globalización:** los usos abusivos de tratados para reducir la carga tributaria producen evasión.

B) Según los contribuyentes, se establece que las causas que impulsan a la evasión son:

1-Razones de índole económica, para lograr mayor ganancia.

2-Carencia de conciencia tributaria.

3-Idiosincrasia de que “todo puede arreglarse”.

4-Exceso de presión tributaria.

5-Falta de claridad o disconformidad con el destino de los recursos públicos.

6-Falta de transparencia en la administración de los recursos.

7- Baja probabilidad de ser detectado.

8-Existencia de moratorias y blanqueos para contribuyentes que no cumplen.

9- Facilidad para evadir en nuestro país.

La Administración Tributaria debe tomar como base las causas expuestas anteriormente y llevar a cabo medidas anti evasivas tendientes a corregir los efectos que produce. Para ello, debe tener en cuenta las formas más frecuentes de evasión: utilización de facturación apócrifa (en donde se utilizan comprobantes que carecen de validez fiscal), utilización de personas físicas o empresas insolventes, triangulación de operaciones de mercado interno y externo, relaciones laborales con simulación de ser autónomas, incorrecta utilización del formato de cooperativa de trabajo, subdeclaración de rentas recibidas en el exterior, entre otros ejemplos. Estos medios, además de provocar mayor evasión, producen como consecuencia la generación de créditos fiscales, quebrantos inexistentes, lavado de dinero, cómputo de comprobantes de compra apócrifos, transferencia de beneficios entre empresas relacionadas locales e internacionales, etc.

Con la intención de ilustrar la realidad tributaria Argentina, expondremos fragmentos extraídos de noticias periodísticas publicadas con frecuencia en los distintos diarios: “*Afip*

intima a contribuyentes que no declararon sus cuentas en el exterior”⁷. Con el objetivo de evitar maniobras de evasión fiscal, y a través de la utilización de la herramienta de intercambio de información de cuentas financieras producida entre Argentina y terceros países, AFIP logró detectar que de un universo de 2500 contribuyentes se produjeron inconsistencias entre los saldos de las cuentas declaradas y los pagos recibidos en el exterior desde cuentas o tenencias financieras de personas humanas, en la declaración jurada de bienes personales y declaración jurada de Impuesto a las Ganancias. Como consecuencia de ello, el fisco intimó a los contribuyentes a rectificar dichas declaraciones del periodo 2018.

*“...La AFIP detectó 1800 toneladas de maíz sin declarar...”*⁸ durante un operativo realizado en una planta de acopio de productos de alimento balanceado en la localidad bonaerense de Lincoln. Incautaron 1800 toneladas luego de haber verificado que el stock en los silos de acopio era mayor al declarado en el libro movimientos y existencias de granos. Así mismo, otro caso similar se presentó en un Feed- Lot de Tres Arroyos en donde se detectó que no se habían emitido comprobantes que respalden el egreso y registro en el libro de movimientos y existencia de granos.

“...AFIP detectó una granja clandestina de criptomonedas...”. Se identificó a un contribuyente que había realizado la importación de equipos específicos para realizar la minería de criptomonedas utilizando la empresa de la cual es socio, valiéndose de la

⁷ Noticia extraída del sitio web www.argentina.gob.ar

⁸ Noticia extraída del sitio web de infobae <https://www.infobae.com/economia/2022/09/05/evasion-fiscal-la-afip-detecto-2900-toneladas-de-maiz-sin-declarar/>

capacidad económica-financiera de la firma para la importación de bienes de una actividad no declarada.⁹

En función de los casos expuestos anteriormente, observamos cómo la evasión y la elusión fiscal son noticia corriente en la realidad argentina. Los contribuyentes al verse presionados por la gran carga tributaria que soportan, utilizan diversos mecanismos comisivos para evadir o eludir el pago de sus obligaciones. En el ejemplo del primer caso, vemos cómo el fisco logró detectar la conducta fraudulenta de omisión e intimó a los contribuyentes a rectificar la declaración jurada de Ganancias y Bienes Personales debido a las inconsistencias de saldos detectadas en las cuentas bancarias en el exterior. En el segundo caso, se observa que el medio empleado para engañar fue el ocultamiento de la existencia real de granos y la no emisión de comprobantes que respalden los egresos. Ambas maniobras fueron realizadas con la intención de hacerle creer al fisco una realidad que no es la correcta. En el tercer caso, la compra de equipos se hizo a través de la utilización de terceras personas para tratar de ocultar la verdadera realidad tributaria del comprador. La actividad de minería (actividad no declarada frente al fisco) es una actividad que no cuenta actualmente con una regulación específica, por ello podemos decir que se aprovecharon los vacíos legales existentes para realizar la operación.

⁹ Noticia extraída del sitio web <https://www.cronista.com/economia-politica/operativo-sorpresa-como-hizo-la-afip-para-detectar-una-granja-clandestina-de-cripto/>

Debido a que no es posible tratar aquí las innumerables causas de evasión fiscal y sus posibles soluciones, nos adentraremos un poco más en el delito de evasión desde la perspectiva del título I de la ley penal tributaria.

VII) TÍTULO I: Delitos Tributarios. Análisis

Hasta el momento sólo nos hemos detenido a brindar la definición y características del delito tributario, pero en esta oportunidad brindaremos un análisis pormenorizado en relación con la normativa que lo regula.

Dentro del Régimen Penal Tributario¹⁰, nos encontramos con cinco títulos que regulan los delitos. TÍTULO I: delitos tributarios, TÍTULO II: delitos relativos a los recursos de la seguridad social, TÍTULO III: delitos fiscales comunes, TÍTULO IV: disposiciones generales, TÍTULO V: de los procedimientos administrativo y penal. En esta ocasión sólo nos detendremos a examinar el TÍTULO I: Delitos tributarios.

En su Artículo 1 se define la EVASIÓN SIMPLE: “...*será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado...*” en la evasión simple tenemos un delito de autor especial, no cualquiera puede ser el autor del delito de evasión, puede ser solamente el obligado (ya sea obligado por deuda propia o por deuda ajena). Esto no quiere decir que otras personas que no sean obligados, si participan en el delito vayan a quedar exentos de

¹⁰ Ley nº.24 769 modificada por ley n.º27 430 en su título IX.

pena. Van a tener la sanción que le corresponda al partícipe o al instigador, al partícipe primario o al partícipe secundario. El partícipe primario tiene la misma pena que el autor.

Los sujetos activos del delito son los contribuyentes y responsables indicados en el capítulo II de la ley nº.11 683¹¹ o en las diversas leyes que regulan cada tributo en particular. Tratándose de una pena privativa de la libertad, la pena puede ser sufrida sólo por personas humanas(...) “... *que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño sea por acción o por omisión...*” el medio comisivo para evadir es a través de declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas. Existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando se produzca alguna de las siguientes circunstancias¹²: a) cuando medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes con los datos que surjan de la declaración jurada o con los que deban aportarse en oportunidad de practicar el fisco la liquidación administrativa de la obligación tributaria. b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible. c) si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proveniente de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso. d) en caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital

¹¹ Responsables por deuda propia, responsables del cumplimiento de la deuda ajena, responsables en forma personal y solidaria con los deudores, responsables por los subordinados, responsables del consumidor fiscal.

¹² Artículo 47 Ley 11683. Defraudación.

invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación. e) cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiversa la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos. f) no se utilicen los instrumentos de medición, control, rastreo y localización de mercaderías, tendientes a facilitar la verificación y fiscalización de los tributos, cuando ello resulte obligatorio en cumplimiento de lo dispuesto por leyes, decretos o reglamentaciones que dicte la Administración de Ingresos Públicos. Con respecto al ardid, Núñez¹³ lo define como ***“...un artificio, medio empleado hábil y mañosamente para el logro de algún intento...”*** el elemento ardidoso requiere el conocimiento por parte del obligado de la existencia de una obligación tributaria y la voluntad de evadir su pago mediante la no presentación de la declaración jurada o la presentación de una declaración jurada inexacta. El engaño consiste en la simple aserción, por palabras o actos, expresa o implícitamente, de que es verdadero lo que en realidad es falso. Al respecto, Villegas (2009)¹⁴ opina que ***“...las maniobras descritas no tienen por objeto hacer incurrir al fisco en error y de tal manera, apoderarse de su patrimonio. Lo que se quiere, mediante el astuto despliegue de maniobras ardidosas o engañosas, es que el fisco no advierta que sufrió el daño, quedando de tal manera el delito impune. Para ello, dice, es requisito esencial que sea idóneo, es decir, debe tener la aptitud suficiente para burlar al fisco...”***. La Cámara

¹³ Núñez, Ricardo. p.328

¹⁴ Villegas.H. p.585

Federal de Casación Penal en el fallo “Bonetto D.A s/ recurso de Casación”-sala I¹⁵ en el cual se discutía la evasión del impuesto a la Ganancia Mínima Presunta por parte de la Empresa Provincial de Energía de la provincia de Córdoba (EPEC), la cual se encontraba obligada a liquidar el impuesto pero no lo hizo con la excusa de que no se encontraba alcanzado por el tributo por ser un ente autárquico del estado provincial (lo que fue revertido luego en sede administrativa). El fisco hizo la denuncia penal debido a que los montos eran mayores a la condición objetiva de punibilidad, pero cuando la causa llega a la Cámara Federal de Casación Penal, esta confirma el sobreseimiento con esta conceptualización : ***“... el ardid es un astuto despliegue de medio engañosos que requiere el despliegue intencional actividad efecto de hacer parecer a los ojos de ciertos sujetos una situación falsa como verdadera y determinante...”***en este caso, no se constituye el ardid ya que no hay una ocultación maliciosa debido a que la empresa publicaba sus estados contables en el boletín oficial (por ser una empresa del estado provincial) y el fisco no podía desconocer que poseía ese activo que generaba la supuesta obligación. El dictamen 31/1994¹⁶muestra la situación de una contribuyente que dejó de ingresar impuestos internos por entender que mediante los decretos n°471/91 y 1085/91, se ha dejado de aplicar el mismo sobre los vehículos automotores terrestres concebido para el transporte de personas y los motores destinados a dichos vehículos. No obstante, en su contabilidad se encuentran registradas todas las operaciones y solamente con posterioridad al dictado de estos decretos se han dejado de incluir en las declaraciones juradas los montos correspondientes a tales hechos imponibles. A través del informe resultante de una fiscalización iniciada por el fisco, se

¹⁵ Fallo “Bonetto, D.A S/recurso de casación. Sala I. 26/10/2017

¹⁶ Dictamen 31/1994 afip. Dirección de Asesoría Legal.

determinó que el alcance de los decretos no involucra a los motociclos y velocípedos con motor y por ende corresponde que se pague el tributo debido. A posteriori se interpretó que la registración de las operaciones de la rubrada en su contabilidad, como en sus declaraciones juradas, impide el encuadre de la omisión de pago dentro de las previsiones de la norma legal, toda vez que la ausencia de un dolo específico que permita consumir la figura penal, queda plasmada en que el informe de inspección determinó la falta del pago por la propia documentación contable de la contribuyente y por su registración. Por lo tanto, la falta del elemento subjetivo que la figura penal requiere, es decir el ardid o engaño como medio comisivo, impide la consumación de las figuras tipificadas en los artículos 1° o 2° de la Ley n.º 23.771. En este último caso, la contribuyente pudo probar que no existió dolo en su actuar, debido a que las operaciones realizadas se encontraban expuestas en sus declaraciones juradas y en sus libros de contabilidad. Con la falta del elemento subjetivo de la figura penal, se demostró que no hubo intención de cometer delito(...) ***“...evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires...”*** La conducta o elemento subjetivo es la evasión total o parcial del pago de tributos al fisco nacional, provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Como se expuso al comienzo de este trabajo, el elemento subjetivo es el que se encuentra en el cerebro del actor. En el delito de evasión simple se requiere que el autor tenga conocimiento e intención de evadir el pago del tributo determinado por ley, y que los medios utilizados (declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, facturas apócrifas, etc.), tienen como fin causar dicho resultado. Los delitos enunciados en la ley 27 430¹⁷ son

¹⁷ Régimen Penal Tributario

de tipos dolosos, es decir, se requiere del dolo como requisito fundamental. No constituye dolo: quien se equivoca en la determinación del gravamen o interpreta razonablemente las normas(...) ***“...siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil pesos (1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se trate de un tributo instantáneo, o de período fiscal inferior a un (1) año...”*** .El delito de evasión se consuma al momento en el cual el obligado, luego de transcurridos los plazos para el cumplimiento voluntario de las respectivas obligaciones tributarias, las evade por un monto superior a \$1.500.000 (en el caso de ejercicios anuales). Respecto de la evasión de obligaciones tributarias de liquidación inferior al año, se tendrá por consumado el delito cuando, practicadas las acciones determinadas típicamente se excediera el plazo para el pago y el obligado no lo depositara, o lo hiciera en defecto, siempre que la suma no ingresada superara el monto determinado, independientemente de la cantidad de períodos fiscales de que se trate, pero siempre que todos ellos correspondan al mismo ejercicio anual.

En cuanto a la condición objetiva de punibilidad Julio c.Baez (2019)¹⁸ sostiene que ***“...representa un límite de lo punible a una conducta típica, antijurídica y culpable , y fundamenta el contenido del disvalor social de ese hecho que afecta la hacienda pública y a la calidad de las prestaciones estatales que, a nuestro criterio, integra la categoría de punibilidad y que el legislador, por razones de política criminal, le ha quitado la existencia de dolo o imprudencia...”*** en otras palabras, la condición objetiva de punibilidad representa el límite a través del cual una conducta puede ser juzgada penalmente cuando el

¹⁸ Julio c. Báez, Horacio y J. Romero Villanueva. Introducción al régimen penal tributario (2019)

monto evadido supere \$1.500.000. El hecho de superar este límite, implica instar la acción penal. En cambio, cuando no se supere esa condición, la conducta será aprendida por la figura correspondiente de la ley n.º 11 683. Al efectuar comparaciones entre la ley 26 735¹⁹ y la ley 27 430 observamos que esta última reforma modificó la condición objetiva de punibilidad de \$400.000 a \$1.500.000 adecuando los montos a la realidad económica y además agregó el párrafo que sigue a continuación (...) “...*Para los supuestos de tributos locales, la condición objetiva de punibilidad establecida en el párrafo anterior se considerará para cada jurisdicción en que se hubiere cometido la evasión...*” Esta ley, vino a esclarecer la situación respecto de los impuestos provinciales que no se encontraban regulados en el texto anterior. La inquietud se manifiesta en el caso de contribuyentes que tributaban Ingresos Brutos bajo el convenio multilateral: a la hora de aplicar la condición objetiva de punibilidad, ¿Cuál es la provincia encargada de aplicar la sanción? ¿Sobre qué jurisdicción se aplica? ¿sobre la jurisdicción sede? ¿sobre la jurisdicción de mayor coeficiente? ¿Deben sumarse todas las jurisdicciones? Gracias a esta reforma, esa inquietud pudo ser subsanada dejando en claro que la condición objetiva debe considerarse para cada jurisdicción en la que se hubiese cometido la evasión. Respecto de los impuestos municipales, podemos decir que se encuentran excluidos de este párrafo.

En este artículo, se sancionan conductas que lesionan el bien jurídico protegido por el cual el contribuyente incumpliendo su deber de declarar fidedignamente los impuestos, deja de ingresar impuestos al fisco, es decir, deja de cumplir con sus obligaciones sustanciales. Como afirma el Dr. Damarco, “...*No cabe duda que cuando las leyes penales*

¹⁹ modifica a la ley 24 769

tienden a la protección de la Hacienda Pública, lo que se quiere expresar, al utilizar dicha expresión, es que el estado perciba los recursos que legítimamente le corresponde percibir y que no gaste indebidamente dinero. En definitiva, se tiende a proteger la percepción de los recursos y la realización de los gastos. De ahí que se haya dicho que no se protege el “patrimonio” del estado, pues ya está protegido por el código penal, o bien que el código penal protege el patrimonio del estado desde el punto de vista estático...”

Para continuar con el análisis del articulado del Título I, describimos a continuación el Artículo 2 que define la EVASIÓN AGRAVADA : “... **La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión cuando en el caso del artículo 1° se comprobare cualquiera de los siguientes supuestos:...**”:Al igual que en la evasión simple, la evasión agravada requiere también de la conducta de evasión parcial o total de tributos mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño sea por acción u omisión: se utilizan los mismos elementos objetivos y subjetivos que en el artículo 1. La diferencia radica, respecto del artículo anterior, en las penas privativas de libertad. Se produce un incremento de pena debido a que el perjuicio provocado a las arcas públicas del Estado es mucho más gravoso que en el caso de la evasión simple. (...) “**..a) El monto evadido superar la suma de quince millones de pesos (\$15.000.00) ...**” aquí se encuentra plasmada la intención del legislador en castigar duramente las conductas ilícitas que lesionan al bien jurídico tutelado. Al tratarse de un delito de resultado, el agravante se manifiesta a través de incrementos en la condición objetiva de punibilidad elevando el monto a \$15.000.000. Podemos decir que se pone mayor énfasis en el daño causado más que en la culpabilidad del autor.(...) “**..b)Hubieren intervenido persona o personas**

humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de dos millones de pesos (\$2.000.000)...”

en este inciso se presenta la inquietud de determinar quién es el verdadero autor del delito de evasión que a través de la utilización de estructuras de negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes intentan engañar al fisco. Chiara Diaz²⁰(1990)sostiene que “...el agravamiento se da cuando se emplea una o más personas para ocultar la verdadera identidad del sujeto obligado, quien se vale de testaferros u hombre de paja a efectos de conseguir evadir el pago de tributos(...)la persona interpuesta puede ser cualquiera y no necesariamente que ostente la calidad de contribuyente, siendo el autor material de la conducta antijurídica, mientras que el “hombre de atrás” o “verdadero obligado” es el responsable intelectual, el cual podría ser el propio contribuyente, que, en definitiva, resultaría beneficiado económicamente con el no pago de tributos que tienen la obligación de abonar...”. para ejemplificar lo expresado anteriormente, expondremos el siguiente fallo judicial: la Cámara Federal de Casación Penal en la causa “Cardoso, María Pía y otros p.ss.aa.asociación ilícita fiscal” de fecha 16 de marzo de 2022²¹condenó a Francina Evelin Mengo y a Luisina Sol Mengo a dos años y seis meses de prisión por ser consideradas coautoras del delito de asociación ilícita que tenía por propósito blanquear operaciones marginales de granos utilizando documentación

²⁰ Carlos. A. Chiara Díaz. Ley penal tributaria y previsional. (1990) pág. 257 y 258.

²¹ El expediente inició en el Tribunal Oral Federal de Córdoba y luego se elevaron las actuaciones a la Cámara de Casación Penal quien resolvió.

apócrifa atribuida a personas que en realidad no eran los verdaderos productores agropecuarios. Qué para generar esta documentación se utilizaban a personas que en su mayoría eran indigentes, de escaso nivel educativo, con graves problemas de vulnerabilidad y que eran engañadas con promesas de subsidios, planes sociales o a cambio de pocos pesos para que accedan a firmar diversa documentación en blanco que luego eran llenadas fraudulentamente en las oficinas de la empresa que integraban las imputadas. Este es un claro ejemplo de cómo se intenta engañar al fisco mediante la utilización de terceras personas con el fin de ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado.

c)El obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superar la suma de dos millones de pesos (\$2.000.000). Cuando hablamos de beneficios fiscales, nos referimos a la desconexión parcial del mandato de pago, es decir, nace el hecho imponible que genera la obligación, pero por alguna razón el legislador decidió liberar parcialmente el cumplimiento de pago. El problema se presenta cuando se obtienen beneficios de manera lícita, pero se los utilizan con fines defraudatorios.

En el caso de las exenciones se desconecta el mandato del pago del hecho imponible, es decir, no existe obligación de pago más allá de que haya nacido el hecho imponible; las exenciones pueden ser totales o parciales. Las desgravaciones se establecen con el propósito de promocionar ciertas actividades, productos o zonas geográficas en la cual se produce una disminución en las cantidades a pagar o la eliminación de la obligación de pago nacida de la realización del hecho imponible. Los diferimientos otorgan la ventaja de pagar el tributo en periodos posteriores al acaecimiento del hecho imponible. En el caso de las liberaciones nace la obligación de pago, pero se neutraliza el efecto con el otorgamiento del beneficio

fiscal. Las reducciones consisten en una disminución del tributo a pagar ya sea a través de la disminución de la base imponible o reducción de la alícuota que se otorga con fines económicos, sociales, políticos, entre otros. Para este inciso, la condición objetiva de punibilidad asciende a \$2.000.000 agravando aún más el monto por tratarse de la utilización fraudulenta de dichos beneficios fiscales. Estos delitos se dicen que son de resultados ya que se produce un daño a la renta pública.

d) Hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falso, siempre que el perjuicio generado por tal concepto superare la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$1.500.000). una de las formas de evasión más conocidas en los últimos tiempos es la utilización de facturas apócrifas. El objetivo de esta maniobra va a depender del impuesto de que se trate: en el caso del IMPUESTO AL VALOR AGREGADO su utilización consiste en incrementar los créditos fiscales provenientes de las compras, para que, de esa manera, se genere un menor impuesto a ingresar y se distorsione la relación entre dichos créditos y los débitos fiscales. Para el caso de IMPUESTO A LAS GANANCIAS sirven para reducir la base de imposición al incrementar indebidamente los gastos y también para justificar fondos que la empresa no puede justificar a través de las salidas no documentadas. La utilización de facturas apócrifas, requiere del empleo de una serie de maniobras que carecen de requisitos formales como, por ejemplo: errores en cuit, fechas, domicilios, condición fiscal, uso de nombres falsos, detalle de operación, detalles de impresión fiscal, entre otros.

Esteban. D. Semachowicz y Julián Waissman (2020) “...plantean la manera de contabilizar el monto evadido a través del empleo de facturas apócrifas para configurar el agravante. Es decir, ¿es necesario que el monto evadido sea alcanzado exclusivamente por

el empleo de facturas apócrifas, o bien, con la mera utilización de una sola factura es suficiente? La sala B de la CNAPE en la causa “Germaiz S.A” de fecha 03/05/2016²² por mayoría, ha entendido que en tanto se supere la condición objetiva de punibilidad y se haya utilizado para la evasión de que se trate facturas falsas, el hecho resulta calificado, sin distinguir si la evasión producida tuvo lugar de manera total o parcial con aquellas facturas, sin importar a cuánto asciende el monto evadido por la utilización de aquel medio...”

En su artículo 3 APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE BENEFICIOS FISCALES. “...Será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño...” tal como expresamos anteriormente en el artículo 2, las penas de prisión serán incrementadas en la medida en que el daño provocado sea mayor. El medio comisivo utilizado se produce a través de las declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño con el fin de lesionar el bien jurídico protegido que es la Hacienda Pública. Vemos que a medida que vamos desarrollando el articulado del título I, coincidimos en el móvil a través del cual se llevan a cabo los delitos de evasión. (...) “...se aprovechar, percibiere o utilizare indebidamente reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria nacional, provincial o correspondiente a la Ciudad Autónoma De Buenos Aires...” El elemento objetivo está dado por el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales (reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio) utilizando la figura del ardid como

²² Fallo “Germaiz s.a” Cámara Nacional de Apelaciones. Sala B.03/05/2016

medio comisivo para realizar el delito; aquí el delito no se configura por el no pago del tributo, el obligado obtiene el beneficio de forma lícita. La acción punible es la obtención del dinero del fisco de una manera fraudulenta mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas, ocultamiento, ardid con la finalidad de obtener un beneficio de naturaleza tributaria nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires lo cual genera que la entrega de dichos beneficios repercuta en una disminución patrimonial de las arcas del estado.

Los reintegros, recuperos y devoluciones son diferentes clases de subsidios, en donde constituyen una ayuda o auxilio que presta el estado con fines solidarios pero que tienen un fin específico. Los contribuyentes a través de conductas defraudatorias usan y abusan de dichas ventajas provocando un desplazamiento patrimonial del fisco que afecta al gasto público. Debemos destacar que a través de la modificación introducida en la ley 27 430 “... cualquier otro beneficio tributario...” se produjo una ampliación respecto de los medios comisivos normados en el anterior artículo 2 inciso c) y artículo 3, que habilita al legislador a juzgar conductas delictivas derivadas de la obtención de otro tipo de beneficios distintos a los establecidos en la norma (...) ***“...siempre que el monto de lo percibido, aprovechado o utilizado en cualquiera de sus formas supere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$1.500.000) en un ejercicio anual..”***. La condición objetiva de punibilidad mantiene el mismo valor establecido para los delitos de evasión simple. La diferencia se presenta en los desplazamientos patrimoniales que se generan desde el Estado hacia los contribuyentes. El periodo temporal que se utiliza en este caso es el de un ejercicio anual: un ejemplo que podemos plasmar es la entrega de subsidios a empresas con el fin de alentar a un determinado sector de la economía. Cuando se supere el monto de \$1.500.000, se detecten

conductas fraudulentas con intención de dolo y la defraudación se manifieste en un ejercicio anual, corresponde que se juzgue la acción como delito de evasión.

En el Artículo 4 APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE TRIBUTOS. “...Será reprimido con prisión de dos (2) años a seis (6) años el agente de retención o percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires...” En este artículo la pena de prisión es aplicada a las figuras tributarias nombradas por la legislación: agentes de retención y percepción. Hacemos referencia al obligado que, en virtud de un mandato impuesto por la ley, es designado a cumplir una doble función: la de recaudar y la de depositar las retenciones o percepciones efectuadas a los sujetos pasivos en los plazos fijados, siendo solidariamente responsables con los contribuyentes por el no ingreso de los mismo. Las administraciones tributarias utilizan este deber de colaboración para mejorar los objetivos recaudatorios y para tratar de disminuir las brechas de evasión. Villegas. H (1999)²³ sostiene que “...El agente de retención es quien debe hacer un pago al contribuyente, lo cual le da la posibilidad de detraer el tributo o el aporte que debe posteriormente ingresar al fisco. El agente de percepción es quien debe recibir del contribuyente un monto dinerario, al cual le adiciona el monto tributario que posteriormente debe ingresar a quien corresponda...”. Dichas figuras vienen a suplir la función del organismo recaudador ya que se produce un desplazamiento del deber principal de la administración tributaria hacia los agentes, en la cual tienen que cumplir con el encargo encomendado por la ley que es el cuidado de los fondos públicos (...) “...que no depositare,

²³ Curso de Finanzas Públicas derecho financiero y tributario. Pág. 417

total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido...” La conducta omisiva no está referida puntualmente al incumplimiento de la obligación tributaria en sí misma, sino que se penaliza el no depósito de lo efectivamente retenido o percibido en concepto de tributos nacionales dentro del plazo fijado. Este delito es considerado como un delito de resultados, ya que el estado sufre el perjuicio al no serle ingresado los fondos en tiempo y forma. En el delito tributario no hace falta intimación y el delito se consume ante el mero vencimiento del plazo sin ingresar. El elemento objetivo se manifiesta con el no depósito total o parcial de tributos percibidos o retenidos dentro de los 30 días de vencido el plazo de ingreso(...)

“...siempre que el monto no ingresado, superare la suma de cien mil pesos (\$100.000) por cada mes...”. La condición objetiva de punibilidad es de \$100.000 por cada mes, pero existen controversias acerca de si el límite impuesto ¿debe tomarse por todas las retenciones o percepciones realizadas en el mes?, ¿por todos los tributos?, ¿debe tomarse por cada sujeto?, ¿debe considerarse por tributo o por cada operación realizada? La postura que asume Catania. A (2007) es que “...el monto debe integrarse por todas las retenciones y percepciones realizadas en el mes de todos los tributos en los que actúe como agente, pero tomando en cuenta cada uno de los tributos percibidos o retenidos según la jurisdicción respectiva...”, en cambio Riquert (2013) plantea que “...al monto debe arribarse por vía de un solo tributo que no necesariamente habrá sido retenido en una sola operación, aunque, naturalmente, el límite viene impuesto por el periodo previsto, que es mensual...”. Existen varias posturas al respecto, pero la normativa vigente deja más dudas que respuestas.

Con la finalidad de complementar este análisis, a continuación, estudiaremos cuál es el rol de los profesionales en los delitos de evasión.

VIII) RESPONSABILIDAD DE LOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS EN EL DELITO DE EVASIÓN

La actividad profesional se encuentra regulada por la aplicación de la ley n°.20 488²⁴, el código de ética profesional, y además está regulada por toda la legislación aplicable a la materia.

La profesión en Ciencias Económicas se encuentra amparada a través de Consejos Profesionales establecidos en cada provincia tal como lo establece el artículo 19 de la ley 20 488: “*...En la CAPITAL FEDERAL, TERRITORIO NACIONAL DE TIERRA DEL FUEGO, ANTÁRTIDA E ISLAS DEL ATLÀNTICO SUR y en cada una de las provincias que así lo dispusiere funcionará un consejo profesional de los graduados...*”, quienes son los encargados de dictar la normativa aplicable a la profesión, hacer cumplir el código de ética, combatir el ejercicio ilegal de la profesión y brindar protección a los matriculados frente a sucesos inesperados entre otras funciones.

El contador público posee diferentes ámbitos en los cuales puede desarrollar sus conocimientos: ya sea como empleado en relación de dependencia (en la actividad pública o privada) ò de manera independiente. Debe desempeñar su labor con objetividad, imparcialidad de criterio e independencia con relación al ente a que se refiere la información contable. Debe poseer conocimientos suficientes en la materia para brindar un buen asesoramiento, respetar los lineamientos establecidos por los consejos profesionales y por

²⁴ normas referentes al ejercicio de las profesiones relacionadas a las Ciencias Económicas

la normativa vigente y debe conservar la ética profesional. Entre otras obligaciones, debe cumplir con el deber de guardar secreto profesional tal como lo establece el artículo 6²⁵ “...*la relación de los profesionales con sus clientes, debe desarrollarse dentro de la más absoluta reserva. Los profesionales no deben revelar ni utilizar en favor suyo información alguna que obtenga como resultado de su labor profesional sin la autorización expresa del cliente...*” la información que utiliza el profesional para realizar su tarea es de vital importancia para su cliente, no está obligado a revelar información salvo requerimiento judicial²⁶. Al establecer relaciones con quienes contratan sus servicios, los profesionales deben observar las funciones y responsabilidades derivadas de un buen accionar. Todo acuerdo contractual debe celebrarse por escrito estableciendo las tareas encomendadas, plazo de realización, monto presupuestado y limitación de responsabilidades, entre otros, para prevenir futuros inconvenientes.

Ahora bien, ¿Cuáles son los roles del contador público? El profesional puede desempeñarse como:

*Auditor Externo: es quien emite una opinión (o se abstiene de hacerlo) acerca de si los estados contables han sido preparados razonablemente de conformidad con las normas contables aplicables por el ente emisor (no debe expedirse acerca de la veracidad de los mismos). Para ello, ejecuta procedimientos de auditoría propios para llegar a una conclusión razonable.

²⁵ Artículo 6 Código de Ética Profesional

²⁶ Artículo 7 “...Los profesionales están relevados de obligación de guardar secreto profesional cuando imprescindiblemente deban revelar sus conocimientos para su defensa personal, en la medida en que la información que proporcionen sea insustituible...”

*Síndico Societario: su función básica es el control contable y de legalidad de los actos de gobierno y administración societaria. Realiza tareas de fiscalización e investigación y realiza tareas informativas que son expuestas a través de dictámenes sobre los estados contables.

*Liquidador Impositivo: recopila información sin verificar su integridad y con técnicas cuantificables determina el monto de la obligación tributaria. La calidad de esa información es responsabilidad pura y exclusiva del contribuyente ya que la declaración jurada es de él.

*Asesor-consultor: brinda información en función de los temas consultados. Para realizar su tarea tiene en cuenta leyes, decretos, resoluciones, doctrinas y jurisprudencia arribando a una conclusión.

Además de determinar cuál es el rol que va a desempeñar, debe tener en cuenta los tipos de responsabilidades que le competen al ejercer su actividad:

Responsabilidad penal, responsabilidad penal tributaria, responsabilidad procesal penal, responsabilidad solidaria, responsabilidad por lavado de activos, responsabilidad civil, responsabilidad profesional entre otras.

Tal como expresamos anteriormente en otro apartado de este trabajo, es el Estado Nacional quien delega en el Ministerio de Economía el legado de proteger sus arcas. A través del decreto n.º 618/97 se faculta a la AFIP para dictar normas reglamentarias e interpretativas, dictar normas de procedimientos interno respecto del actuar de los funcionarios de la dirección y normas referidas a la relación entre el contribuyente, profesional y el fisco. La instrucción general de AFIP n.º359/97²⁷ tiene como objetivo fijar

²⁷ Publicada el 1 de octubre de 1997.

pautas que permitan a los agentes fiscalizadores detectar a aquellos profesionales que hayan tomado parte o cooperado en actos en perjuicio de la renta fiscal. La intención de la administración, es obtener información que le permita hacer conocer a las entidades profesionales jurisdiccionales aquellos actos o hechos que contravengan la ética profesional o constituyan delitos a fin de que dichos organismos juzguen profesionalmente la conducta de quienes resulten denunciados por el mal desempeño de su profesión. Para juzgar la conducta, se atenderá a los distintos tipos de responsabilidades nombradas en esta instrucción: **1-Responsabilidad de los profesionales que actúen en calidad de representantes o mandatarios:** si los profesionales suscriben las declaraciones determinativas de tributo y actúan como responsables por deuda ajena, adquieren responsabilidad juntamente con los representados o mandantes no sólo por las presentadas sino también por las que omitan presentar. La responsabilidad de los profesionales que actúen como “terceros”, sino asumen el carácter de mandatarios, no quedan eximidos de la responsabilidad solidaria a título de tercero.

2-Responsabilidad penal: se dispone que las personas que a sabiendas dictaminen, informen, den fe, autoricen o certifiquen actos jurídicos, balances, cuadros contables o documentación para cometer delitos, se les aplicará además de la pena que les corresponde por su participación criminal en el hecho, la inhabilitación por el doble de la condena.

3-Síndicos de concursos y quiebras: se dispone la responsabilidad solidaria de estos funcionarios, cuando no hicieran las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables respecto de los periodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio. Para los síndicos de concurso, la responsabilidad es más atenuada dado que el concursado conserva la administración de su patrimonio, en

cambio el síndico de la quiebra es un verdadero administrador y liquidador de los bienes, al igual que en el caso de continuación de explotación de empresa, asumiendo las responsabilidades inherentes a dicha función.

4-Síndicos de sociedades: atento a las responsabilidades asignadas a la sindicatura por la ley de sociedades y en el caso de que los directores de las sociedades hayan consumado ilícitos tributarios, la responsabilidad emergente podrá hacerse extensiva a los síndicos de las empresas en caso de comprobarse su participación, coparticipación o encubrimiento de los hechos mencionados.

A través de la instrucción general de AFIP 408/98²⁸ se busca dar a conocer a las áreas intervinientes en la fiscalización las conductas sancionadas por incumplimiento de las disposiciones legales y resoluciones de los consejos profesionales que hacen a la ética en el ejercicio de la profesión. Las conductas profesionales violatorias son sancionadas por los tribunales de disciplina de los consejos profesionales en Ciencias Económicas mediante correcciones disciplinarias que varían entre advertencia, amonestaciones privadas, apercibimiento público, suspensión en el ejercicio de la profesión de un mes a un año y cancelación de la matrícula. Por su parte, la instrucción de AFIP 401/98²⁹ la misma encuadra en la actividad de colaboración recíproca existente con las entidades profesionales jurisdiccionales que regulan el ejercicio de las respectivas actividades, fomentando la ética y la excelencia del quehacer profesional. Para ello se prevé hacer conocer a dichas entidades aquellos actos o hechos que contravengan la ética profesional o constituyan delitos o faltas,

²⁸ Publicada el día 31 de marzo de 1998.

²⁹ Publicada el día 13 de marzo de 1998.

a fin de que juzguen profesionalmente la conducta de quienes hubieran participado en los mismos.

Una de las incógnitas con la cual nos encontramos en el desarrollo de la profesión es: ¿Puede un asesor impositivo ser considerado autor de un delito de evasión? La respuesta es no, ya que no recae sobre él la condición de obligado, salvo que sea un impuesto propio. Sólo el obligado puede ser considerado autor.

Para develar quiénes son los verdaderos sujetos obligados al pago del tributo, analizaremos el capítulo II del título I de la ley n°.11 683³⁰.

SUJETOS DE LOS DEBERES IMPOSITIVOS

En su artículo 5 se contempla a los responsables por deuda propia: “*..están obligados a pagar el tributo al fisco en la forma y oportunidad debida, personalmente o por medio de sus representantes, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria, quienes sean contribuyentes, sus herederos y legatarios (...) revisten el carácter de contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias: a) las personas humanas, capaces, incapaces o con capacidad restringida según el derecho común ; b) las personas jurídicas a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho; c) las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan la calidad prevista en el inciso anterior ,y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean*

³⁰ Ley de procedimiento fiscal

considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible ; d) las sucesiones indivisas , cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible .Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado nacional, provincial y municipal y de la ciudad autónoma de buenos aires ,así como las empresas estatales y mixtas quedan comprendidas en el inciso anterior...” Tal como describe el artículo, el verdadero obligado al pago del tributo es el propio contribuyente como realizador del hecho imponible, ya sea en cualquiera de las formas en que se presente. El asesor impositivo es el encargado de brindar asesoramiento respecto de su materia, determinar bases imponibles, monto a tributar, alícuotas y legislación aplicable, pero al momento de la presentación de la declaración jurada es el contribuyente quien va a responder como sujeto obligado y responsable por el contenido de la misma.

En el artículo 6 se establecen los responsables por el cumplimiento de la deuda ajena *“... están obligados a pagar el tributo al fisco, bajo pena de las sanciones previstas en esta ley : 1- Con los recursos que administran, perciben o disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etcétera, en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijan para tales responsables: a) El cónyuge que percibe o dispone de todas las rentas propias del otro.*

b) los padres, tutores, curadores de los incapaces y personas de apoyo de las personas con capacidad restringida, en este último caso cuando sus funciones comprendan el cumplimiento de obligaciones tributarias.

c) Síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, quienes ejerzan la administración de las sucesiones y, a falta de estos últimos, el cónyuge supérstite y los herederos.

d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refieren los incisos b) y c) del artículo 5°.

e) Los administradores de patrimonios -incluidos los fiduciarios y las sociedades gerentes o administradoras de fideicomiso y fondos comunes de inversión-, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquellos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones los mandatarios con facultad de percibir dinero.

f) los agentes de retención y los de percepción de los tributos.

2- Los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad que se fijen para tales responsables en las leyes respectivas...”. En el caso de los responsables por deuda ajena, si bien estos no realizan el hecho imponible, deben responder como consecuencia de un vínculo jurídico y económico con el sujeto obligado al pago del tributo, son considerados responsables de segundo grado, en cuanto se lo afecta al cumplimiento del contribuyente para respaldarlo. La ley lo coloca junto al generador del hecho imponible. La responsabilidad del “responsable por deuda ajena” es accesoria del deber del obligado principal, si se extingue para el contribuyente se extingue para él. En caso de incumplimiento del obligado al pago del tributo, el responsable deberá satisfacer la obligación. La obligación no es solidaria, pues las causas de ambas obligaciones son

distintas, una nace como consecuencia de la realización del hecho imponible-la del contribuyente-y la otra, como consecuencia del incumplimiento del contribuyente. Para el caso de los responsables sustitutos, son sujetos pasivos que reemplazan al realizador del hecho imponible por decisión del legislador.

Tanto el responsable por deuda propia como por deuda ajena deben respetar el mandato establecido por la ley y deben colocarse en el lugar que le corresponda en función de las responsabilidades asignadas. El profesional en Ciencias Económicas puede desempeñar ambos papeles compartiendo responsabilidades y sometiéndose al juzgamiento de la norma tal como el resto de los contribuyentes. Gran parte de los responsables son personas jurídicas, entes ideales, o sujetos a quienes las leyes impositivas les asignan la calidad de obligado. El artículo 141 del código civil y comercial de la nación define a la persona jurídica como “*...todos los entes a los cuales el ordenamiento jurídico les confiere aptitud para adquirir derechos y contraer obligaciones para el cumplimiento de su objeto y los fines de su creación...*” estos entes carecen de voluntad por ser considerados incapaces y como consecuencia de ello necesitan de una persona humana capaz para perfeccionar sus actos. La inquietud que se presenta es cuando la que evade es una S.A, una SRL, una SAS, o cualquier otro tipo de sociedad ¿a quién se le imputa el delito? El artículo 13° del Régimen Penal Tributario viene a solucionar esta cuestión: “*...cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados*

que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz...”

En este artículo queda develado que, si bien no pueden establecerse sanciones a la figura jurídica, las responsabilidades solidarias no quedan impunes, sino que recaen sobre quiénes son sus socios al momento de juzgamiento del hecho (directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados).

Para evitar responsabilidades, debe tenerse precaución en cuanto al tipo de intercambio de información efectuado con el contribuyente: una cosa es el asesoramiento sobre cuestiones controvertidas de doctrina o bibliografía (en donde no existe la figura del ardid y es discutible en tribunales en caso de que llegue a ese ámbito), y otra cosa es indicarle al contribuyente como proceder ilícitamente para reducir el monto de sus impuestos. En este último caso, el contador puede ser imputado bajo la figura de partícipe primario o secundario en función de su participación.

La Resolución junta de gobierno n.º 575/20 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas en su título II manifiesta la responsabilidad penal tributaria de los profesionales en Ciencias Económicas en donde define los distintos tipos de figuras en las cuales puede ser encuadrado el profesional:

1-Autor: el autor es el que ha tomado la decisión de llevar a cabo el ilícito, distinguiéndose de sus cómplices, precisamente, por ser quien puede desistir de su cometido o consumarlo. Se dice que es autor quien posee el “dominio del hecho”. El autor maneja la acción, teniendo el poder de decisión suficiente como para optar entre consumir o desistir; es quien opera la cadena causal y emprende la acción personalmente.

2-Coautor: al hablar de coautores hay un obrar colectivo. El delito ha sido realizado por un conjunto de personas que se repartieron las tareas. Los coautores realizan los actos que integran la objetividad y la subjetividad del hecho delictuoso, tienen presencia activa y quieren el hecho como obra propia. Los requisitos que la caracterizan son: a) que cada coautor reúna las condiciones exigidas para ser autor; b) la decisión común, es decir, un plan acordado entre todos; c) la realización en común; d) el condominio del hecho y e) el aporte del coautor debe haber sido realizado durante la etapa de ejecución del hecho.

3-Partícipes: son aquellos sujetos que no tienen poderes decisorios, pero también su aporte en el hecho delictual debe haber sido realizado dolosamente. La responsabilidad penal del partícipe es consecuencia de la contribución realizada, ya sea habiendo convencido al autor (instigación) o habiéndolo ayudado (complicidad). Existen dos categorías de partícipes: a) instigadores: son los sujetos que actúan sobre el autor para convencerlo de que cometa el delito. Su participación radica en la inducción directa sobre otra persona a la comisión del hecho delictual. b) cómplice: son sujetos que tienen un rol secundario que consiste en ayudar al autor a cometer el delito, y pueden ser: 1- cómplices primarios aquellos cuya colaboración es imprescindible, desarrollándose en la etapa previa a la ejecución del hecho. Es decir, su accionar es “ex-ante” delito. No tiene el dominio del hecho. Se les aplica la misma escala penal que a los autores. 2- Cómplices secundarios aquellos que prestan una ayuda sin la cual el hecho se hubiera cometido igual. Su accionar es “post-delictual” respondiendo a la comodidad de los otros protagonistas. Su pena se verá disminuida de un tercio a la mitad de la impuesta al autor o autores.

Por lo tanto, en materia penal tributaria la punibilidad también ha sido aplicada a quienes hubieran determinado a otros a cometer el delito o les hubiera prestado un auxilio imprescindible.

En la causa ***“krochik Sebastián y otros s/ recurso de casación”*** se imputó al Sr Krochik Sebastián en calidad de presidente de la firma Krochick S.A y al contador externo respecto del delito de evasión tributaria por detectarse maniobras realizadas por el presidente de la firma con la participación necesaria del contador, consistentes en declarar menos ingresos de los que efectivamente surgían de los registros contables guardados en la empresa. La sala II del tribunal sostuvo que ***“... los trabajos contables que efectuó el contador lo colocan realizando un especial aporte técnico, exclusivamente para facilitar la comisión del delito previsto en el art. 1° de la Ley Penal Tributaria, por lo que según la norma le corresponde las penas por su participación criminal en esos hechos, más la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena...”***. Así mismo, y en igual sentido la Cámara de Casación Penal en la causa ***“...Seguridad y custodia S.R.L...”*** ***Sala B*** del 30/05/2005 condenó al contador público que actuó como auditor externo de la empresa, por considerarlo partícipe necesario en el delito de evasión tributaria y solidariamente responsable. La maniobra delictiva consistió en firmar balances que contenían gastos abultados falsos los cuales no fueron auditados por el profesional. La cámara sostuvo que ***“...el abultamiento de gastos declarados, la magnitud de la evasión, el tiempo en el cual aquella se desarrolló, el conocimiento que supone el ejercicio de la profesión de contador y las obligaciones que esta conlleva, impide suponer que el profesional no haya advertido la falsedad de los datos...”***. Estos fallos son el claro ejemplo

de cuando el contador conoce las consecuencias de su accionar, pero aun así continúa llevando a cabo la maniobra delictiva.

Cuando se brinda asesoramiento a un cliente y dicha prestación no implica la certificación de documentos, no se participa en el delito de evasión, salvo que se indique como proceder ilícitamente; en una instancia posterior se va a discutir si la participación es primaria o secundaria. El asesoramiento prestado para evadir impuestos, convierte al profesional en partícipe.

Para continuar con el análisis de la responsabilidad penal, no debemos olvidar el artículo 15 de la ley penal tributaria “...*el que a sabiendas: a) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble de tiempo de la condena. b) concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de cuatro (4) años de prisión. c) Formare parte de una organización compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer, colaborar o coadyuvar cualquiera de los ilícitos tipificados en esta ley, será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a diez (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a cinco (5) años de prisión...*” en este artículo vemos como aparecen nuevas figuras penales tales como la asociación ilícita. Para que se configure este delito, es necesario de la existencia de una obligación determinada. La asociación ilícita es un acto preparatorio destinado a cometer delitos, es decir, que la acción típica consiste en formar parte de una asociación o banda compuesta por más de tres

personas que serán juzgados con las penas establecidas en el artículo anterior. Debido a limitaciones de extensión de este trabajo, nos limitaremos solamente a decir lo siguiente: la ley 27 430 incorporó entre sus delitos penales a la asociación ilícita fiscal con el fin de combatir el fenómeno de las organizaciones destinada a cometer ilícitos tributarios, por lo que resulta ser autónoma de la asociación ilícita establecida en el artículo 210 del código penal. Se presentan algunas diferencias en cuanto al tipo de bien que protegen. El código penal busca proteger el orden público entendida como la tranquilidad y la paz social, mientras que, en contraposición, la ley penal tributaria protege la hacienda pública y la intangibilidad de la recaudación pública. Si bien ambas normativas protegen distintos tipos de bienes jurídicos, hay coincidencia respecto de que las nuevas figuras penales incorporadas en la ley 27 430 han sido presentadas como las mejores soluciones para enfrentar a las supuestas organizaciones destinadas a facilitar la evasión tributaria.

Los profesionales con frecuencia, enfrentan situaciones en donde quien contrató su servicio solicita una disminución del monto tributario a pagar. Frente a esta situación, el profesional debe decidir sobre su actuar para evitar caer como partícipe en el delito de evasión. La declaración jurada es del cliente, y es él quien proporciona los datos para su confección, pero si el profesional advierte que la información no es coincidente con la realidad y aun así continúa con la presentación de la misma, es igualmente responsable por el daño provocado a la Hacienda Pública. Es importante tener en cuenta que para que se produzca la conducta defraudatoria, es necesario que el aporte del profesional sea decisivo para la consumación del delito. Su participación penal tributaria debe ser medida en función de la intención y voluntad de participar en la realización de un delito penal tributaria y no por la simple portación de título.

Ahora bien, ¿Qué sucede en el caso en donde el asesoramiento es brindado a empresas cuya facturación mensual es superior a la condición objetiva de punibilidad impuesta en los casos de evasión? Esto representa un verdadero problema para el profesional debido a que cualquier error, cualquier inobservancia o mala interpretación de la norma puede colocarlo en situación de partícipe de evasión tributaria sin tener la intención de hacerlo, pero también puede ocurrir que el profesional crea que está actuando de manera lícita, cuando la realidad demuestra que no lo está haciendo. A este tipo de error se lo denomina error de prohibición. En la causa *Ciccone Calcográfica S.A s/ infracción ley 24 769*³¹ 04/06/2008 “... el juzgado federal decretó el procesamiento sin prisión preventiva de Héctor Hugo Ciccone y Nicolás Tadeo Ciccone por considerarlos *prima facie* coautores penalmente responsables (art. 45 Código penal)³² del delito previsto por el artículo 2, inciso a) de la ley 24 769. La evasión tributaria tuvo origen en una declaración jurada del Impuesto a las Ganancias supuestamente engañosa presentada por su contador de manera tardía, en la cual se dedujeron quebrantos improcedentes por corresponder a pérdidas de personas jurídicas distintas de la mencionada contribuyente...”. Para la cámara de apelaciones, se trata en consecuencia de un ERROR DE PROHIBICIÓN INVENCIBLE generado en la confianza producido por un consejo profesional. Además, sostuvo que los imputados debieron buscar nuevas opiniones acerca de la procedencia de la deducción del quebranto y no lo hicieron, por lo tanto, comparten la responsabilidad penal. “...*Para los imputados, el contador XX es un experto de reconocida trayectoria que siempre se ocupó del asesoramiento de*

³¹ Fallo de Cámara Federal de Casación Penal

³² Artículo 45: los que tomasen parte en la ejecución del hecho o prestasen al autor o autores un auxilio o cooperación sin los cuales no habría podido cometerse, tendrán la pena establecida para este delito. En la misma pena incurrirán los que hubiesen determinado directamente a otro a cometerlo.

nuestro asistidos en cuestiones impositivas y ese asesoramiento, jamás fue calificado ni demostrado como desacertado...” motivo por el cual, no existía duda respecto de su jerarquía y de sus conocimientos que motivaran a la consulta con otro profesional. Según lo expresado en este fallo, queda demostrado cómo la inobservancia de una norma o una mala interpretación de la misma puede provocar un perjuicio a quien contrata sus servicios y además puede comprometer la situación del profesional.

Para continuar con los lineamientos de los conceptos expuestos, traemos a colación otro fallo en donde el profesional actúa de buena fe y es su cliente quien lo quiere hacer partícipe de una conducta delictiva. En la causa “*...Roses José Francisco y otros s/recurso de casación...*”³³ Sala III 11/03/2022 se invoca la prohibición de regreso: si el aporte profesional de buena fe, es incorporado por un cliente hacia una trama delictiva, las responsabilidades penales derivadas de dicha trama no pueden extenderse (o regresar) para culpar al contador porque este actuó de buena fe. También se invoca el principio de confianza a favor del contador: que tiene la seguridad o esperanza firme de que su cliente le entrega documentación fiel y que sus consejos no serán para delinquir. El contador para ser penado tiene que haber cometido un delito doloso y con intención y voluntad de delinquir al libre albedrío. Sin embargo, no constituye dolo quien se equivoca en la determinación del gravamen o interpreta razonablemente las normas, pero su análisis no se condice con la opinión del fisco.

³³ Fallo de Cámara Federal de Casación Penal-Sala III

IX) CONSEJOS PROFESIONALES

Los consejos profesionales son entidades de derecho público no estatal y sin fines de lucro que gozan de independencia funcional de los poderes del Estado y que administran sus recursos económicos sin recibir subsidios de organismos oficiales o privados. ¿Cuáles son las funciones?

La respuesta a esa pregunta la encontramos en el título II³⁴-artículo 21 de la ley n.º 20 488: corresponderá a los consejos profesionales en Ciencias Económicas dentro de sus respectivas jurisdicciones:

- a) dar cumplimiento a las disposiciones de la presente ley y otras relacionadas con el ejercicio profesional, y sus respectivas reglamentaciones.
- b) Crear, cuando corresponda y llevar las matrículas correspondientes a las profesiones a que se refiere la presente ley.
- c) Honrar, en todos sus aspectos, el ejercicio de las profesiones de Ciencias Económicas, afirmando las normas de especialidad y decoro propias de la carrera universitaria, y estimulando la solidaridad entre sus miembros.
- d) Velar para que sus miembros actúen con un cabal concepto de lealtad hacia la patria, cumpliendo con la Constitución y las leyes.
- e) Cuidar que se cumplan los principios de ética que rigen el ejercicio profesional de Ciencias Económicas.

³⁴ De los consejos profesionales

- f) Ordenar, dentro de sus facultades, el ejercicio profesional de Ciencias Económicas y regular y delimitar dicho ejercicio en sus relaciones con otras profesiones.
- g) Perseguir y combatir por los medios legales a su alcance, el ejercicio ilegal de la profesión.
- h) Secundar a la administración pública en el cumplimiento de las disposiciones que se relacionen con la profesión, evacuar y suministrar los informes solicitados por entidades públicas, mixtas y privadas.
- i) Certificar las firmas y legalizar los dictámenes expedidos por los profesionales matriculados cuando tal requisito sea exigido.
- j) Aplicar las correcciones disciplinarias por violación a los códigos de ética y los aranceles.

Como observamos, son múltiples las facultades que tienen los consejos profesionales respecto del ejercicio de la profesión, pero debemos preguntarnos ¿Cumplen con todas sus funciones, o el deber es sólo de los matriculados? Cuando los profesionales transgreden las normas y principios del código de ética profesional³⁵, el tribunal de disciplina es el encargado de corregir estas conductas. A través del artículo 14 se establecen las siguientes correcciones disciplinarias:

*Advertencia: señalar al profesional la falta cometida, exhortándolo a no reincidir y se cumple por nota del presidente del consejo.

*Amonestación privada: llamar la atención sobre la falta cometida por la notificación fehaciente a cargo del presidente del consejo.

³⁵El código de ética tiene como propósito enunciar las normas y principios técnicos que deben inspirar la conducta y actividad de los matriculados.

*Apercibimiento Público: se cumple en presencia de todos los miembros del consejo profesional que concurran a la audiencia y el sancionado sin perjuicio de la publicidad que se considere adecuada.

*Suspensión y cancelación de la matrícula: se cumplen las comunicaciones al sancionado y a quienes el consejo profesional juzgue necesario y por los medios adecuados.

El tribunal de disciplina graduará la aplicación de las correcciones teniendo en cuenta las circunstancias de hecho y la conducta anterior del afectado. Pero ¿quiénes son los encargados de controlar el cumplimiento de las funciones de los consejos profesionales? Hasta el momento conocemos la existencia de consejos directivos (funcionan dentro de los consejos profesionales) que son los encargados de llevar adelante las cuestiones más trascendentales que se presentan en la vida profesional, pero se desconoce acerca de la existencia de un órgano externo que ejerza la función de control. La Federación Argentina de Consejos Profesionales agrupa a los 24 consejos de todo el país (su función es coordinar las acciones de las entidades integrantes en el orden nacional e internacional y está destinada a ejercer la representación de los graduados en Ciencias Económicas de la república argentina), pero nada sabemos acerca del poder de control que ejerce sobre los consejos profesionales, de hecho, su estatuto no establece este tipo de función.

Esta inquietud no podrá ser develada en dicho trabajo por no contar con información suficiente que permita comprobar con precisión cuál es el órgano encargado de supervisar dichas funciones.

¿CÓMO NOS PROTEGEN LOS CONSEJOS PROFESIONALES FRENTE A ESTOS

DELITOS?

Cuando nos preguntamos cuál es la protección brindada por los consejos profesionales, en realidad nos estamos refiriendo a cuáles son los límites institucionales de intervención por parte de este organismo. Durante la vida profesional, los matriculados cuentan con varias comisiones asesoras y servicios que se ofrecen respecto de distintas áreas tales como: servicios de consultorías (en materia impositiva, laboral, societaria, previsional, contable), servicios sociales, secretaría técnica, servicio de biblioteca, cursos de capacitación, entre otros, pero no cuentan con un área específica de acompañamiento profesional en procesos judiciales.

Ya que no es posible realizar aquí un amplio estudio sobre este tema, nos limitaremos a nombrar un antecedente encontrado de protección al profesional en un artículo del régimen penal tributario. El artículo 21 de la Ley Penal Tributaria³⁶ establece la posibilidad de efectuar allanamientos en caso de considerar la existencia de elementos de juicio probatorios en la comisión de un delito. Si bien la ley de matriculación n.º 20 488 no contempla dentro de su texto la protección al matriculado frente a esta situación, los consejos profesionales ofrecen servicios gratuitos de veedores en caso de ser necesario. Para poder utilizar estos servicios, los consejos profesionales deben ser notificados previamente por autoridad competente y/o delegada por ella (AFIP, juzgado, policía, etc.)

³⁶ Artículo 21 "...cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionadas 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..."

mediante comunicación telefónica, notificación personal, notificación por oficio o por correo electrónico de la orden de allanamiento, aunque existen circunstancias en las cuales se solicita primero el veedor y una vez instalado en el estudio se le hace conocer la orden de allanamiento.

Los veedores deben ser contadores públicos matriculados, estar al día con la matrícula y son electos mediante la realización de un sorteo. Sus funciones son: a) presenciar los allanamientos realizados en estudios contables. b) garantizar el resguardo de los derechos profesionales junto con su secreto profesional. c) cumplir con el reglamento de procedimiento para veedores. d) practicar una fiscalización pasiva que verifique el cumplimiento de las formalidades del proceso dejando constancia de las irregularidades que se presenten. e) fiscalizar la compulsa de la documentación y actuar como acompañantes del profesional. Se limitan únicamente a cumplir estas funciones.

En relación a la protección brindada frente a otros delitos, nada se conoce al respecto.

X) CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

A lo largo del presente trabajo se ha investigado acerca de la evasión tributaria tanto desde el punto de vista de las normas tributarias como del lado del rol del contador público.

De acuerdo a lo estudiado anteriormente, la evasión tributaria es uno de los problemas más importantes que sufren los Estados, de hecho, Argentina es uno de los países que mayores problemas ha experimentado para combatir este fenómeno. Una de las principales

causas que genera es el desvío de recursos producido desde el sector público hacia el sector privado, producto de las conductas evasivas impulsadas por parte de los contribuyentes, en donde para evitar el pago de mayores impuestos, destinan todo o parte del dinero hacia otro sector de la economía. Este fenómeno trae consecuencias económicas para el Estado debido a que produce un desequilibrio en las cuentas públicas que impide el normal funcionamiento y afecta la sustentabilidad de los ingresos necesarios para solventar la vida democrática. En los últimos años, se ha tratado el efecto de la evasión a través de la implementación de distintas políticas públicas, pero la historia económica-tributaria ha demostrado los intentos fallidos para combatirla. En la actualidad, se presenta otro factor relacionado que es la inflación, que lejos de amortiguar este efecto, genera mayor evasión.

En lo que respecta a los delitos tributarios, se pudo concluir luego de examinar la jurisprudencia expuesta que para que se configure delito es necesario que el contribuyente haya tenido conocimiento y la intención de cometer fraude para ocultar su verdadera realidad tributaria. Una vez producido el delito, aparece el Régimen Penal Tributario para efectuar sanciones. Del análisis del articulado del título I : DELITOS TRIBUTARIOS surge la necesidad de manifestar una inquietud que a menudo se presenta en la vida profesional respecto de aquellos contribuyentes cuyos hechos impositivos superan la condición objetiva de punibilidad impuesta en el artículo 1 y 2 de la ley penal tributaria por cada obligación determinada ¿cuál es el rol del contador público en caso de detectarse algún error, omisión o mala interpretación de la norma sin tener la intención de provocarlo?, si bien sabemos que superando dicha condición rige la acción penal, ¿cómo pueden ser juzgados? ¿Cuál es el órgano encargado de imponer la sanción?, ¿Cuáles son los mecanismos de protección que

nos ofrecen los consejos profesionales? El rol del contador debe basarse en brindar un buen servicio respetando el código de ética establecido por los consejos profesionales y atendiendo a los lineamientos, funciones y responsabilidades derivados de un buen accionar. El asesoramiento debe ser legítimo; cuando se comete un delito tributario, hay responsabilidad profesional.

Nuestra profesión se encuentra sometida a presiones del contexto social, político, económico, legislativo, entre otros. El contexto social en el cual se desenvuelve el profesional puede llegar a influenciar en su accionar causado por la falta de cultura tributaria que existe en la sociedad y las malas prácticas tributarias que llevan adelante los contribuyentes que lo hacen partícipe, en algunas ocasiones de los delitos de evasión debido a la falta de conocimiento de las normas tributarias en profundidad. El contexto económico, político y legislativo van de la mano ya que dependen del gobierno de turno que ejerza el poder en ese momento, de la implementación de políticas tributarias y de normativas que obligan al profesional a estar permanentemente en contacto con la realidad para evitar confusiones respecto de la norma a aplicar o malas interpretaciones de las mismas. Tampoco podemos olvidar la burocracia de los organismos con los que frecuenta normalmente, que hacen más tedioso su trabajo, provocado por las esperas interminables al realizar un trámite o por los requisitos extremadamente incumplibles que imponen para la realización del mismo.

Un fenómeno recurrente a considerar es el efecto de la inflación que eleva los montos de obligaciones tributarias llevándolas por ejemplo al límite de lo penal en aquellos casos en que el hecho imponible supere el \$1.500.000, importe que ha quedado desactualizado

debido a este fenómeno. Como vemos, no es tan sencillo en estos tiempos desempeñar la profesión de manera correcta cuando el contexto no ayuda y no se cuenta con la adecuada protección por parte de los organismos profesionales que regulan la profesión.

Bajo la órbita de los consejos profesionales, sabemos que para ejercer la profesión debemos matricularnos en alguno de los 24 consejos profesionales del país tal como establece la ley 20 488 en su artículo 19, pero ¿qué beneficio tiene la matriculación? Hasta el momento contamos con beneficios en materia de asesoramiento profesional (en cuanto a la interpretación normativa), biblioteca, servicios sociales, caja profesional, servicios de secretaría técnica, pero poco conocemos acerca del respaldo que brinda el consejo profesional respecto del acompañamiento hacia los profesionales en los procesos judiciales. Sólo conocemos la protección brindada en el artículo 21 de la ley penal tributaria en los casos de allanamiento, bajo el supuesto de la existencia de elementos de juicio probatorio en la comisión de un delito.

En razón de todo lo expuesto, y con la intención de mejorar algunos aspectos de la profesión, traemos a colación las siguientes propuestas:

A) CON RELACIÓN A LA EVASIÓN:

1-El sistema tributario argentino padece un flujo de filtraciones de grandes dimensiones provocado por el aprovechamiento de ventajas fiscales y vacíos legales existentes difíciles de resolver. Para evitar estas conductas, el Estado debe procurar fortalecer su sistema tributario creando impuestos que sean independientes entre sí, a través de la elaboración de normas lo suficientemente claras que no generen dudas acerca de su interpretación y

aplicación, que permitan cumplir con los objetivos recaudatorios y ayuden a mejorar la equidad en la distribución de las cargas tributarias. Además, debe limitar el excesivo dictado de leyes especiales de condonación de deuda, moratorias, blanqueos que provocan el hábito de incumplimiento de las obligaciones tributarias y generan mayor evasión. Para llevar adelante estos cambios, es necesario comenzar a tomar medidas con los organismos tributarios más importantes. En primer lugar, si se pretende mejorar el contenido de las leyes tributarias, es necesario desplazar a los titulares de los organismos públicos tributarios nombrados a dedo que no sean idóneos en materia tributaria y en segundo lugar, desplazar de las bancas del Congreso de la Nación a aquellos legisladores abogados que responden a partidos políticos y ejercen su poder de votación a favor de ellos, provocando que el contenido de las normativas no se ajusten a las necesidades reales de los contribuyentes. Por ello, se propone incorporar a dichos organismos capital humano lo suficientemente capacitado e independiente del gobierno de turno, con conocimiento en la materia (de preferencia contadores especialistas en materia tributaria) que sean incorporados mediante la rendición de concursos público para que sean los conductores de la política tributaria del país.

2-Proponer a la Administración tributaria establecer acuerdos de intercambio de información entre el nivel nacional, provincial y municipal con el fin de mejorar la base de datos de los contribuyentes y para ejercer un mejor control acerca del cumplimiento de las obligaciones tributarias (para ello, deberán celebrarse acuerdos políticos respecto de cómo se van a distribuir los recursos centralmente recaudados entre los distintos estados). Además, se propone complementar esa base de datos con la celebración de convenios y

acuerdos de intercambio de información internacional para tener una información más completa de las operaciones de los contribuyentes con el fin de disminuir las brechas de evasión fiscal.

3-A fin de mejorar la eficiencia de la administración tributaria y mejorar los índices de evasión, se propone implementar mecanismos de transparencia de las cuentas públicas, divulgando la información tributaria a través de informes mensuales que se publiquen en medios de comunicación de manera clara y precisa para demostrar a los contribuyentes desde donde vienen los fondos públicos y hacia dónde se destinan los ingresos recaudados a través del cobro de impuestos, Además, se propone a la Administración confeccionar planes anuales de recaudación y cobranzas que consistan en la creación de nuevas técnicas de recaudación, en donde se permita diseñar sistemas para gestionar el padrón de contribuyentes, elaborar convenios de recaudación con instituciones privadas, elaborar normas y métodos de cobranza, evaluar el cumplimiento de los planes proyectados, promover herramientas de cambio ante desvíos detectados, entre otros. Lo que se busca de esta manera es generar que los contribuyentes valoren el esfuerzo de la administración, incrementen la confianza en las instituciones y de este modo lograr reducir las conductas evasivas.

4-En lo que respecta a los procesos judiciales, se propone que dichos procesos se tramiten y se resuelvan en la provincia de Córdoba solicitando el regreso del Tribunal Fiscal de la Provincia sin tener la necesidad de recurrir al fuero federal para resolver las cuestiones procesales, con el fin de evitar la constitución de domicilio en la ciudad de Buenos Aires a través de terceras personas, y todos los costos procesales relacionados a la misma.

5-Centralizar en un sólo organismo la recepción e investigación de las denuncias penales y los aspectos relacionados a los procesos tributarios y penales para evitar la dilatación de los procesos y para lograr unificar la base de datos de las causas y reducir costos procedimentales.

6- Promover la derogación del Régimen Penal Tributario a través de la creación de una nueva norma que permita juzgar las conductas acordes a su culpabilidad, en donde se produzca la aplicación gradual de las penas en función de los delitos cometidos y en donde los montos punibles se ajusten de acuerdo al ritmo inflacionario. En caso de no ser posible su derogación, se propone la actualización de los montos punibles sobre la normativa actual y se solicita la aplicación efectiva de los artículos 302 y 303 establecidos en el título XI de la ley 27 430, en donde mediante el artículo 302: “...**se dispone la creación de una unidad de valor monetaria a los efectos de determinar importes fijos, impuestos mínimos, escalas, sanciones y todo otro parámetro monetario, contemplado en las leyes de los tributos y demás obligaciones cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal De Ingresos Públicos, incluidas las leyes procedimentales y los parámetros monetarios del Régimen Penal Tributario...**”, mientras que el artículo 303 dispone que: “...**Antes de 15 de septiembre de 2018, el poder ejecutivo nacional elaborará y remitirá al Honorable Congreso de la Nación un proyecto de ley en el que se establezca la cantidad de UVT correspondiente a cada uno de los parámetros monetarios referidos en el artículo anterior, los cuales reemplazarán a los importes monetarios en las leyes respectivas...**”, plazo que ha sido prorrogado hasta el 15 de septiembre de 2019 mediante el artículo 88 de la ley 27 467. Al día de hoy, dicho proyecto duerme en el congreso como

otros tantos. Sería necesario darle impulso a la aprobación de este proyecto ya que los importes tributarios establecidos en las diversas leyes provocan un gran perjuicio para el contribuyente al estar desactualizados. Por el momento, en materia tributaria debemos conformarnos con la solución parcial brindada por la ley 27 430 que es el Revalúo contable e Impositivo.

B) CON RELACIÓN AL ROL DEL CONTADOR Y LOS CONSEJOS PROFESIONALES:

1-No constituye dolo quien se equivoca en la determinación del gravamen o interpreta razonablemente las normas. Para que el profesional sea considerado culpable del delito de evasión, es necesario demostrar que éste conocía las maniobras dolosas y que tanto el autor principal como el asesor fiscal han actuado con dolo. El actuar con negligencia no convierte al profesional en partícipe del delito de evasión, aunque este análisis no se condice con la opinión del fisco. El dolo o la negligencia, vienen derivados por causas ya sea imputables al profesional, por la inobservancia de una norma, o puede imputarse al Estado, debido su ineficiente poder Legislativo al momento de la redacción de leyes. Como profesionales, necesitamos que se cumpla con el principio de seguridad jurídica, necesitamos leyes que no sean cambiantes con el paso de los gobiernos y necesitamos legisladores capacitados que elaboren leyes lo suficientemente claras para evitar confusiones a la hora de interpretar y aplicar la normativa, para que, a través de la lectura, podamos darle el verdadero sentido a la norma contemplando todos los casos posibles que puedan presentarse en la práctica. También necesitamos que el contenido de la norma sea de aplicación práctica, ajustándose

a la realidad que vivimos, y no textos incomprensibles que ni siquiera el organismo fiscal sabe cómo aplicar e interpretar.

2-Proponer al Poder Legislativo un registro especial en donde se reúna en una sola base de datos toda la normativa tributaria vigente, con un detalle normativo que contenga: número de ley con sus modificaciones incluidas, su respectiva resolución y decreto reglamentario, ordenados de acuerdo con su fecha de publicación y un listado de las normas derogadas. Con frecuencia, este es uno de los mayores problemas que enfrentamos en la diaria, debido a que las redacciones vigentes invitan a buscar el artículo modificado por otra norma, provocando un paseo por diversas normativas en donde se pierde el verdadero centro de atención y el espíritu de la misma.

3-El profesional respalda su trabajo a través de sus papeles de trabajo, los que deben ser guardados bajo estricto secreto profesional. Tiene la obligación de no revelar cuestiones del ejercicio de su profesión ya que el cliente confía plenamente en él, pero en procesos judiciales, para probar la no participación en los hechos, el profesional se ve obligado a develar dicho secreto, lo cual genera una falta de lealtad hacia quien contrata sus servicios. Para evitar estos aprietos, se propone la inversión de la carga de la prueba, es decir, que sea el fisco quien tenga que probar que el profesional tuvo algún grado de participación o no en el delito de evasión. De esta manera, se evitaría poner al profesional en una situación indeseada frente a su cliente.

4-Proponer a los consejos profesionales la intervención ante el fisco para plantear la modificación del artículo 8 inciso f) de la ley n.º 11 683 en lo que respecta a la responsabilidad solidaria frente a los delitos de evasión. No basta con la resolución de AFIP

que declare culpable al profesional. Para que se establezcan responsabilidades, hace falta una sentencia judicial que así lo determine: es necesario que primero se establezca la sentencia judicial para el autor principal (titular del deber tributario), para que luego se extienda la responsabilidad hacia terceros. El contador no debería ser culpado sobre estos hechos, ya que él es un tercero ajeno a la relación tributaria entre los responsables directos y por cuenta ajena. Su trabajo sólo incumbe la determinación de la obligación tributaria basándose en información brindada por su cliente. No debemos ocuparnos en realizar controles en cuanto a facturación apócrifa porque no somos empleados del Estado, es el fisco quien tiene el deber de controlar a los contribuyentes, y no delegar su tarea en los profesionales.

5- En lo que respecta a la denuncia penal, sabemos que la administración tributaria (a través del área penal) es la encargada de formular la denuncia ante los tribunales con competencia en la materia, pero poco se conoce a través de qué funcionarios se ejerce. Por ello, se propone al fisco la enunciación explícita acerca de los requisitos y características que deben cumplir los funcionarios competentes para formular dicha denuncia.

6-Establecer dentro de los consejos profesionales, una comisión encargada de brindar apoyo al profesional durante el tiempo que duren los procesos judiciales, ofreciendo asesoramiento jurídico y todas las herramientas posibles al matriculado para que pueda proceder de la mejor manera frente a esta instancia. Del mismo modo, se propone solicitar apoyo a las universidades nacionales con la creación de contenidos educativos en la curricula universitaria, que permitan la formación respecto de este aspecto a los futuros profesionales.

XI BIBLIOGRAFÍA

1- Villegas.H.(2009). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 9º ed. Ed. Astrea. Pág. 210 y 585.

2-Barreira, D. V. (2020). Evasión fiscal en Argentina y el rol del Contador Público como auditor externo. [Trabajo final. Universidad de San Martín]. Archivo digital Universidad de San Martín. Pág. 53.

<https://ri.unsam.edu.ar/bitstream/123456789/1404/1/TFPP%20EEYN%202020%20BDV.pdf>

3-Osés, M. (2014). Vocabulario código penal. Sistema Argentino de información jurídica. Disponible en:

<http://vocabularios.saij.gob.ar/portalthes/descargas/Glosario%20del%20C%C3%B3digo%20Penal%20Argentino>

4-Cámara Federal de Casación Penal. Fallo 022018403, del 26 de octubre de 2017 {Bonetto D.A S/recurso de casación}

5-Ortiz Leopoldo (2008). El delito tributario. *Derecho tributario y auditoría fiscal* (pp. 78-81).

- 6-Ley n.º 24 430. Constitución Nacional Argentina (15 de diciembre de 1994)
<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/804/norma.htm>
- 7-Real Academia Española. (s.f.). Evadir. En diccionario de la lengua española. Recuperado en 12 de septiembre de 2022, de <https://normas-apa.org/referencias/citar-diccionario/>
- 8-Tacchi.c (1993). Concepto de evasión tributaria y sus efectos sobre la aplicación del sistema tributario. Conferencia del CIAT. Venecia.
- 9-Telam. Cuánto pierde Argentina por evasión de impuestos. (2021, 22 de abril), recuperado de: <https://www.telam.com.ar/notas/202104/551753-lo-que-se-deja-de-pagar-en-impuestos-en-argentina.html>
- 10-Ley n.º.11683. Ley de Procedimiento Fiscal(1978).
<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>
- 11-Sericano, R (2020). Evasión tributaria.
https://graduados.eco.aulavirtual.unc.edu.ar/pluginfile.php/37360/mod_resource/content/0/EVASION%20TRIBUTARIA%202006-CORDOBA.pdf
- 12-Argentina.gob.ar. Noticia publicada el (2022, 19 de septiembre). Recuperado de :
<https://www.argentina.gob.ar/noticias/la-afip-intima-contribuyentes-que-no-declararon-sus-cuentas-en-el-exterior>
- 13- Infobae. La AFIP detectó 2900 toneladas de maíz sin declarar. (2022,5 de septiembre)
.Recuperado de <https://www.infobae.com/economia/2022/09/05/evasion-fiscal-la-afip-detecto-2900-toneladas-de-maiz-sin-declarar/>

14- El cronista. ¿Cómo hizo la AFIP para detectar una granja clandestina de cripto? (2022, 06 de septiembre. Recuperado de : <https://www.cronista.com/economia-politica/operativo-sorpresa-como-hizo-la-afip-para-detectar-una-granja-clandestina-de-cripto/>

15-Ley n.º 24 769. Régimen penal tributario. (19 de diciembre de 1996). Modificada por ley n.º 27 430.título IX.

<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41379/texact.htm>

16- Núñez, R. (1971). Tratado de Derecho Penal.

17-Julio.c. Baez, Horacio y Romero Villanueva. (2019). Introducción al Régimen penal tributario. Ed Erreius. p 241

18-Damarco.J (2010). Los bienes jurídicos protegidos por el derecho penal tributario.

19-Carlos.A. Chiara Díaz. (1990). Ley penal tributaria y previsional. Ed Rubinzal-Culzoni. pág. 257 y 258.

20-Cámara Federal de Casación penal. Fallo 53010068/2007/T01, del 16 de marzo de 2022 {Cardozo, María Pía y otros p.ss.aa asociación ilícita fiscal}.

21-Esteban.D. Semachowicz y Julián Weissman (2020). Traducción jurisprudencial del Régimen Penal Tributario. Ed Errepar. pág. 90

22-Catania Alejandro (2007). Régimen penal tributario. Estudio sobre la ley 24 769.2da edición. Ed del puerto. pág. 161

23-Riquert Marcelo (2013). “ley 24 769 Régimen Penal Tributario y Previsional”. Ed buenos aires. pág. 329

24-Ley n° 20 488. Normas referentes al ejercicio de las profesiones relacionadas a las Ciencias Económicas. (23/05/1973)

[.http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/35000-39999/38590/norma.htm](http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/35000-39999/38590/norma.htm)

25-Código de Ética Profesional [CPCE]. 1 de julio de 1985 (Argentina).

26-Decreto 618/97. Organización y Competencia. Autoridades Administrativas. Requisitos, Incompatibilidades e Inhabilitaciones de las Autoridades. Facultades de Organización Interna. Facultades de Reglamentación. Facultades de Interpretación. Funciones y Facultades de Dirección y de Juez Administrativo. Organización del Servicio Aduanero. Recursos y Presupuesto. Normas Transitorias. Vigencia. (10 de julio de 1997)

[.http://biblioteca.afip.gob.ar/pdftp/dec_618_1997.pdf](http://biblioteca.afip.gob.ar/pdftp/dec_618_1997.pdf)

27-Ley n° 26 944. Código Civil y Comercial de la Nación. (01/10/2014)

<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/235000-239999/235975/norma.htm>

28-Resolución junta de gobierno n° 575/20 {Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas. Funciones y responsabilidades del Contador Público. 23 de abril 2020. pág. 10 y 11

29-Cámara Federal de Casación Penal. Fallo 15654, del 7 de diciembre de 2009 {Krochik, Sebastián y otros s/recurso de casación}

30-Cámara Federal de Casación Penal. Fallo del 30 de mayo de 2005 {Seguridad y custodia S.R.L y otros s/recurso de casación}

31-Juzgado nacional penal tributario n.º2. Fallo del 04 de junio de 2008{Ciccione calcográfica S.A s/ infracción ley 24 769}

32-Código Penal de la Nación Argentina [C.P]. LEY 11 179. 1984 (Argentina).

33-Cámara Federal de Casación Penal. Fallo del 11 de marzo de 2022 {Roses José Francisco y otros s/recurso de casación}