



CARRERA: CONTADOR PÚBLICO NACIONAL Y PERITO PARTIDOR

PREVENCIÓN Y SANCIÓN A LA EVASIÓN FISCAL

Trabajo De Investigación

POR:

María Celeste Martín

celes_martin@hotmail.com

Registro Número: 28.002

Eleonora Gisel Molina

gise_molina06@hotmail.com

Registro Número: 28.006

PROFESOR TUTOR:

Luis Eduardo Cinta

San Rafael – Mendoza – 2019



RESUMEN

La evasión fiscal y sus consecuencias han sido objeto de estudio de diversas disciplinas. En este trabajo se interpreta a la evasión fiscal como toda actividad ilícita en la que incurren las personas o empresas cuando ocultan bienes o ingresos a las autoridades tributarias a los efectos de pagar menos impuestos. Esta situación ocasiona graves problemas a la estructura socio-económica nacional, debido a que genera una disminución de ingresos a las arcas estatales, provocando una distribución ineficiente de los recursos.

En ese marco, la presente investigación propone indagar los factores que influyen en la evasión fiscal, la normativa existente en el orden nacional e internacional, la actuación profesional del contador y las sanciones aplicables en caso de incumplimiento con las normas de referencia.

El estudio consiste en un análisis documental, cuyo propósito clave es la realización de una investigación descriptiva. A partir de la información obtenida por medio del análisis de contenido y la entrevista a informantes clave, se efectúa un estudio exhaustivo de la evasión y elusión fiscal, sus causas y consecuencias, su impacto en la economía nacional y las actitudes que debe asumir el profesional ante tales situaciones. En base a lo expuesto, el trabajo procura ofrecer un documento de investigación que permita al lector un conocimiento detallado del objeto de estudio.

Los resultados indican que: a) la evasión fiscal es un problema complejo y de difícil resolución, temática en la que juega un rol clave el compromiso de cada uno de los miembros de la sociedad al declarar con veracidad sus ingresos, egresos, bienes y deudas; b) el rol profesional resulta central en la disminución de la evasión fiscal, al ejercer sus funciones con responsabilidad y en consecuencia de la norma vigente en materia impositiva, y c) el Estado debe promover una apropiada cultura tributaria, concientizando al contribuyente y diseñando las estrategias públicas conducentes a disminuir la presión impositiva.

Palabras claves: tributos, evasión fiscal, elusión fiscal, rol del contador, normativa nacional e internacional.



ÍNDICE

Introducción	5
Capítulo I	7
Aspectos teóricos generales	7
1. Concepto de tributo. Clases.	7
A) Clases de tributos.	8
2. Obligación tributaria. Concepto. Elementos.	11
A) Concepto	11
B) Elementos	11
3. Nacimiento del hecho imponible.	14
Capítulo II	16
Evasión Fiscal.	16
1. La evasión y la elusión fiscal. Concepto. Efectos.	16
A) Diferencias entre evasión y elusión fiscal. Ejemplos.	18
B) Efectos.	19
2. Tipos de evasión fiscal.	20
A) Evasión simple.	20
B) Evasión agravada.	21
3. Causas y consecuencias de la evasión fiscal.	22
A) Causas	22
4. Paraísos fiscales. Concepto.	30
A) Modo en que operan los paraísos fiscales en la argentina.	33
B) ¿Cómo afectan los paraísos fiscales a los ciudadanos argentinos?	34
C) Argentina, entre los cinco países con mayor presencia en paraísos fiscales.	35
D) Tratamiento de los paraísos fiscales en la argentina.	35
E) Jurisdicciones no cooperantes.	37
Capítulo III	40
Normativa aplicable	40
1. Antecedentes de la reforma a la Ley N° 11.683.	40
2. Ley Nacional. Infracciones materiales. Sanciones.	45



A) Omisión del impuesto.....	46
B) Evasión de impuestos.....	48
C) Agente de retención y percepción de impuestos.....	51
3. Eximición y reducción de sanciones.....	51
4. Ley N° 27.260 - Ley de sinceramiento fiscal.....	54
A) Dan de baja blanqueos por no declarar cuentas del exterior.	55
5. Normas internacionales. Sistema de intercambio de información.....	56
A) Intercambio automático de información	57
B) ¿Qué tipo de información puede intercambiar la Administración Federal de Ingresos Públicos y cuándo puede hacerlo?	58
C) Ventajas del intercambio de información tributaria automático (IITA) sobre el intercambio de información tributaria a pedido (IITP).....	59
D) Importancia de los IITA en países no desarrollados.....	60
E) Estrategia en materia de tratados de intercambio de información por parte de países como Argentina.	61
F) Los casos de intercambio de información con Suiza, Estados Unidos y Uruguay..	62
6. Planificación fiscal agresiva y el uso de convenios para evitar la doble imposición – Escenario Pre y Post Beps.....	62
A) La era Pre – Beps.....	62
B) La era Post - Beps.....	65
C) Beps. Situación actual – Implicancias locales y mundiales	67
Capítulo IV.....	70
Rol del contador en la evasión. Responsabilidad.....	70
1. Rol del contador. Introducción.....	70
A) Referencia al dolo y la participación, relacionados con la actuación del profesional. 70	
B) Rol en la evasión.	72
C) Análisis del Art. 15 Inc. a) de la Ley N° 27.430 – Título IX – Régimen penal tributario 74	
2. Responsabilidad del contador público.	76
A) Tipos de responsabilidad.....	77
Conclusiones	82
Anexos	84
Anexo A – Infracciones materiales.....	84
Referencias bibliográficas.....	87



INTRODUCCIÓN

El Estado para poder satisfacer necesidades colectivas tales como salud, educación, seguridad y defensa, justicia, entre otros; necesita realizar determinadas erogaciones o gastos. Para financiar dichas erogaciones necesita recursos, los cuales puede obtener mediante el cobro de impuestos, la venta de activos y servicios, el endeudamiento y la emisión de moneda; siendo la principal y más importante para nuestro trabajo de investigación la tributaria.

Los recursos tributarios son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. Entre los recursos tributarios se encuentran los impuestos que se caracterizan por no requerir una contraprestación directa o determinada por parte de la administración. Para poder determinarlo es indispensable la existencia de una manifestación de la riqueza o capacidad contributiva la cual se ve afectada por la falta de ética de los contribuyentes que ocultan bienes o ingresos con la finalidad de disminuir la exteriorización de la capacidad contributiva y en consecuencia pagar menos impuestos, esto es lo que comúnmente denominamos “evasión fiscal”.

El trabajo que desarrollaremos trata de responder al siguiente interrogante: ¿Cómo afecta la evasión tributaria a la recaudación fiscal y a la estructura social y económica del país?

La evasión fiscal es una acción que económicamente afecta la recaudación del Estado ya que limita sus ingresos provocando así una asignación ineficiente de los recursos, causando un deterioro económico en las finanzas públicas. Estos impuestos no recaudados comprometen a los presupuestos públicos, lo que se traduce en recortes a los servicios básicos como la medicina y la educación, así como en un aumento de impuestos como el IVA, que afecta de mayor manera a los sectores más pobres.

En cuanto a la estructura social es uno de los síntomas más evidentes del deterioro de los principios de responsabilidad social de las generaciones actuales. No sólo es una



dificultad de recaudación económica, sino también una muestra de la pérdida del sentido de obligación y pertenencia hacia la comunidad, es un desinterés por los asuntos colectivos.

La presente investigación pretende indagar acerca de las graves consecuencias que la Evasión Fiscal trae consigo, concientizar a los contribuyentes del daño que le hacen a la sociedad en general al dejar de aportar lo que por ley les corresponda y además conocer la normativa a nivel nacional e internacional, y en caso de incumplir con dicha norma las sanciones aplicables.

Para ello desarrollamos una investigación descriptiva para la cual emplearemos una metodología cualitativa y cuantitativa, utilizando como método de recolección de datos el análisis documental que provee la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), la Administración Tributaria Mendoza (ATM), la información y entrevista a informantes claves.

Por último, cabe mencionar como está estructurado el trabajo. En el capítulo I, desarrollamos los conceptos impositivos básicos como lo son: impuestos, tasas y contribuciones, y el origen de los mismos. Para abordar este capítulo nos basamos en el autor Héctor B. Villegas (2009), autor que fue consultado en el desarrollo de todo el trabajo de investigación. Luego, en el capítulo II, explicamos las diferencias que existen entre evasión y elusión fiscal, sus causas y consecuencias, además hablamos de los Paraísos Fiscales y su implicancia en la economía. En el capítulo III, citamos la normativa vigente a nivel nacional e internacional, entre ellas podemos mencionar la Ley 27.430, Ley 11.683, Tratados de Intercambio de Información, entre otros. Siguiendo, en el capítulo IV, nos referimos al rol que tiene el contador en la evasión fiscal y detallamos los distintos tipos de responsabilidad que tiene como profesional y las sanciones a aplicar en caso de incumplimiento. Finalizando, se encuentran las conclusiones, donde se pone especial énfasis en la evasión y elusión fiscal, y el rol del contador.



CAPÍTULO I

ASPECTOS TEÓRICOS GENERALES

En este primer capítulo se desarrollan algunos conceptos que se consideran claves para la posterior comprensión del trabajo de investigación, como lo son las definiciones de los elementos básicos que intervienen en las tareas de evasión fiscal.

1. CONCEPTO DE TRIBUTO. CLASES.

En el derecho tributario se los define como toda prestación patrimonial de carácter obligatoria establecida por la ley, a cargo de aquellas personas, ya sean físicas o jurídicas, que se encuentren comprometidas en los supuestos de hecho que la ley determine.

Según el autor Villegas (2009) los tributos son "las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines".

- ✓ **Prestaciones en dinero:** Es una característica de nuestra economía monetaria que las prestaciones sean en dinero. Es suficiente que la prestación sea "pecuniariamente valuable" para que constituya un tributo, siempre que concurren los demás elementos característicos y siempre que la legislación no disponga lo contrario.
- ✓ **Exigidas en ejercicio del poder de imperio:** El elemento esencial del tributo es la coacción, o sea, la facultad del Estado de "exigir" el pago de la prestación requerida en virtud de su poder de imperio (potestad tributaria). La coacción se manifiesta

especialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le será exigible.

- ✓ **En virtud de una ley:** No hay tributo sin ley previa que lo establezca, lo cual significa un límite formal a la coacción. El hecho de que el tributo esté legislado implica someterlo al principio de legalidad, que establece que todo ejercicio de un poder público debe realizarse acorde a la ley vigente y sus jurisdicciones, y no a la voluntad de las personas.
- ✓ **Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines:** El objetivo del tributo es fiscal, es decir que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas.

Hoy en día, el tributo es entendido como un tipo de impuesto que todos los ciudadanos deben aportar al Estado, para que éste los distribuya de manera equitativa o de acuerdo a las necesidades del momento.

a) CLASES DE TRIBUTOS.

El estudio de los tributos resulta importante no sólo para aquellos interesados en sus finanzas personales, sino que también sirve para comprender las decisiones que se toman desde el ente público, en el que la financiación depende de manera casi exclusiva de lo que recauda con los tributos. Por otro lado, entender el tipo de tributo que se está pagando ayuda al ciudadano a entender por qué la administración lo está cobrando y cuanto deberá pagar por el mismo.

Tanto la jurisprudencia como la doctrina admiten como clasificación de los recursos tributarios la siguiente división de tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

➤ IMPUESTO

El impuesto es la prestación pecuniaria exigida a los individuos sin una contraprestación a cambio, que está destinada a cubrir los gastos de interés general y únicamente a causa de que los contribuyentes son miembros de una comunidad políticamente organizada. Es una obligación unilateral impuesta coactivamente por el

Estado en virtud de su poder de imperio. Son ejemplos de impuestos, el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias, Impuesto a los Ingresos Brutos, etc.

Para que un tributo sea considerado como impuesto deberá cumplir ciertas características legales, así como tener los elementos normativos exigidos por los supuestos jurídicos.

Las **características** que tiene que cumplir son:

- ✓ Es la cantidad que constituye una obligación.
- ✓ Deben ser establecidos por la Ley.
- ✓ Debe ser proporcional y equitativo.
- ✓ Está a cargo de personas físicas y morales.
- ✓ Que se encuentran en la situación jurídica prevista por la Ley.
- ✓ Debe destinarse a cubrir los gastos públicos.

Los **elementos** de los impuestos son:

- ✓ **Hecho imponible:** Debe existir una circunstancia de cuya realización depende el origen de la obligación tributaria.
- ✓ **Sujeto pasivo:** El que tiene la obligación de pagar, es la persona natural o jurídica al que por ley se le impone el cumplimiento de las prestaciones tributarias.
- ✓ **Sujeto activo:** Es el Estado, quien se ve beneficiado directamente por las contribuciones de los ciudadanos.
- ✓ **Base imponible:** Es la cuantificación y valoración del hecho imponible y determina la obligación tributaria.
- ✓ **Tipo de gravamen:** Es la proporción que se aplica sobre la base imponible con objeto de calcular el gravamen. Dicha proporción puede ser fija o variable.
- ✓ **Cuota tributaria:** Es la cantidad que representa el gravamen y puede ser una cantidad fija o el resultado de multiplicar el tipo impositivo por la base imponible.
- ✓ **Deuda tributaria:** Es el resultado de reducir la cuota con posibles deducciones y de incrementarse con posibles recargos.

Existen diversas **clasificaciones** de impuestos entre las cuales pueden resumirse:

a) Ordinarios y Extraordinarios, b) Reales y Personales, c) Fijos, Proporcionales, Progresivos y Regresivos, d) Directos e Indirectos.

- ✓ **Ordinarios y Extraordinarios:** Esta clasificación corresponde al período o duración de los impuestos en el sistema tributario. Los impuestos ordinarios o permanentes son aquellos que no tienen una duración determinada en el tiempo,

mientras que los impuestos extraordinarios o transitorios, por el contrario, poseen una vigencia limitada en el tiempo.

- ✓ **Reales y Personales:** En los Impuestos reales no se toma en cuenta la situación personal del contribuyente, un claro ejemplo de esto son los impuestos a los consumos, donde no se tiene en cuenta la capacidad contributiva del sujeto adquirente de los bienes gravados. Por otro lado, son personales los impuestos cuyas leyes determinan a la persona del contribuyente junto al aspecto objetivo, es decir procuran determinar la capacidad contributiva de las personas físicas discriminando circunstancias económicas personales del contribuyente (cargas de familia, etc.).
- ✓ **Fijos, Proporcionales, Progresivos y Regresivos:** Los Impuestos fijos son aquellos que se establecen en una suma invariable cualquiera que fuera el monto de la riqueza involucrada en éste; los proporcionales mantienen una relación constante entre el impuesto y el valor de la riqueza gravada; los progresivos son aquellos que a medida que se incrementa el valor de la riqueza gravada, el impuesto aumenta en forma sistemática; por último los regresivos que son aquellos que a medida que va aumentando el monto imponible va decreciendo la alícuota del tributo.
- ✓ **Impuestos Directos e Indirectos:** esta distinción se basa en la posibilidad de trasladar la carga impositiva hacia un tercero. Razón por lo expuesto podemos definir a un impuesto como directo cuando el mismo no puede ser trasladado mientras que un impuesto es indirecto cuando la carga impositiva del tributo puede ser trasladada hacia otra persona.

➤ TASAS

Son creadas por Ley y a diferencia del impuesto, sirven para financiar un servicio público divisible que presta el Estado, en el cual quien paga la tasa es el usuario del servicio y es quien se beneficia directamente con él. Por ejemplo, existe la tasa por alumbrado, barrido y limpieza, así como las tasas judiciales.

Cabe destacar que la tasa no es un impuesto, sino el pago que una persona realiza por la utilización de un servicio, por lo tanto, si el servicio no es utilizado, no existe la obligación de pagar.



Las tasas tienen como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente.

➤ **CONTRIBUCIONES ESPECIALES**

Son creadas por una ley. Se caracterizan por la existencia de un beneficio, que deriva de la realización de una obra pública, una actividad estatal, especialmente destinada a beneficiar a una persona determinada o a un grupo de personas. Se pagan un tiempo determinado y esa obra agrega más valor al patrimonio de un particular o de ese grupo que se benefician con ella y son quienes pagan la contribución. Su obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de actividades estatales. Dentro de las contribuciones especiales encontramos: el asfalto, aportes jubilatorios, etc.

2. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. CONCEPTO. ELEMENTOS.

a) CONCEPTO

La obligación tributaria es “la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante (la realización del hecho imponible) y una consecuencia jurídica (el mandato de pago)”. En definitiva, aquel en cabeza de quien recae la obligación se constituye en el sujeto pasivo en una relación jurídica obligacional en la que el sujeto activo que pretende el cobro del tributo es el propio Estado. El deber de pagar surge en la medida en que se compruebe la realización de un hecho imponible a través del cual se exterioriza una realidad económica que la norma encuentra reveladora de capacidad contributiva. En conclusión, la obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidad de cosas determinadas por ley. Es una obligación patrimonial de dar, no de hacer.

b) ELEMENTOS

➤ **SUJETOS:**



1) ACTIVO:

Es la entidad administrativa beneficiada directamente por el recaudo del impuesto, quien hace figurar en su presupuesto los ingresos por el respectivo tributo. El sujeto activo de la obligación tributaria es el Ente público titular del derecho de crédito tributario. Dentro de los organismos estatales, el ente encargado de la ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación, y entre otras funciones de la aplicación, percepción y fiscalización de los ingresos, es la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

2) PASIVO:

Es la persona natural o jurídica que está obligada por ley al cumplimiento de las prestaciones tributarias. Se puede clasificar en: contribuyente, responsable por deuda ajena y responsable sustituto del contribuyente, que está obligado al cumplimiento material o formal de la obligación.

- CONTRIBUYENTE

En materia de tributos es muy habitual confundir los términos de contribuyente y sujeto pasivo. En muchos impuestos estas dos figuras suelen coincidir, pero en realidad, se encuentran diferencias significativas entre una y otra.

El contribuyente es aquella persona física o jurídica con derechos y obligaciones, frente a un agente público, derivado de los tributos, es quien está obligado a soportar patrimonialmente el pago de los mismos (impuestos, tasas o contribuciones especiales), con el fin de financiar al Estado.

Se trata de un deudor a título propio, cuya capacidad contributiva tuvo en cuenta el legislador a la hora de crear el tributo, es el realizador del hecho imponible y, por consiguiente, quien sufre en sus bienes el detrimento económico tributario.



- RESPONSABLE POR DEUDA AJENA

Según el Artículo 6° de la Ley 11.683 ¹, *“Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijan para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley”*. Debe estar expresamente mencionado en la ley.

No se excluye de la relación jurídica tributaria principal al destinatario legal tributario y se lo mantiene en su carácter de "contribuyente", pero se asigna a un tercero ajeno a la producción del hecho imponible el carácter de sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal.

- RESPONSABLE SUSTITUTO

Es un sujeto ajeno a la realización del hecho imponible, que por intermedio de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario y, por ende, se lo obliga a pagar el tributo; ocupando de esta manera el lugar del contribuyente quien hubiera estado obligado a pagar.

El sustituto es ajeno a la realización del hecho imponible, ocupa el puesto que hubiera debido ocupar el realizador del hecho imponible, y desplaza a este último de la relación jurídica tributaria principal. Por ello, no queda obligado "junto" al destinatario legal tributario, sino que ocupa "el lugar del destinatario legal tributario", quedando así obligado al pago del tributo.

➤ **OBJETO**

- De la obligación jurídica tributaria: prestación que debe cumplir la persona individual o colectiva (pago o entrega de una suma de dinero o cantidad de cosas).

¹ Ley 11.683, sancionada el 30/12/1932, B.O. del 12/01/1933.

- Del tributo: es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen (patrimonio, o la realización de un acto). Constituye el presupuesto o antecedente de la obligación tributaria.

3. NACIMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE.

El hecho imponible es un elemento del tributo que se define como la circunstancia o presupuesto de hecho, de carácter jurídico o económico, que la ley establece para configurar cada tributo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, es decir, el pago del tributo. El hecho imponible no crea el impuesto, sino que éste es creado por ley.

Su acaecimiento trae como consecuencia que una persona deba pagar al Estado la prestación tributaria graduada según los elementos cuantitativos que la ley tributaria también proporciona o contiene; es necesaria la presencia de la totalidad de los siguientes **elementos**:

- ✓ **Objetivo / Material:** Es la situación que genera el impuesto, consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que el destinatario legal tributario se halla.
- ✓ **Subjetivo / Personal:** Se refiere a la persona física o jurídica sobre la cual recae el impuesto, está dado por aquel que realiza el hecho o se encuadra en la situación que fue objeto del "elemento material" del hecho imponible.
- ✓ **Espacial / Territorial:** Es el lugar físico en el cual será aplicada la Ley, indica el lugar en el cual el destinatario legal del tributo realiza el hecho o se encuadra en la situación que fueron descritos.
- ✓ **Temporal:** Determina el momento en el cual el legislador considera que se configura la descripción del comportamiento objetivo llevado a cabo por el "sujeto" en el lugar determinado, es el período para la consideración del impuesto a declarar.
- ✓ **Cuantitativo:** Especifica la cantidad o alícuota, dependiendo el caso, del impuesto que nos cobrarán sobre una base imponible. El hecho imponible debe ser siempre reducible a una expresión numérica que lo convierta en expresión económica de la parte de riqueza con la cual las personas deben aportar al gasto público.



Para que un acontecimiento determinado sea considerado como hecho imponible debe corresponderse a la hipótesis de incidencia tributaria prevista por la legislación.

La obligación tributaria es la consecuencia de la realización del hecho imponible: la realización de tal hecho trae aparejada como consecuencia jurídica el deber de ingresar un monto dinerario al fisco. De este modo, **no hay hecho punible si no hay hecho imponible**, toda vez que como lo dice la ley penal tributaria, sólo puede ser punible “el obligado”, es decir aquel deudor de la obligación tributaria que nació como consecuencia de la verificación de los presupuestos de hecho establecidos en la ley tributaria sustantiva.

Por lo tanto, el ilícito tributario requiere para su configuración:

- ✓ El acaecimiento del hecho imponible generador de la obligación contributiva;
- ✓ Que la obligación tributaria sea incumplida.

Es ante tales requisitos que cobran relevancia las distinciones que se efectúan entre los conceptos de elusión y evasión tributaria, en la elusión tributaria no se realiza el hecho imponible, lo que sí ocurre en la evasión, caracterizada por un incumplimiento de la deuda tributaria.

Como se vio en este capítulo, se desarrollaron los conceptos claves para una mejor comprensión del trabajo de investigación, también se desarrollaron las definiciones de los elementos básicos que intervienen en las tareas de evasión fiscal.



CAPÍTULO II

EVASIÓN FISCAL

En el presente capítulo nos dedicamos exclusivamente a abordar las diferencias existentes entre evasión y elusión fiscal. Clasificando los distintos tipos que existe de las mismas, las causas que dan lugar a su existencia y las consecuencias que ello mismo acarrea. También se aborda el tema de los Paraísos Fiscales y la implicancia que tienen a nivel económico.

1. LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN FISCAL. CONCEPTO. EFECTOS.

El elevado nivel de evasión tributaria es algo que ha venido preocupando a países desarrollados, como aquellos en vías de desarrollo, dificultando la aplicación de una política fiscal efectiva y coherente, de ahí el interés de reducir dichos niveles. Como la evasión fiscal está ligada de una u otra forma a la economía informal y al contrabando, se presentarán algunas consideraciones en tal sentido, indicando las diferencias entre los distintos conceptos.

En el mundo impositivo existen dos términos que son utilizados por los contribuyentes y las entidades administradoras de fondos públicos para describir la decisión de los primeros de no pagar impuestos, estos términos son “evasión” y “elusión”, estos conceptos frecuentemente son mencionados y/o utilizados de manera indistinta, cuando sus significados son radicalmente diferentes.

La **evasión fiscal o tributaria** es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido por quienes están jurídicamente obligados a abonarlo, es decir, quienes han sido designados como sujetos pasivos por ley y que logran tal resultado mediante

conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales, lo cual resulta indudablemente un acto ilegal. Hay evasión tributaria no solo cuando como consecuencia de la conducta evasiva se logra evitar totalmente el pago de la prestación tributaria, sino también cuando hay una disminución en el monto debido.

Los elementos que integran el concepto de evasión se traducen en el comportamiento ilícito del particular, incumpliendo el deber de prestación patrimonial que origina la realización del hecho imponible. El núcleo de la conducta transgresora no es otro que la ocultación del rendimiento, bienes y derechos de contenido económico mediante la utilización de documentos material e ideológicamente falsos, la realización de actos o negocios jurídicos que no se corresponden a la realidad jurídica efectiva o la obstrucción-destrucción que impide la determinación de la deuda tributaria.

Por otro lado, hablamos de **elusión tributaria** cuando nos referimos a aquellas acciones tendientes a evitar o disminuir el hecho generador, que utilizan para ello maniobras o estrategias permitidas por la misma ley o por los vacíos de ésta, es decir, sin infringir la misma. Se trata de conductas que por medios lícitos llevan a un resultado impositivo favorable, sin que haya violación a la ley; elección de formas o estructuras jurídicas anómalas para esquivar o minimizar la carga tributaria. La elusión no es estrictamente ilegal puesto que no se está violando ninguna ley, sino que se está aprovechando mediante una interpretación en ocasiones manipulada o caprichosa, de situaciones que están permitidas por una ley ambigua o con vacíos.

Existe una tercera figura llamada **planeación tributaria**, ésta hace referencia al planeamiento que hace el contribuyente para adoptar, dentro de la más estricta legalidad, aquella opción que le sea más favorable fiscalmente, con el fin único de lograr la disminución en la carga tributaria. Se trata de aprovechar los beneficios que ésta ha contemplado, no de buscar su caída o vacíos como es el caso de la elusión.

Para comprender mejor estos conceptos veremos un ejemplo de ellos:

- ✓ Es **evasión**, cuando un comerciante decide no facturar sus ventas para no sobrepasar los topes y así pertenecer al régimen simplificado, o bien, si pertenece al régimen común, para no facturar el IVA.
- ✓ Se puede considerar **elusión** de impuestos, cuando un comerciante para no pasar al régimen común, divide su negocio en dos partes, de modo que una de ellas está a nombre de él y la otra a nombre de su esposa u otro familiar. En este caso se pretende evitar ser responsable del régimen común, pero se hace mediante formas completamente legales, no se encuentra nada ilegal, solo la intención de no cobrar y

pagar el IVA, lo cual, aunque pueda ser socialmente reprochable, no es ilegal y en consecuencia, tampoco es sancionable.

- ✓ Un ejemplo de **planeación tributaria** puede ser invertir en los sectores económicos en donde las rentas son exentas, invertir en activos fijos productivos, etc. En este caso no hay nada ilegal ni se hace nada con la mala intención.

Nótese que en los dos primeros casos la intención final es no facturar el IVA, evadir el pago de éste, pero en el primer ejemplo se está violando abiertamente la ley (la obligación de facturar), lo cual se llama evasión, mientras que en el segundo se hace mediante mecanismos legales y por consiguiente no son sancionables.

Podríamos decir, por ejemplo, que la elusión de impuestos no es ilegal, pero moral y éticamente no es correcta, la planeación tributaria en cambio, es legal, ética y moral, debido a que no existe malicia ni “mala intención”, pues se ajusta a la ley en todos los casos. En cuanto a la evasión, no es necesario repetir que es abiertamente ilegal.

a) DIFERENCIAS ENTRE EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL. EJEMPLOS.

EVASIÓN	ELUSIÓN
Prácticas fraudulentas violatorias de disposiciones legales.	Maniobras o estrategias permitidas por la ley o por sus vacíos.
Existe eliminación o disminución del tributo.	Busca evitar o disminuir el hecho generador.
Actos de corrupción.	Se busca la asesoría de expertos.
Utilización de documentos falsos, adulteración de documentos, ocultación de bienes y derechos, y cualquier otro comportamiento contrario a la ley.	Reducción de impuestos aprovechando oportunidades que la ley permite o admite.
Es considerado un delito.	Si bien no es ilegal, moral y éticamente no es correcta.
Es ilegal.	No es ilegal.

Evasión fiscal:

- ✓ Tener ingresos en una cuenta bancaria por alguna actividad empresarial y no declararlos como ingresos.
- ✓ Aumento ilícito de gastos no deducibles.
- ✓ Emitir comprobantes fiscales por actividades simuladas. Se pagan menos impuestos, ya que en su declaración se reflejan menos utilidades y más gastos fijos.

Elusión fiscal:

- ✓ Que un solo negocio se encuentre a nombre de dos personas distintas.
- ✓ Mudarse a otro país donde se paguen menos impuestos que en donde se reside.

b) EFECTOS.

Uno de los efectos de la Evasión es la reducción de los ingresos tributarios, ante lo cual los gobiernos tienden a elevar la carga tributaria o crear nuevos gravámenes como medida de ajuste del déficit fiscal. Otro efecto es la competencia desleal entre el evasor y el agente económico que cumple con todas sus obligaciones, de ahí que los altos montos de evasión desprestigian la acción del ente fiscalizador aumentando sus costos y reduciendo la disposición de los contribuyentes a declarar correctamente.

Existe una relación negativa entre el grado de evasión y el tamaño de la empresa, un aumento en la dimensión de la compañía medido por sus ingresos, disminuye porcentualmente los impuestos omitidos, lo que se explica porque la hace más visible y la probabilidad de ser auditada aumenta. Por lo tanto, existe una relación inversa entre la probabilidad de auditoria y la tasa de evasión. El número de auditorías determina la posibilidad para que un evasor sea detectado. La probabilidad de ser auditado disminuye la evasión, siendo las primeras auditorias más efectivas que las siguientes y dependiendo de la clase de industria o servicios de que se trate, así mismo será el grado de evasión.

La evasión a su vez motiva al irrespeto hacia las autoridades impositivas por parte de los contribuyentes al ser incapaces de detectarlos, generando en la ciudadanía desconfianza en la efectividad de las instituciones del Estado. La evasión hace que la carga impositiva se distribuya entre quienes cumplen las obligaciones tributarias, traduciéndose en ventaja para los evasores quienes son los que finalmente se benefician.

Otro efecto de la evasión es la desigualdad que produce en la distribución de la carga tributaria, al reducirse la cantidad de contribuyentes, lo cual determina que ésta

además de gravar a un número pequeño de personas, se distribuya de manera distinta y más costosa. Quienes realizan actividades económicas cancelando todos los impuestos, se hallan en situación adversa frente a quienes evaden. La desigualdad contributiva no siempre incide en los precios, pero puede influir indirectamente modificando las condiciones y la capacidad productiva de las empresas, al reducir sus posibilidades económicas. El comportamiento ilegal que no es sancionado, se constituye en elemento psicológico que va en contraposición con la moral, influyendo negativamente en el cumplimiento de las obligaciones impositivas de quienes las consideran como un deber social.

Hay quienes ven en la evasión uno de los medios menos complejos para obtener fáciles ganancias y están convencidos que eludiendo las obligaciones tributarias no perjudican a nadie ni constituyen acción denigrante. El evasor procura justificarse frente a las acciones que realiza al margen de la ley. El exceso y desorden de las disposiciones de carácter fiscal, son motivos de confusión e incertidumbre estimulando a los contribuyentes a evadir. La evasión provoca pérdidas al fisco por el monto de tributos evadidos y por los recursos que se invierten para hacer los respectivos seguimientos, aumentando la presión fiscal por parte del legislador, perjudicando a los contribuyentes que cumplen cabalmente con sus obligaciones tributarias.

2. TIPOS DE EVASIÓN FISCAL.

a) EVASIÓN SIMPLE.

El art. 1° de la ley 27.430 ², Título IX – Régimen Penal Tributario, establece que: *“Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se, tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.”* Se trata de un delito de omisión simple que no solamente requiere de una omisión, como por ejemplo la falta de presentación de una declaración jurada, sino que

² Ley 27.430, sancionada el 27/12/2017, B.O. del 29/12/2017.

también es necesario que dicha omisión constituya un ardid o engaño para evadir la carga fiscal, dado que el tipo penal requiere de un ocultamiento doloso del hecho imponible; se esconde la verdadera capacidad contributiva del obligado tributario y sobre ese ocultamiento es lo que se evade.

La ley menciona como **fraudes específicos**:

- ✓ Las **declaraciones engañosas**, incluye no sólo a las declaraciones juradas sino a cualquiera, como por ejemplo la que requiere dar a conocer un dato.
- ✓ La **ocultación maliciosa**, donde se omite aquello que puede y debe decirse.
- ✓ El **ardid** y el **engaño**, que son fraudes que inducen a error a un tercero, el Fisco. Tiene por fin que éste no advierta que se le está pagando menos de lo que se debe o que no se pagó lo debido.

La evasión debe recaer sobre los tributos nacionales adeudados al Fisco, por lo que quedan excluidos los anticipos, pagos a cuenta, intereses resarcitorios y multas. Debemos tener en cuenta que cuando se habla de tributos nacionales debemos incluir en el concepto a impuestos, tasas y contribuciones de carácter nacional.

La acción típica prevista por el legislador es la de evadir total o parcialmente, el pago de tributos al fisco nacional, o sea que el objetivo buscado es el de obtener una ventaja, disminución o eliminación total o parcial de una obligación tributaria que le corresponde cumplir al contribuyente.

b) EVASIÓN AGRAVADA.

El art. 2° de la Ley 27.430, Título IX – Régimen Penal Tributario, establece que: *“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:*

- a) El monto evadido superare la suma de quince millones de pesos (\$ 15.000.000);*
- 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);*
- c) El obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por*



*tal concepto superare la suma de dos millones de pesos (\$ 2.000.000);
d) Hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos, siempre que el perjuicio generado por tal concepto superare la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000).”*

3. CAUSAS Y CONSECUENCIAS DE LA EVASIÓN FISCAL.

La evasión impositiva entendida como un fenómeno que afecta tanto a la Administración como a la sociedad en su conjunto, al privar de recursos a la primera para cubrir las necesidades de la segunda, necesita motivadores o causas que incentiven su desarrollo y continuidad en el tiempo. Estas causas o motivadores se nutren de diferentes situaciones o factores los cuales no solo las generan, sino que en muchos casos potencian sus efectos. Analizando las causas de la evasión impositiva podemos distinguir dos grandes grupos: las causas técnicas y las causas socio-culturales, dentro de las cuales se describen los distintos generadores de dicho problema.

a) CAUSAS

- TÉCNICAS.

✓ ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POCO FLEXIBLE.

Es importante resaltar que hablar de administración tributaria, nos lleva a hablar del sistema tributario, y uno de los principales aspectos que debemos tener en cuenta cuando nos referimos a este último, es el de su simplificación, que sin lugar a dudas trae aparejada la flexibilización. Esta última, sumada a los profundos y constantes cambios producidos por los procesos socioeconómicos en general y la política tributaria en particular, fuerzan a la Administración Tributaria a una rápida adecuación. Ésta adecuación se produce porque, la Administración Tributaria es la herramienta idónea con que cuenta la política tributaria para el logro de sus objetivos, por ello la eficiencia de la primera condiciona el cumplimiento de los fines de la segunda, razón que conlleva a la exigibilidad de la condición de maleabilidad de la misma.

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

✓ SISTEMA TRIBUTARIO POCO TRANSPARENTE.

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

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

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

Este principio exige que las leyes tributarias, los decretos reglamentarios, circulares, etc., sean estructurados de manera tal, que presente técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad, que el contenido de las mismas sea tan claro y preciso que no permitan la existencia de ningún tipo de dudas para los administrados.

✓ COMPLEJIDAD EN LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO.

Esta situación se da cuando el sistema de normas que regula un determinado impuesto es tan complejo e intrincado que el contribuyente no puede determinar por sí mismo la obligación tributaria y, en consecuencia, necesita recurrir a un profesional especializado. Lo anterior implica un coste adicional por parte del contribuyente ya que, además de tener que abonar la obligación tributaria, debe afrontar el costo del



asesoramiento profesional, lo cual eleva sus costos de cumplimiento y motiva el incumplimiento.

✓ **BLANQUEOS, MORATORIAS Y PRESENTACIONES ESPONTÁNEAS.**

En épocas de déficit, para lograr un aumento de la recaudación, los Estados suelen crear planes especiales que buscan atraer a los contribuyentes evasores a que realicen la debida declaración o cumplan sus obligaciones tributarias y regularicen sus deudas a cambio de algún tipo de beneficio. Entre dichos planes encontramos las moratorias, los blanqueos, las presentaciones espontáneas, los que cuentan con beneficios como la condonación de multas o de intereses y pagos a largo plazo en cuotas. La ocurrencia de estos planes, si bien permiten un alivio fiscal a corto plazo, provoca un aumento de la evasión fiscal a futuro, ya que erosionan la conducta del contribuyente que ha cumplido cabalmente con sus obligaciones, generando una sensación de impotencia al observar como el evasor puede ponerse al día sin pagar multas ni intereses y/o pagando en cómodas cuotas.

- **CAUSAS SOCIO-CULTURALES.**

Dentro de los factores que fundamentan la existencia del fenómeno de la evasión impositiva, encontramos uno de ellos que es de gran importancia y es el elemento psicosocial. Es sabido que la naturaleza humana conspira contra toda idea que implique desprenderse del propio patrimonio para entregarlo a una figura como la del Estado, bajo la no aceptada idea de que dicho ente hará un mejor uso de esos recursos para satisfacer las necesidades del resto de la población. Dentro de estas causas podemos mencionar las siguientes:

✓ **CARENCIA DE CONCIENCIA TRIBUTARIA.**

Cuando hablamos de carencia de conciencia tributaria, nos referimos a que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado.



No se considera que el vivir en una sociedad organizada, implique que todos deban contribuir a otorgarle los fondos necesarios para cumplir la razón de su existencia, la cual es, prestar servicios públicos. La sociedad demanda cada vez con mayor fuerza que el Estado preste los servicios esenciales como salud, educación, seguridad, justicia, etc., **con mayor eficiencia.**

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

El segundo pilar, se basa en que el mismo prioriza el aspecto social sobre el individual, en tanto esa sociedad a la que pertenece el individuo, considere al evasor como un sujeto antisocial, y que con su accionar agrade al resto de la sociedad. En este segundo aspecto, el ciudadano al observar a su alrededor un alto grado de corrupción, considera que aquél que actúa de esa manera antisocial, de no ingresar sus impuestos, es una persona “hábil”, y que el que paga es un “tonto”, es decir que el mal ciudadano es tomado equivocadamente como un ejemplo a imitar.

Por otra parte, citamos que el hecho del conocimiento del elevado grado de evasión existente, deteriora la conducta fiscal del contribuyente cumplidor, al tomar conocimiento éste de la insuficiencia de medios para combatir tal hecho, con que cuenta la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Esta ineficiencia exteriorizada por la Administración Tributaria, puede influir para que el contribuyente cumplidor se vea tentado a imitar la conducta del evasor, ante el hecho de la existencia de una inacción por parte del ente recaudador, a esta situación también le debemos agregar la existencia de permanente moratorias, blanqueos, condonaciones, etc., que hacen que el pagador se vea perjudicado en igualdad de condiciones con el contribuyente que no cumple regularmente sus obligaciones fiscales.

Entre las **razones de la falta de conciencia tributaria** podemos citar las siguientes:

- a) **Falta de educación:** Este es sin dudas un factor de gran importancia y que prácticamente es el sostén de la conciencia tributaria. La educación que encuentra en la ética y la moral sus basamentos preponderantes, debe elevar ambos atributos a su máximo nivel, de esta forma, cuando los mismos son incorporados a los individuos como verdaderos valores y patrones de conducta, éste actúa y procede con equidad y justicia. En este sentido, es justo y necesario enseñar al ciudadano el



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

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

- b) Falta de solidaridad:** Como mencionamos en el presente trabajo, el Estado debe prestar servicios a los ciudadanos, y para tal fin necesita de recursos, y cuando los mismos no llegan a las arcas del Estado, no puede cumplir los fines de su existencia. Estos recursos deben provenir de los sectores que están en condiciones de contribuir, y el Estado, a través del cumplimiento de sus funciones, volcarlos hacia los sectores de menores ingresos. Y es en este acto, donde a través del aporte de recursos hacia el Fisco, debe sobresalir el principio de solidaridad.
- c) Razones de historia económica:** Nuestro país a partir del año 1990 aproximadamente, comenzó a dar un giro en cuanto a su política económica. A nivel del sector empresario, una forma de incrementar sus ingresos era a través del aumento de nivel de precios, con relación al aspecto financiero, los déficits fiscales se cubrían mediante el uso del crédito público y de la inflación. Posteriormente, con el comienzo de la etapa de estabilidad económica, la globalización, el incremento de la competitividad, etc., se produjo un cambio de actitud comercial, que impuso la necesidad de competir, ya sea con calidad, prestación de servicios o con un nivel de precios adecuado a los ingresos de los potenciales consumidores.

Esta situación, sumado al alto nivel del costo financiero, la desventaja competitiva con respecto al sector externo, y agravado por la profunda recesión que nos aqueja, produce que el contribuyente tienda a buscar diferentes maneras de obtener mayores ingresos y una de ellas es a través de la omisión del ingreso de tributos.

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

La falta de conciencia tributaria tiene relación con la falta de solidaridad y la cultura facilista, producto de un país rico e inmigrante, más solidario con los de afuera que con los de adentro; la falta de cultura de trabajo, el sentimiento generalizado de “que todo puede arreglarse”, y el pensamiento de que las normas fueron hechas para violarlas y las fechas

de vencimientos pueden ser prorrogadas. Estos aspectos se encuentran arraigados en nuestra cultura y lamentablemente, los ejemplos que provienen de las clases políticas no son los mejores, por ello es que el ciudadano común reacciona de manera inadecuada por una conducción que exterioriza un alto grado de falta de compromiso.

e) Falta de claridad del destino de los gastos públicos: este concepto tiene gran influencia en la falta de cumplimiento voluntario, la población reclama por parte del Estado, que preste la máxima cantidad de servicios públicos (como ser seguridad, salud y educación) en forma adecuada y que haya mayor transparencia en el uso de los recursos ya que percibe que no recibe de parte del Estado una adecuada prestación de servicios.

Observamos así, que, en el caso de la educación, gran parte de los ciudadanos pagan una escuela privada para sus hijos, en el caso de la salud, se contrata un servicio de medicina prepaga, ya sea por su nivel de atención, como de la inmediatez en caso de emergencias y calidad de la medicina. En tanto que lo atinente a la seguridad, se incrementan hoy en nuestra sociedad la utilización de sistemas de seguridad privada, a través de alarmas o empresas al efecto. Entonces, el ciudadano se pregunta, ¿Si aporto los recursos al Estado, éste no debería prestarme estos servicios? Sin dudas que la respuesta, es obvia, y de allí la conducta exteriorizada.

✓ BAJO RIESGO DE SER DETECTADO.

Dentro de los diferentes factores que influyen en la adopción de una conducta evasiva, el bajo riesgo de ser detectado ocupa un fuerte lugar y ejerce gran influencia. El contribuyente al saber que existen altas probabilidades de que no se lo controle incurre en esa conducta de tipo fiscal que produce entre otras consecuencias pérdida de equidad. Esta situación es un peligroso factor de desestabilización social, la percepción de la misma por parte de los contribuyentes y el ciudadano común, desmoraliza a quienes cumplen adecuadamente con su obligación tributaria.

Lo que se debe hacer es aumentar los controles y por ende el peligro de ser detectado por quienes tienen esta conducta. La Administración Federal de Ingresos Públicos debe fortalecer su presencia en el medio y exteriorizar en la sociedad la imagen de que el riesgo de ser detectado es muy elevado y de que el costo de no cumplir con sus obligaciones fiscales puede ser excesivamente oneroso. Al respecto,

(Una buena fuente de control es implementar distintos medios de pago): *“Para bajar los índices de evasión necesitamos hacer cosas distintas a las que se vienen haciendo, uno de los métodos recientemente implementados es el de la “Inclusión Financiera”. Dicho método nos lleva a la problemática planteada con relación a los “post net”, y el foco que se puso a eso.*

A partir del 31/03/2019 los monotributistas, quedan obligados a poseer en sus establecimientos un medio de pago electrónico. Esto se trabajó junto con el Decreto Reglamentario 858, que establece el cumplimiento de los contribuyentes con relación a los sistemas de medios de pagos electrónicos y, además, se le agregaron distintas opciones para poder cumplir con dicha obligación. Para que no haya excusas por parte del contribuyente, es que se implementaron distintas opciones tecnológicas, es decir, que no sólo se utiliza el “post net” tradicional, sino que también se pueden efectuar cobros a través del celular mediante distintos mecanismos informáticos. Desde que se implementó la obligación de tener disponibles medios de pago electrónicos, salieron a la luz varias billeteras electrónicas con código QR.

Cuantas más opciones se den a los contribuyentes, más derecho tenemos de exigir el cumplimiento de la ley. Al ampliar los medios de cobro, podemos decir que el contribuyente cuenta con todos los medios necesarios para cumplir con su obligación, y en caso contrario tenemos derecho a hacer caer todo el peso de la Ley”³.

✓ DEBILIDAD DE LOS CONTROLES

Todos los factores enunciados anteriormente pueden verse potenciados cuando existe una endeblez en el control ejercido por los organismos recaudadores, cualesquiera sean las causas de las mismas, tanto falta de esfuerzo recaudador, falta de capacidad, falta de medios humanos y/o informáticos, etc.; provocando como consecuencia un incremento en la posibilidad de caer en la figura de evasión. En este sentido,

“(las principales causas de evasión son): La falta de cultura tributaria, las tasas elevadas, el desconocimiento por parte de los contribuyentes, la no aplicación de la ley penal tributaria

³ Leandro German Cuccioli, Administrador Federal de Ingresos Públicos – Titular de AFIP de la Nación Argentina, IDEA - Encuentro Anual de Impuestos 2018 - Actualidad del organismo en materia de recaudación y fiscalización, disponible en <https://www.youtube.com/watch?v=v6oCb2vKn-o&feature=youtu.be>.

por parte de los jueces. No se aplica la sanción de prisión, que es el castigo máximo previsto en la Ley Penal Tributaria, sí se aplican multas, pero las mismas pueden quedar impagas por el contribuyente. La legislación existe, pero no se aplica.”⁴

En conclusión, la consecuencia directa del pago del impuesto es la extinción temporal de la obligación, que se originará de nuevo al realizar una actividad, operación o movimiento sujeto a gravamen o en su caso se cumpla el plazo para que el Estado tenga el derecho de exigir a los contribuyentes el pago de un impuesto. Por otro lado, el incumplimiento de las obligaciones fiscales por los contribuyentes tendrá diferentes efectos jurídicos según el supuesto que se actualice, y da pie a que se pueda imponer una sanción según lo previsto en la legislación tributaria.

Como se ha mencionado la evasión tiene consecuencias muy perjudiciales para la economía, ya que influye en forma directa en la recaudación, afectando de este modo los ingresos del estado, pudiendo llevar esta situación a una necesidad de financiamiento extra para cubrir la reducción de ingresos, debilitando y empobreciendo al Estado, afectando la calidad de los servicios públicos y los recursos a ellos asignados. Como consecuencia de la necesidad de financiamiento extra, las autoridades generalmente desarrollan un conjunto de medidas, en la mayoría de los casos erróneas, como son el aumento de los tributos vigentes o la creación de nuevos tributos, un mayor endeudamiento público, o aumentar la cantidad de dinero circulante mediante la emisión monetaria. Para el hipotético caso en el cual el país se encontrará en una situación de déficit fiscal generado por una reducción en el ingreso nacional a causa de la evasión, el Estado se verá en la obligación de establecer un conjunto de medidas tendientes a lograr un incremento en sus ingresos, lo cual pone de real manifiesto la falta de equilibrio entre recursos y gastos públicos, lo que a su vez amenaza el cumplimiento de las obligaciones contraídas por el Estado. La posible falta de cumplimiento de sus obligaciones, será percibida en forma negativa por los inversionistas del exterior, ya que supone un mayor riesgo para éstos, lo que genera un aumento del costo de endeudamiento o en el peor de los casos la imposibilidad de obtener financiamiento externo, por lo que las medidas que deberá adoptar el país, para revertir esta situación deficitaria deberán ser de orden interno. Al respecto,

⁴ Juan Pablo Putignano, Asesor de Jefatura – AFIP Distrito San Rafael, en entrevista a las autoras 17/10/2019.

(Las medidas adoptadas tendientes a reducir la práctica generalizada de evasión son): *“La implementación de mayores controles sistémicos, dejando un poco de lado los controles de carácter presencial, que son los que generalmente se realizan en los comercios a fin de detectar si tienen todo en regla: facturación, libros, pos net, etc.*

Son ejemplos de control sistémico el acuse informático o cruzamiento de datos efectuado por la AFIP, también se han empezado a utilizar sistemas de facturación en los puntos de venta, donde los contribuyentes tienen que informar las ventas por día o por mes a la AFIP” ⁵.

Otro de los efectos nocivos de la evasión es la injusta situación que se genera entre los contribuyentes, a partir de la carga fiscal que debe soportar un contribuyente cumplidor en materia de obligaciones impositivas, y otro que no lo hace, situación en la que se ven alterados los principios esenciales de todo sistema tributario, con los que se busca que los impuestos se establezcan en función de la capacidad contributiva de los individuos.

4. PARAÍDOS FISCALES. CONCEPTO.

Todos hemos oído hablar alguna vez de los paraísos fiscales, lugares de playas interminables donde siempre luce el sol y en los que el dinero es tan abundante como la arena. Para mucha gente estos sitios son sinónimo de bienestar donde no caben los problemas. Sin embargo, ésta es la cara amable de los paraísos fiscales, lo que se esconde detrás de esa máscara de prosperidad y felicidad es la evasión de impuestos, el blanqueo de capitales, corrupción, un anonimato que posibilita operaciones con propósitos dudosos, entre otros.

Se denomina paraíso fiscal, al territorio o Estado que se caracteriza por aplicar un régimen tributario especialmente favorable a los ciudadanos y empresas no residentes que se domicilien a efectos legales en el mismo. Típicamente, estas ventajas consisten en una exención total o una reducción muy significativa en el pago de los principales impuestos, así como el secreto bancario.

⁵ Juan Pablo Putignano, Asesor de Jefatura – AFIP Distrito San Rafael, en entrevista a las autoras 17/10/2019.

Los paraísos fiscales son uno de los instrumentos más utilizados por las personas y empresas que practican la elusión y la evasión fiscal. Esto hace referencia a evitar la responsabilidad del pago de impuestos fiscales que las leyes de un Estado imponen para mantener el equilibrio entre la armonía y las obligaciones existentes en el mismo; como el gasto público, pago de las deudas e inversiones (tanto sociales como de infraestructura), es un tema considerado como controversial debido a que en la mayoría de los casos se considera un acto de inmoralidad pública el querer ocultar las verdaderas cantidades de dinero que se posee e inmediatamente se asocia ese hecho como una actividad ilícita. Villegas (2009), cita la definición adoptada por Rosembuj, que considera el paraíso fiscal como *“un micro estado o dependencia territorial de otro Estado que se ofrece a sí mismo por su mala o inexistente exigencia tributaria, la localización conveniente de renta o riqueza imponible extraña, permitiendo escapar del impuesto que es debido en los países de fiscalidad elevada”*.

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), cuatro factores clave son utilizados para determinar si una legislación configura como un paraíso fiscal:

- ✓ Si la legislación no impone tributos o éstos son sólo nominales. La OCDE reconoce que cada legislación tiene derecho a determinar si imponer impuestos directos. Si no hay impuestos directos, pero sí indirectos, se utilizan los otros tres factores para determinar si una legislación configura un paraíso fiscal.
- ✓ Si hay falta de transparencia.
- ✓ Si las leyes o las prácticas administrativas no permiten el intercambio de información para propósitos fiscales con otros países en relación a contribuyentes que se benefician de los bajos impuestos.
- ✓ Si se permite a los no residentes beneficiarse de rebajas impositivas, aun cuando no desarrollen efectivamente una actividad en el país.

Una característica de un paraíso fiscal es que, en el mismo suelen convivir dos regímenes fiscales diferenciados y legalmente separados.

- ✓ Por un lado, el que afecta a los residentes y empresas locales, los cuales están sujetos al pago de impuestos como en cualquier otro país y,
- ✓ Por el otro, el de los no residentes, que gozan de ventajas fiscales y suelen tener prohibida cualquier actividad económica o de inversión dentro de su territorio.

Para facilitar la separación de estas dos economías paralelas, usualmente se cuenta con legislación e instituciones especialmente reservadas a los no residentes, como los bancos offshore o las sociedades IBC (International Business Companies).

Otro rasgo identificador de un paraíso fiscal suele ser la existencia de estrictas leyes de secreto bancario y de protección de datos personales. Es habitual que los datos de accionistas y directores de empresas no figuren en registros públicos, sino que se encuentren bajo la custodia de su representante legal, el llamado “agente residente” (registered agent).

Estas características han provocado que estos países, a menudo muy pequeños en extensión y población, hayan conseguido acumular en 2009 un cuarto de la riqueza privada de todo el mundo, según el Fondo Monetario Internacional. Históricamente se los ha acusado de servir de cobijo a evasores de impuestos, terroristas y narcotraficantes que esconden sus identidades tras sociedades offshore, cuentas numeradas, directores fiduciarios, fundaciones, trusts o acciones al portador.

Los paraísos fiscales se caracterizan por lo siguiente:

- ✓ No hay impuestos, o bien son insignificantes.
- ✓ Los impuestos sólo se aplican a las bases imponibles internas, pero no se aplican o se aplican a tasas bajas a las utilidades de fuente extranjera.
- ✓ Otorgan privilegios tributarios especiales a ciertos tipos de personas o hechos imponibles.
- ✓ Existe secreto bancario.
- ✓ Gozan de estabilidad política y económica, y la estabilidad de su gobierno no es custodiada.
- ✓ No existen controles sobre cambio de moneda, entre otros.

La existencia de paraísos fiscales se debe a que el régimen tributario existente en estos lugares está hecho de modo que pueda favorecer a los no residentes. Esto hace que un gran número de personas o compañías tomen la decisión de establecer allí su domicilio fiscal legalmente y en ocasiones, ni siquiera viven en estos sitios pese a haber hecho estos trámites.

Los regímenes tributarios de un paraíso fiscal se basan a groso modo en una generosa exención parcial (en ocasiones total) del pago de tributos. Esto hace que

grandes fortunas o empresas se establezcan en estos paraísos buscando el ahorro, resultado del pago de menos impuestos. Pero la ganancia es bilateral, ya que este tipo de países realizan estas prácticas con el objetivo de fortalecer sus economías atrayendo dinero extranjero.

Además, existen otras ventajas derivadas de la existencia de estos paraísos fiscales. La mayoría de ellas procede de la gran opacidad que existe en estos países, ya que no existe transparencia en el intercambio de información. Los propios países incentivan la falta de normativa legal que evite esta opacidad y la consecuente falta de transparencia. Esta falta de control conlleva a conductas delictivas en forma de malas prácticas financieras en la mayoría de los casos.

Las islas Caimán, las islas Bahamas, Mónaco o San Marino son algunos países conocidos por actuar como paraíso fiscal. Todos ellos tienen en común su pequeño tamaño en número de kilómetros cuadrados, sus bajos tipos impositivos y el gran volumen de negocio existente habitualmente en ellos. Prueba de ello es que un número altísimo de compañías escoja estos lugares como centro de operaciones en busca de mayores beneficios y así aumentar su competitividad.

Los paraísos fiscales cuentan también con leyes que favorecen la amplia libertad en términos de cambios de moneda gracias a un sistema financiero bastante desarrollado y eficiente. Esto lleva a que sus bancos sean totalmente opacos y estén a pleno funcionamiento en parte, gracias a la impunidad legal que les protege de legislaciones extranjeras.

Los colaboradores necesarios o facilitadores de la utilización de los paraísos fiscales son los bancos, consultorías, bufetes de abogados y asesores fiscales y financieros que diseñan y conocen las estructuras jurídicas para la elusión y el fraude fiscal. Estos facilitadores crean las empresas interpuestas, conocen los paraísos fiscales, su normativa y sus lagunas; la existencia de bancos offshore y firmas especializadas con delegaciones en todo el mundo que garantizan el anonimato.

a) MODO EN QUE OPERAN LOS PARAÍOS FISCALES EN LA ARGENTINA.

El modo de operar que tienen las grandes empresas que buscan protección en estos paraísos fiscales, es estableciendo compañías holding, trusts, filiales, etc.; cuyo objetivo

principal es concentrar en ellas, los beneficios que han sido generados en el otro país donde la carga tributaria es más elevada. Esto es posible porque estas empresas se manejan internamente a través de precios de transferencia que no sólo minimizan el monto total de impuestos que recaen sobre la empresa considerada como unidad económica, sino que también permiten eludir disposiciones cambiarias, tanto en el precio de las divisas como en la posibilidad de efectuar remesas al exterior.

En términos generales, los particulares consideran a estos paraísos como un lugar idóneo para eludir la acción del fisco, ya que su dinero queda a buen recaudo gracias a la opacidad informativa que garantizan sus leyes y también al todopoderoso secreto bancario, que cada vez en más ocasiones debe ser vulnerado legalmente para rendir cuentas ante los requerimientos judiciales de los países afectados. Se utiliza la fórmula de las sociedades offshore, que son compañías cuya característica principal es que están registradas en un país en el que no realizan ninguna actividad económica.

Cabe aclarar, que según Villegas (2009), los paraísos fiscales no siempre son utilizados con el fin de evadir impuestos, puede ocurrir que se utilice por motivos ajenos a la tributación, por ejemplo, por motivos empresariales, minimizando el riesgo de fluctuaciones cambiarias.

La evasión impositiva no sólo representa un problema para la Argentina en términos de recaudación o de mala exposición internacional cuando políticos o futbolistas locales aparecen señalados en la prensa, sino que además repercute en ámbitos no tan conocidos como el fenómeno de la extranjerización de la tierra.

Más de un millón de hectáreas de tierra en la Argentina son propiedad de Sociedades Anónimas registradas en el país, pero cuyos dueños son empresas fantasmas radicadas en Paraísos Fiscales, la mayoría de Uruguay, tal como reproduce un estudio realizado por el Registro Nacional de Tierras Rurales.

b) ¿CÓMO AFECTAN LOS PARAÍOS FISCALES A LOS CIUDADANOS ARGENTINOS?

En lo que respecta a la recaudación del Estado, la evasión impositiva que padece la Argentina, y que en gran medida es realizada por grandes contribuyentes, representa una parte importante en el déficit fiscal del país, especialmente en momentos de crisis

económica. Todo lo que las grandes empresas y contribuyentes evaden, lo termina pagando el ciudadano común cuando le faltan los servicios público más básicos. Es por eso que la mayor parte de la recaudación se hace a través del Impuesto al Valor Agregado, cuando uno va al supermercado o a través del Impuesto al Salario. Es por eso que resulta tan imprescindible combatir a la evasión fiscal, ya que nos perjudica a todos.

El dinero de políticos argentinos depositado en Paraísos Fiscales forma parte de sociedades creadas por los mismos estudios que trabajan con narcotraficantes y delincuentes de todo tipo. Comparten inversiones, contactos, abogados. No sólo no es ético, sino que además representa un peligro ya que el día de mañana nadie evita que un criminal extorsione a quién tenga una cuenta o sociedad. Esa es sólo una de las tantas razones por las que nuestros representantes no pueden tener cuentas offshore.

c) ARGENTINA, ENTRE LOS CINCO PAÍSES CON MAYOR PRESENCIA EN PARAÍOS FISCALES.

Los Paradise Papers (en español, papeles del Paraíso) confirmaron que los grandes empresarios argentinos se encuentran entre los puestos de liderazgo en la fuga de capitales hacia paraísos fiscales. Las presencias locales en la nueva mega filtración de 13,4 millones de documentos secretos del mundo offshore, están dominadas por representantes de la cúpula empresarial nacional.

La riqueza offshore de los argentinos representa entre el 40 y 80 por ciento del Producto Bruto Interno, dependiendo de las estimaciones. Argentina se ubica dentro de los cinco países del mundo con mayor presencia en paraísos fiscales en relación a su producto, es decir que, si ese dinero hubiese pagado impuestos, el Estado habría recaudado 21.406 millones de dólares sólo en 2016, lo que equivale al 4,4% de su Producto Bruto Interno.

Las cuentas offshore son la maniobra de evasión impositiva más popular y mundialmente utilizada.

d) TRATAMIENTO DE LOS PARAÍOS FISCALES EN LA ARGENTINA.

Los problemas ocasionados por los paraísos fiscales en nuestro país vienen de larga data y en su origen se vinculan con la presunción de incremento patrimonial injustificado ante el ingreso de fondos del exterior.

Durante varios años se adoptó en el país, el principio de la renta para atribuir la potestad tributaria en el Impuesto a las Ganancias, con prescindencia de las rentas que los residentes locales obtuvieran en el exterior. Frente a esta circunstancia, ciertos contribuyentes con capitales generados por ganancias no declaradas, apartaron esos capitales de la potestad tributaria argentina y los depositaron en paraísos fiscales.

Como ejemplo de estos movimientos podemos encontrar que se colocaron determinadas sumas de dinero en calidad de préstamo y los intereses generados fueron girados a nuestro país sin carga fiscal, por tratarse de fuente extranjera.

Pero en agosto de 1988, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la determinación del fisco y declaró aplicable la presunción de que tales ingresos provenientes de paraísos fiscales, eran incrementos patrimoniales no justificados.

Aunque esta presunción, admite prueba en contrario por lo cual, se considerarán como justificados, si el tomador o receptor de los fondos, prueba lo siguiente:

- ✓ Que los fondos se originaron en actividades efectivamente realizadas por el contribuyente, o por terceros en esos países.
- ✓ Que provienen de colocaciones de fondos, oportunamente declarados.

Nuestro actual sistema tributario, al “Principio de la Fuente” que originalmente contenía la ley de impuesto a las ganancias, le adiciona el “Principio de Residencia”, con lo cual el régimen actual es denominado “Principio de la Renta Mundial”.

Como consecuencia de este principio, los residentes en la Argentina tributan tanto por sus ganancias de fuente argentina, como por sus rentas de fuente extranjera, es decir se aplica el principio de renta mundial y los no residentes tributan por el principio de la fuente, es decir que tributan exclusivamente por sus ganancias de fuente argentina.

Lo que lleva a la elección del criterio de Renta Mundial, frente al de la fuente, es la preferencia por gravar ilimitadamente las rentas de los residentes argentinos para lograr más equidad y eficiencia. También se justifica desde el punto de vista de la globalización económica, ampliando la base imponible por persona, independientemente de dónde inviertan y evitar la evasión a paraísos fiscales.

La ley de impuesto a las ganancias, dispone que las transacciones que empresas y entes domiciliados o ubicados en el país realicen con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en los países de baja o nula tributación que, de manera taxativa indique la reglamentación, no serán ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes. Para determinar los precios de dichas transacciones serán utilizados los métodos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de transacción realizada; además agrega que la restricción sobre el secreto fiscal establecida en el art. 101 de la ley 11.683, no será aplicable respecto de la información acerca de terceros que resulte necesaria para determinar dichos precios, cuando ésta deba oponerse como prueba en causas que tramiten en sede administrativa o judicial.

Del análisis de la mencionada ley, concluimos que el sólo hecho de negociar con paraísos fiscales destruye toda validez a los precios de transferencia que se hayan fijado en las respectivas transacciones entre residentes del país y entes situados en los paraísos fiscales. Al respecto,

(La mejor manera de luchar con los Paraísos Fiscales es): *“Básicamente que no existan. Un modo de lucha aplicado fue la incorporación de Argentina al control internacional de movimiento de fondos, como consecuencia del blanqueo.”*⁶

e) JURISDICCIONES NO COOPERANTES.

La reforma de la Ley N° 27.430, incorpora un artículo que define que serán consideradas como jurisdicciones no cooperantes aquellas que:

- ✓ No tengan vigente un Acuerdo de Intercambio de Información (AII) o Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI) con cláusula amplia de intercambio de información o bien que,
- ✓ Existiendo Acuerdo de Intercambio de Información (AII) o Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI), no cumplan efectivamente con el intercambio de información.

Asimismo se establece que los Acuerdos de Intercambio de Información (AII) y Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) deben cumplir con los estándares

⁶ Juan Pablo Putignano, Asesor de Jefatura – AFIP Distrito San Rafael, en entrevista a las autoras 17/10/2019.

internacionales de transparencia e intercambio de información en materia fiscal a los que se haya comprometido la República Argentina, que el Poder Ejecutivo elaborará un listado de las jurisdicciones que deban considerarse como no cooperantes, y además se incorpora un artículo que define que serán consideradas jurisdicciones de baja o nula tributación, aquellas jurisdicciones, territorios, estados asociados o regímenes tributarios especiales que establezcan una tributación máxima a la renta empresaria inferior al 60% de la tasa del Impuesto a las Ganancias, esto es un 15%.

Para la Unión Europea, estas son las 17 jurisdicciones consideradas como no cooperantes, según un estudio realizado a fines de diciembre del año 2017:

- ✓ Bahrein (Asia),
- ✓ Barbados (América),
- ✓ Corea del Sur (Asia),
- ✓ Emiratos Árabes Unidos (Asia),
- ✓ Granada (América),
- ✓ Guam (Oceanía),
- ✓ Islas Marshall (Asia),
- ✓ Macao (Asia),
- ✓ Mongolia (Asia),
- ✓ Namibia (África),
- ✓ Panamá (América),
- ✓ República de Palao (Asia),
- ✓ Samoa (Oceanía),
- ✓ Samoa Americana (Oceanía),
- ✓ Santa Lucía (América),
- ✓ Trinidad y Tobago (América)
- ✓ Túnez (África)

Si contrastamos esta enumeración de la Unión Europea con el listado de las jurisdicciones cooperantes que tiene la Administración Federal de Ingresos



Públicos correspondiente al año 2017, nos encontramos que Barbados, Corea del Sur, Emiratos Árabes Unidos, Islas Marshall, Macao, Samoa, Santa Lucía y Túnez, esto es, 8 de las 17 jurisdicciones no cooperantes del listado de la Unión Europea, son considerados como cooperantes por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Como Argentina no es considerada miembro de la Unión Europea, no se encuentra obligada a excluir a estas 8 jurisdicciones no cooperantes de su listado, ni tampoco está obligada a aplicar algunas de las medidas defensivas.

En el capítulo abordamos las diferencias existentes entre evasión y elusión fiscal. Clasificamos los distintos tipos que existen, las causas que dieron lugar a su existencia y las consecuencias que acarrearón. También abordamos temas como los Paraísos Fiscales y la implicancia que tuvieron a nivel económico.



CAPÍTULO III

NORMATIVA APLICABLE

En el presente capítulo abordaremos la normativa vigente que trata y previene los delitos de evasión y elusión fiscal, a nivel nacional e internacional; como así también las infracciones que prevé la ley. De igual modo mencionaremos los tratados de intercambio de información existentes, en los cuales intervino Argentina.

1. ANTECEDENTES DE LA REFORMA A LA LEY N° 11.683.

A finales de la década de los noventa la República Argentina ingresó en una compleja crisis financiera y económica, además de la política y social, que alcanzó su punto más álgido en el año 2001 con el famoso "corralito" y los tristes episodios vividos en Plaza de Mayo. Ante este panorama, entre otras cuestiones, resultaba primordial incrementar los ingresos públicos, y uno de los instrumentos más efectivos era combatir el alto nivel de evasión fiscal que se venía registrando. Esta iniciativa se llevó a cabo a través de dos acciones: por un lado, se intensificaron los controles y el cumplimiento de la ley; y por el otro, se dictaron nuevas normas tributarias de control, con lo cual el país se vio inmerso en un profundo proceso normativo de carácter fiscal en el que se incluyeron numerosas cláusulas anti-evasivas.

Según explica Lamagrande (2010), la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 fue sancionada a fines del año 1932 para su aplicación en las cuestiones referentes al impuesto a los réditos y al impuesto a las transacciones, que habían sido instituidos por decretos leyes del 19 de enero de 1932 y del 1 de octubre de 1931, respectivamente, posteriormente transformados en las leyes 11586 y 11587. Dicha ley ha sido, desde su creación, la

columna vertebral del régimen tributario argentino. Desde el 12 de enero de 1933, fecha en que fue publicada en el Boletín Oficial, hasta nuestros días, ha regido, y continúa haciéndolo, sobre aspectos del régimen tributario nacional en tan diversos planos como lo son el derecho tributario administrativo y contencioso administrativo, el derecho tributario sustantivo y el derecho tributario infraccional, la interpretación de la ley fiscal, entre muchos otros.

El artículo primero de la Ley 11.683, de Procedimiento Tributario, establece el criterio para interpretar la normativa fiscal de la siguiente manera: *“En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado”*. Este artículo nos ayuda a **interpretar** la normativa tributaria, en primer lugar, otorgando prioridad a la finalidad fiscal y económica y, en segundo lugar, dando la posibilidad de acudir al Derecho Privado para conceptos que no hayan definido la normativa tributaria. Se consagra la autonomía del Derecho Tributario ya que se podrá recurrir a las disposiciones del Derecho Privado sólo cuando la finalidad fiscal y económica no sea suficiente.

Es indudable que los tiempos cambian, el mundo se transforma constantemente y son las instituciones las obligadas a atender a dichos cambios respetando el marco de acción que la Constitución Nacional y las leyes en vigencia delimitan. Llegado el caso, se debe revisar el contenido de las normas legales para, de corresponder, modificarlas en pos de la mejor aplicación de las garantías consagradas en la Constitución Nacional y en los Tratados de Derechos Humanos que integran nuestro régimen, tal como los constituyentes lo dispusieron en el inciso 22 del art. 75 de la Carta Magna.

En síntesis, el objetivo final debería consistir en lograr el instrumento legal más adecuado para el mejor resguardo de los derechos fundamentales consagrados en materia financiera en nuestra Constitución Nacional.

Su texto ha sufrido más de doscientas cincuenta modificaciones a través de leyes, decretos, resoluciones y disposiciones varias desde su sanción. Durante los últimos años, en especial a partir de la situación de bancarrota en la que ingresó el país en el año 2001, el sistema tributario argentino ha vivido un constante bombardeo de **cláusulas anti-evasión**. Las nuevas medidas estaban evidentemente destinadas a reducir los altos niveles de evasión fiscal, comunes en toda Latinoamérica, y así aumentar la recaudación fiscal. Esta

paulatina incorporación de cláusulas anti-evasión se llevó a cabo, principalmente, a través de tres leyes, lo que no quiere decir que sean las únicas:

1. **Ley 25.345**, del 14 de noviembre de 2000, conocida como "Ley Anti-evasión". Entre las reformas fiscales que atañen al tema aquí analizado señalamos las siguientes: a) No surtirán efectos entre las partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a \$1.000, o su equivalente en moneda extranjera, que no fueran realizados a través de depósitos en cuentas de entidades financieras; giros o transferencia bancarias; cheques; tarjetas de crédito, compra o débito; factura de crédito; otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo Nacional; y b) Los pagos que no sean efectuados de acuerdo al punto anterior no podrán ser computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones.
2. **Ley 25.795**, del 14 de noviembre de 2003, conocida como "Plan Anti-evasión I". De esta norma destacamos que a) se extiende la responsabilidad solidaria a los sujetos que por sus compras reciban facturas o documentos apócrifos; b) se incorporan presunciones iuris tantum en la Ley de Procedimiento Tributario para determinar de oficio la materia imponible cuando haya diferencias entre las existencias declaradas por el contribuyente y lo detectado por AFIP; c) se otorga al Poder Ejecutivo Nacional la facultad de reglamentar las condiciones de cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos en favor del contribuyente o responsable, a la utilización de determinados medios de pago.
3. **Ley 26.044**, del 5 de julio de 2005, conocida como "Plan Anti-evasión II". Comportó varias modificaciones en el plano impositivo, previsional y aduanero, pero en esta oportunidad remarcamos las siguientes: a) Se otorgaron facultades a la AFIP para proceder al secuestro preventivo y eventual decomiso de mercaderías; b) se estableció el domicilio fiscal electrónico, como así también la determinación de un domicilio fiscal alternativo con plena validez a todos los efectos legales; c) se puso en marcha a nivel nacional de un sistema de registro unificado de personas jurídicas: la clave única de identificación tributaria (CUIT), que es emitida por la AFIP y será el único identificador de las sociedades.

En el marco de la denominada "reforma tributaria" recientemente implementada en nuestro país por la Ley 27.430, entre otras normas legales la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 ha sido revisada en pos de "una mejora significativa de las condiciones de competitividad de nuestra economía, así como la generación de un marco normativo que

promueva el desarrollo económico sostenido de nuestro país y la generación de empleo de calidad” y que nos permita avanzar hacia un sistema más equitativo, que contribuya a la creación de empleo de calidad, fomente la inversión y el desarrollo económico y, a su vez, esté en línea con los compromisos internacionales asumidos por la República Argentina.

Esta reforma presenta aspectos plausibles, que han permitido ciertamente instaurar una estructura legal más acorde con los principios consagrados por nuestra Constitución Nacional y por nuestra más reconocida jurisprudencia en materia tributaria, y otros perfectibles.

Con la sanción de la Ley 27.430, se introduce una serie de modificaciones a la Ley de Procedimientos Tributarios N° 11.683, con el objetivo de dotar a la Administración Federal de Ingresos Públicos de nuevas herramientas para combatir la evasión.

Los principales puntos a tratar por la reforma fueron los siguientes:

- ✓ Se establece la obligatoriedad de constituir el domicilio fiscal electrónico para todos los contribuyentes.
- ✓ Se amplía el alcance de la solidaridad de los responsables por deuda ajena.
- ✓ Se admite la presentación de declaraciones juradas rectificativas en menos, con una diferencia de hasta el 5% de la base imponible declarada originalmente, siempre que se presente en un plazo de hasta 5 días del vencimiento general.
- ✓ Se incorpora dentro del procedimiento de la determinación de oficio la posibilidad de llegar a un acuerdo conclusivo voluntario entre el Fisco y el contribuyente.
- ✓ Se incrementa el valor probatorio que revisten las actas labradas por la AFIP, disponiendo que las mismas harán plena fe mientras no se pruebe su falsedad, y servirán en los juicios respectivos.
- ✓ Se incorpora en la ley la facultad de la AFIP para disponer medidas preventivas tendientes a evitar maniobras de evasión tributaria, limitando la autorización de emisión de comprobantes o modificando la condición de inscriptos de los contribuyentes.
- ✓ En materia sancionatoria, subsiste la sanción de clausura, pero sin la multa en forma conjunta, y se modifican los días mínimos y máximos de las mismas.
- ✓ Se incorpora al texto legal la graduación de las multas materiales y la forma de reducir o agravar las mismas.

El secreto fiscal no será aplicable para la autoridad competente en el marco de los convenios para evitar la doble imposición celebrada por la República Argentina, y respecto

de los balances y estados contables presentados por el contribuyente, por el carácter público de los mismos.

- ✓ Se establece un procedimiento de mutuo acuerdo previsto en los convenios para evitar la doble imposición internacional. El mismo consiste en un método de resolución de controversias derivadas de la interpretación de convenios para evitar la doble imposición internacional, prevista en la mayoría de los convenios suscriptos por la Argentina y los países y/o Estados extranjeros.

En cuanto a la Ley Penal Tributaria, las modificaciones introducidas estuvieron dirigidas a incrementar los límites de punibilidad como se muestra a continuación:

- ✓ Evasión simple delitos tributarios: \$ 1.500.000 por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a 1 año.
- ✓ Evasión simple delitos de los recursos de la seguridad social: \$ 200.000 por cada mes.
- ✓ Evasión agravada delitos tributarios: \$ 15.000.000.
- ✓ Evasión agravada delitos de los recursos de la seguridad social: \$ 1.000.000.

Dentro de la evasión agravada:

1. Si 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, el monto evadido deberá superar los \$ 2.000.000 para delitos tributarios y los \$ 400.000 para los delitos de los recursos de la seguridad social.
 2. Cuando el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, el monto evadido deberá superar los \$ 2.000.000 para delitos tributarios y los \$ 400.000 para delitos de los recursos de la seguridad social.
 3. Cuando hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológico o materialmente falso, siempre que el perjuicio generado por tal concepto supere la suma de \$ 1.500.000.
- ✓ Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales: \$1.500.000 en un ejercicio anual,
 - ✓ Apropiación indebida de tributos: \$ 100.000 por cada mes, tanto para delitos tributarios como de la seguridad social.



- ✓ Respecto de la simulación dolosa de pago, se establecen los siguientes montos mínimos:
 - \$ 500.000 por cada ejercicio anual, en el caso de obligaciones tributarias, y
 - \$ 100.000 por cada mes, para el caso de recursos de la seguridad social.

- ✓ Se elimina la multa de 2 a 10 veces de la deuda, verificada la sanción a la persona jurídica.

- ✓ Se establece nuevamente la fuga del proceso, extinguiéndose la acción penal, siempre que el contribuyente acepte y cancele, en forma incondicional y total, las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente hasta los 30 días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula. Se aclara que este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica.

2. LEY NACIONAL. INFRACCIONES MATERIALES. SANCIONES.

La ley 11.683 surge del texto ordenado en el año 1998, la cual ha recibido varias reformas a lo largo del tiempo a esta parte. La última reforma fue introducida por la Ley 27.430, con vigencia general a partir del día 30 de diciembre del año 2017 y es a esta reforma a la que nos referiremos en el presente capítulo. La mencionada Ley no cambia, en esencia, las conductas ilícitas, sino que modifica las sanciones aplicables para cada una de ellas.

Al redactar la ley, el legislador quiso distinguir dos tipos de conductas ilícitas diferentes, por un lado, la omisión de impuestos y por otro la evasión tributaria, con la intención de diferenciar aquellas conductas incursas en la negligencia o impericia del contribuyente de aquellas que surgen del dolo o de la intención de ocasionar un daño al fisco, en ambos casos el daño ocasionado es de carácter material o económico.

A continuación, se expone un cuadro que demuestra la conducta ilícita con su respectiva sanción:

CONDUCTA ILÍCITA	ARTÍCULO	SANCIÓN A APLICAR
Omisión del impuesto.	45	Multa del 100% del impuesto omitido.
Defraudación impositiva.	46, 46.1, 46.1.1 y 47	Multa graduable de 2 a 6 veces el impuesto evadido.
Agentes de retención y percepción.	48	Multa graduable de 2 a 6 veces el impuesto retenido y no ingresado.

a) OMISIÓN DEL IMPUESTO.

La conducta punible consiste en no pagar, no retener o no percibir un tributo, o bien, pagarlo, retenerlo o percibirlo en menor medida que lo debido, siempre y cuando esa omisión se efectúe mediante una declaración jurada o información inexacta. Esto hace referencia a que la declaración jurada que se presente o la información que se suministre contengan datos ajenos a la realidad y que por ende el importe tributario, según estos datos, sea inexistente o esté disminuido.

De acuerdo a lo que establece el Artículo 45 de la Ley de Procedimiento Tributario, *“Será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren:*

- a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.*
- b) Actuar como agentes de retención o percepción.*
- c) El pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos, en los casos en que corresponda presentar declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, mediante la falta de su presentación, o por ser inexactas las presentadas.*

Será reprimido con una multa del doscientos por ciento (200%) del tributo dejado de pagar, retener o percibir cuando la omisión a la que se refiere el párrafo anterior se vincule con transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o

establecimientos permanentes ubicados en el país con personas humanas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior.

Cuando mediara reincidencia en la comisión de las conductas tipificadas en el primer párrafo de este artículo, la sanción por la omisión se elevará al doscientos por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir y, cuando la conducta se encuentre incurso en las disposiciones del segundo párrafo, la sanción a aplicar será del trescientos por ciento (300%) del importe omitido”.

El elemento que caracteriza a la omisión de impuestos es la negligencia del contribuyente, aunque también puede extenderse a la impericia por parte del mismo.

Se entiende por **negligencia** al descuido voluntario y consciente en la tarea cotidiana que se despliega, o bien en el ejercicio de la profesión a través de la realización de un acto contrario a lo que el deber, que esa persona realiza, exige y supone. Esta falta grave o culpa, generalmente son punibles de una sanción de materia penal.

Por otro lado, definimos a la **impericia** como la falta, carencia, privación, o insuficiencia de pericia, práctica, destreza, experiencia, soltura, maestría o conocimiento aplicado en un trabajo, arte o ciencia, como así también en una función o desempeño.

Dicha conducta ilícita trae como elemento al dolo simple; de hecho, entre la negligencia y el dolo simple existe una estrecha diferencia. Pensemos, por ejemplo, que la omisión de pagos se produjo por presentar una declaración jurada inexacta en virtud de no observar cierto límite en la deducción del gasto en el impuesto a las ganancias por negligencia (no se tuvieron en cuenta todos los recaudos legales para no cometer el error), o cuando, a sabiendas de que existe determinado límite legal u otra circunstancia, se decidió pagar de menos no aplicando dicho límite y, en consecuencia, tomando un mayor gasto deducible. En el primer caso, la conducta fue con negligencia mientras que en el segundo caso fue con dolo simple, distinto del dolo que caracteriza a la evasión fiscal, enmarcado en una suerte de maquinación estructurada para engañar al fisco. Todos los errores derivados de la negligencia y el dolo simple cometidos en la declaración jurada hacen a ésta, una declaración inexacta, quedando dicha conducta incurso en los términos de la omisión de impuestos.

Con la reforma de la Ley 27.430 la sanción por omisión del pago del impuesto se incrementó, pasando de ser graduable entre el 50% (cincuenta por ciento) y el 100% (cien por ciento), a ser equivalente al 100% (cien por ciento) del impuesto omitido. La gradualidad de la sanción permite valorar la conducta del contribuyente; pensemos que son muchos

más los contribuyentes que actúan con negligencia y dolo simple, que con “dolo idóneo”, figura que según la doctrina destacada caracteriza a la evasión tributaria. Es importante tener en cuenta que la multa por omisión del impuesto corresponde aplicarla en la medida que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) no verifique la existencia de dolo (defraudación), en los términos del Artículo 46 de la Ley de Procedimiento Tributario.

La conducta del Artículo 45 de la Ley de Procedimiento Tributario, admite el error excusable, que queda definido con la reforma dentro de la misma Ley en el Artículo 50.2, que establece lo siguiente: *“Se considerará que existe error excusable cuando la norma aplicable al caso –por su complejidad, oscuridad o novedad– admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado”*.

Será el contribuyente quien deba demostrarlo, en orden a evaluar la existencia de error excusable eximente de sanción, deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades.

b) EVASIÓN DE IMPUESTOS.

Con relación a la evasión de impuestos la Ley de Procedimiento Tributario establece sanciones tanto para la defraudación, como para la utilización indebida de quebrantos.

Se observa que la defraudación fiscal, es un fenómeno que se presenta en la sociedad cada vez con mayor frecuencia, como consecuencia de los siguientes factores:

- ✓ La falta de cultura en la importancia social de cumplir con las obligaciones fiscales.
- ✓ El monto de la carga fiscal que sufre el contribuyente.
- ✓ La complejidad en la legislación fiscal.
- ✓ La necesidad de mantener precios de venta competitivos (esto se da cuando los competidores defraudan al fisco, lo que ocasiona que el contribuyente cumplidor se vea en desventaja económica).
- ✓ La impunidad.
- ✓ La ineficiencia en los sistemas fiscalizadores.
- ✓ La corrupción de las autoridades fiscales en complicidad con los contribuyentes.

Es por ello que la Ley de Procedimiento Tributario la sanciona estableciendo en su Artículo 46, lo siguiente: *“El que, mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido.”*

A continuación agrega en su Artículo 46.1 la sanción correspondiente para aquellos casos en los cuales se haga un uso indebido de quebrantos estableciendo que, *“El que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara, percibiére, o utilizare indebidamente de reintegros, recupero, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria, será reprimido con multa de dos (2) a seis (6) veces el monto aprovechado, percibido o utilizado.”* Y continúa diciendo en su Artículo 46.1.1 que *“El que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, será reprimido con multa de dos (2) a seis (6) veces el monto del gravamen cuyo ingreso se simuló.”* Al respecto,

(Las consecuencias, en términos generales, al incurrir en un delito de evasión son): *“La evasión de impuestos conlleva la aplicación de multas, intereses, y según el monto la aplicación de Ley Penal Tributaria, aplicando penas de prisión, aunque en la práctica no siempre se cumplen.”*⁷

Para mejorar la interpretación y aplicación de las sanciones que establece dicha Ley, y con la intención de ser lo más clara posible a fin de evitar posibles impugnaciones a futuro, se redacta el Artículo 47, que aclara qué se considera por **indicios de declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas**, contemplados en los Artículos 46, 46.1 y 46.1.1 a la hora de aplicar las sanciones pertinentes. Dicho Artículo recita lo siguiente, *“Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:*

- a) *Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11.*

⁷ Juan Pablo Putignano, Asesor de Jefatura – AFIP Distrito San Rafael, en entrevista a las autoras 17/10/2019.

- 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 proviene 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 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 tergiverse 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 Federal de Ingresos Públicos”.*

El elemento que caracteriza a la evasión impositiva es el **dolo idóneo**, como lo califica la doctrina destacada, entendiéndolo como tal a aquella conducta específica y precisa, idealizada para la finalidad para la que se destina. Por ello engañar al Fisco, claramente representa engañar a una víctima muy particular.

Desde esta perspectiva, por citar un ejemplo, la declaración jurada engañosa u ocultación maliciosa que causa la defraudación al Fisco, de ninguna manera puede coincidir con el dolo simple, sino que se trata de una conducta articulada, de manera estructurada, para engañar al Fisco. Se sabe que éste, a través de la Administración Federal de Ingresos Públicos, cuenta con:

- 1) Medios electrónicos modernos, que él mismo arbitra para la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos a su cargo y que están en permanente evolución, fruto del acelerado avance tecnológico;

- 2) Personal altamente capacitado;
- 3) Información en tiempo diferido y real, en algunos casos, que le permite detectar inconsistencias sistémicas;
- 4) Amplias facultades para hacer cumplir las leyes impositivas, para recaudar los impuestos y para fiscalizar lo que el contribuyente calcula y paga, entre otros.

Otra de las figuras de evasión de impuestos resulta ser la **declaración en cero**. Para el Fisco la declaración jurada en cero configura evasión, en los términos del Artículo 47, inciso a), de la Ley de Procedimiento Tributario. Una declaración en cero no posee entidad propia, sobre todo cuando se trata del impuesto a las ganancias de un sujeto persona humana, máxime teniendo en cuenta si esa persona presentó la declaración jurada de IVA en tiempo y forma, sus ingresos y sus gastos gravados, exentos y no gravados.

c) AGENTE DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN DE IMPUESTOS.

Los agentes de retención y percepción de impuestos, que omitieren actuar como tales, es decir que no retengan o perciban el impuesto, o bien que lo hagan, pero en defecto, incurrirán en las previsiones del Artículo 45 de la Ley de Procedimiento Tributario. Más grave aún es la conducta de aquellos agentes de retención o percepción, que importa retener o percibir el impuesto y no ingresarlo al Fisco, o bien hacerlo, pero ingresarlo fuera del término legalmente establecido. Para estos casos la mencionada Ley, establece la sanción a aplicar en su Artículo 48 que establece que, *“Serán reprimidos con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que lo mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo.*

No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo.”

3. EXIMICIÓN Y REDUCCIÓN DE SANCIONES.

Con la reforma introducida por la Ley 27.430 surge del Artículo 39, la figura de la **“presentación espontánea”**, la cual establece que si un contribuyente o responsable

regulariza su situación presentando la declaración jurada original omitida o bien presentando la correspondiente rectificativa antes de la orden de intervención (considerando como tal al inicio de la inspección), se lo exime de toda responsabilidad infraccional; en la medida que dicho contribuyente no sea reincidente en las infracciones materiales. Demás está decir, que, pese a que dicha Ley exime de responsabilidad al contribuyente, corresponderá la aplicación de la sanción del artículo 38 de la Ley de Procedimiento Tributario, por la omisión de presentación de la declaración jurada dentro de los plazos generales establecidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos. En este caso, si el contribuyente cumple con el pago de la sanción y, además, con la presentación espontánea, gozará de pleno derecho de la rebaja del cincuenta por ciento (50%) del monto a pagar. Pensemos que se trata de una circunstancia muy particular ya que, de resultar ser fiscalizada con posterioridad en algún momento, las eventuales diferencias de impuesto generaran el ilícito por omisión o por evasión.

Si la presentación de la declaración jurada original omitida o la correspondiente rectificativa ocurren entre la orden de intervención y la notificación de una vista previa conferida a instancias de la inspección actuante en los términos del artículo agregado a continuación del artículo 36, el 36.1, de la Ley de Procedimiento Tributario, y no existiera reincidencia en las infracciones previstas en los artículos 45, 46, 46.1, 46.1.1 y 48 del Ley de Procedimiento Tributario, las multas establecidas en tales artículos se reducirán a un cuarto (1/4) de su mínimo legal.

Si la presentación de la declaración jurada original omitida o la correspondiente rectificativa ocurre antes de correrse las vistas del artículo 17 de la Ley de Procedimiento Tributario, y no existiera reincidencia en las infracciones previstas en los artículos 45, 46, 46.1, 46.1.1 y 48 de la ley de Procedimiento Tributario, las multas de tales artículos se reducirán a la mitad (1/2) de su mínimo legal.

Cuando la presentación fiscal fuese aceptada una vez corrida la vista, pero antes de operarse el vencimiento del primer plazo de quince (15) días acordado para contestarla, las multas previstas en los artículos 45, 46, 46.1, 46.1.1 y 48 se reducirán a tres cuartos (3/4) de su mínimo legal, siempre que no mediara reincidencia en tales infracciones.

En caso de que la determinación de oficio practicada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, fuese consentida por el interesado, las multas materiales aplicadas, no mediando la reincidencia mencionada en los párrafos anteriores, quedará reducida de pleno derecho al mínimo legal.



A efectos de los párrafos precedentes, cuando se tratare de agentes de retención o percepción, se considerará regularizada su situación cuando ingresen en forma total las retenciones o percepciones que hubieren mantenido en su poder o, en caso que hayan omitido actuar como tales y encontrándose aún vigente la obligación principal, ingrese el importe equivalente al de las retenciones o percepciones correspondientes.⁸

⁸ Sobre esta temática, véase ANEXO A, página 84.

4. LEY N° 27.260 - LEY DE SINCERAMIENTO FISCAL

Con fecha 22/07/2016, fue sancionada la Ley N° 27.260⁹ –Libro II- de Régimen de Sinceramiento Fiscal; con ésta se establece una liberación en términos de extinción de la acción penal, respecto de la presunta comisión de delitos fiscales, cambiarios o aduaneros que pudieran corresponder por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que tuvieran origen en los bienes y tenencias que se declaren voluntariamente, y las rentas que éstos hubieran generado.

La ley pretende que se exterioricen **todos** los bienes, bajo pena de quitar los beneficios que ella misma otorga y consecuentemente generar la obligación de afrontar la totalidad de las consecuencias legales que la existencia de los bienes podría generarle a su titular. Ésta también establece que no se podrán acoger a sus beneficios los contribuyentes que pretendan adherirse al régimen, por hechos vinculados al lavado de activos y/o el financiamiento del terrorismo. En aquellos casos en los que los organismos de control detectan que el “blanqueo” ha sido parcial, ocultándose otros bienes del activo del contribuyente, los beneficios alcanzados por aplicación de esta ley, automáticamente quedan sin efecto. En este sentido,

(Se entiende por blanqueo): *“El blanqueo lo que permite es no pagar los impuestos evadidos, se considera como la oportunidad para declararlos; como no se pueden detectar se aplica esta figura.”*¹⁰

En síntesis, el perdón de la ley lo es exclusivamente a quienes eventualmente hayan cometido delitos de naturaleza tributaria, cambiaria y aduanera.

Aquellos que estuvieran vinculados a una causa penal no tributaria pero no pesara sobre ellos auto de procesamiento, podrán adherir de forma condicional. En virtud de ello estarán sujetos al avance de la investigación en el que un procesamiento posterior le hará perder los beneficios que condicionalmente le otorga la ley. En este sentido, serán las entidades bancarias y la UIF quienes jueguen un rol fundamental.

Se trata de una ley que, superando los estándares de sus precedentes (leyes 25.401, 26.476 y 26.860), en sustancia y en materia penal, establece una “gracia “para

⁹ Ley 27.260, sancionada el 26/05/2016, B.O. del 22/07/2016.

¹⁰ Juan Pablo Putignano, Asesor de Jefatura – AFIP Distrito San Rafael, en entrevista a las autoras 17/10/2019.



todos aquellos que hubieran generado y/o adquirido bienes a espaldas de las autoridades impositivas como consecuencia de actividades lícitas.

También debe tenerse en cuenta la entrada en vigencia a partir del año 2017 de los Estándares para el Intercambio Automático de Información Financiera en Materia Impositiva de OCDE. Ello implicará una mayor interacción entre numerosas jurisdicciones para evitar el ocultamiento de los bienes e implica, en la práctica, una mayor dificultad para lograr tal cometido.

La República Argentina se halla dentro de los países que han asumido el compromiso de realizar el primer intercambio de información en 2017, motivo por el cual este Régimen de Sinceramiento Fiscal constituirá la última oportunidad para que los contribuyentes incumplidores revelen voluntariamente sus bienes y cuentas ocultas en el exterior.

El Organismo Fiscal estableció ciertos casos en los cuales corresponde iniciar la investigación, estos son:

- 1) Diferencias conceptuales por ajustes técnicos: como ser por ejemplo que la empresa tomó un criterio de valuación determinado para algún bien y la AFIP interpreta que se tiene que tomar otro diferente.
- 2) Facturas apócrifas: la Ley del Blanqueo castiga las facturas apócrifas, en caso que la AFIP detecte facturas apócrifas las mismas no se encontraran beneficiadas con las liberaciones del Sinceramiento.
- 3) Detección de bienes ocultos sin declarar al 31/12/2015 (para empresas) o 22/07/2016 (para personas): La AFIP únicamente puede ajustarle al contribuyente en caso que efectivamente detecte los bienes ocultos sin declarar a esa fecha.

a) DAN DE BAJA BLANQUEOS POR NO DECLARAR CUENTAS DEL EXTERIOR.

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) comenzó a dar de baja trámites de contribuyentes que exteriorizaron activos durante el año 2016 debido a que el organismo descubrió que no habían declarado todos sus bienes.

Según indicaron en el organismo, se trata de personas que no declararon todo lo que tenían en el exterior y la diferencia con lo blanqueado supera los márgenes de los errores técnicos que se pueden cometer al realizar un trámite.



La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) se decidió a tomar dicha decisión luego de cruzar datos propios con los provenientes de más de 206.000 cuentas de argentinos en el exterior.

Esto forma parte del proceso de intercambio de información entre las administraciones tributarias de diferentes países que se han adherido al programa de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), cuyo objetivo es ir eliminando del sistema internacional a los paraísos fiscales.

5. NORMAS INTERNACIONALES. SISTEMA DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.

El Sistema de Intercambio de Información, es una plataforma de interoperabilidad, que actúa como canal entre las instituciones y organizaciones del Estado para compartir información. Esta información compartida es lograda a través de interconexiones basadas en estándares de sistemas y base de datos dentro del sector público que están separados y distribuidos físicamente en distintos edificios gubernamentales. Es un servicio orientado a instituciones públicas, que permite a los servidores públicos encargados de gestionar los asuntos civiles, verificar en línea la información que necesita, provenientes de sistemas de otras instituciones, así como integrar dicha información a sus sistemas existentes a través de mecanismos de integración y consulta.

El contexto actual de globalización, crisis económica y competencia fiscal ha supuesto la reacción de las organizaciones internacionales (en particular, la OCDE y la UE) en orden a la instauración de un “nuevo estándar de intercambio de información”, basado en el intercambio automático de datos.

Avance que persigue como objetivo la lucha contra el fraude fiscal desde el convencimiento de que dicha finalidad solo puede conseguirse a través de la coordinación de los procedimientos de los distintos Estados, a partir de la instauración de sistemas estandarizados de intercambio de información y, fundamentalmente, desde la construcción de una cultura de la cooperación que coadyuve a superar los obstáculos que se oponen a un efectivo intercambio de datos a nivel internacional.

En el contexto actual de globalización económica, en el que los cambios se producen con asombrosa rapidez, asistimos en los últimos años al fuerte impulso dado a los

mecanismos de intercambio de información tributaria y, en particular, a uno de los cauces de transmisión de los mismos, esto es, el intercambio automático de datos entre Estados.

Impulso, en efecto, que parece obedecer a unas circunstancias económicas y políticas determinadas, como es la lucha contra la evasión y el fraude fiscal en un escenario de crisis económica mundial.

Los tratados de intercambio de información tributaria: ¿Son a pedido o automático?

Si bien el estándar vigente en la actualidad, de acuerdo con las definiciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), las Naciones Unidas y el G-20, consiste en un modelo de intercambio de información tributaria a pedido (IITP), de alcance bilateral entre un Estado requirente y un Estado requerido, desde mediados del año 2012, la misma OCDE junto con distintas organizaciones proponen un cambio de modelo desde el intercambio de información tributaria a pedido al intercambio de información tributaria automático (IITA), operando con alcance multilateral. Es decir, que el viraje de modelo implica un giro doble:

- Intercambio automático (IITA), en lugar de a pedido (IITP).
- Alcance multilateral, en lugar de bilateral.

a) INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN

Es una herramienta de los gobiernos para contrarrestar efectivamente la evasión fiscal internacional a través de la constitución y operación de cuentas, activos y estructuras. Plantea una alternativa al intercambio de información, consistente en la retención de un porcentaje de los saldos en activos financieros alcanzados por parte de las instituciones financieras suizas en que estuviera radicada la cuenta.

Recientemente se ha firmado un Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria entre Estados Unidos y Argentina, por lo que se prevé que intercambien información a requerimiento de partes; de todos modos, para que dicho acuerdo entre en vigencia falta cumplir con la firma de ciertos documentos.



Teniendo en cuenta los efectos del intercambio de información, la adopción del Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria, es un aporte más para poner fin del secreto bancario en el mundo, otorgándoles a las administraciones tributarias nacionales las herramientas y los elementos necesarios para combatir la evasión tributaria en sus respectivos países y proteger sus bases imponibles, para que países en vías de desarrollo, como es el caso de Argentina, puedan ser más eficientes al resolver desequilibrios fiscales causados por el déficit y la insuficiente recaudación fiscal, sin tener que aumentar la presión tributaria sobre sus contribuyentes.

En el caso particular de Argentina, el Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria, constituye una herramienta muy valiosa para la Administración Federal de Ingresos Públicos como organismo competente a los efectos del acuerdo, además ha dado gran impulso a la Ley de Sinceramiento Fiscal sancionada recientemente, incentivando a muchos contribuyentes a adherirse al régimen propuesto por dicha ley, ya que el nuevo paradigma internacional deja en evidencia las cuentas bancarias abiertas en otros países y no declaradas ante el fisco nacional.

b) ¿QUÉ TIPO DE INFORMACIÓN PUEDE INTERCAMBIAR LA ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS Y CUÁNDO PUEDE HACERLO?

Respecto del acuerdo celebrado por Argentina con 41 (cuarenta y un) jurisdicciones, para efectuar un intercambio mutuo de información, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá, a partir de la celebración del mismo, recibir información sobre las cuentas financieras que los residentes argentinos tengan en cada una de esas jurisdicciones. En el caso de Uruguay y las Islas Vírgenes Británicas, al no haberse elegido mutuamente con Argentina, la Administración Federal de Ingresos Públicos no podrá recibir información en forma automática sobre las cuentas que los argentinos posean en esas jurisdicciones. Sin perjuicio de ello, corresponde aclarar que respecto de Uruguay existe un intercambio a requerimiento que ya comenzó a tener aplicación por ambos países.

c) VENTAJAS DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA AUTOMÁTICO (IITA) SOBRE EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA A PEDIDO (IITP)

Las ventajas del intercambio de información tributaria automático (IITA) sobre el intercambio de información tributaria a pedido (IITP), son múltiples y de amplio espectro:

- Proporciona información oportuna para combatir la evasión fiscal.
- Ayuda a detectar casos de incumplimiento fiscal, aun cuando la Administración Tributaria no conozca ni posea sospechas de tales incumplimientos.
- Incentiva el cumplimiento voluntario de los contribuyentes con relación a la declaración de bienes e ingresos en el exterior y el pago de los impuestos respectivos.
- Permite integrar la información recibida automáticamente con los sistemas del país receptor para ejercer un control fiscal eficaz.

El proceso básico de intercambio de información automático, de acuerdo a la OCDE, puede desglosarse en siete pasos:

- 1) El pagador o agente pagador colecta información del contribuyente y/o genera información por sí mismo.
- 2) El pagador o agente pagador reporta información a las Autoridades Fiscales del país huésped o fuente.
- 3) La Autoridad Fiscal del país huésped o fuente consolida la información por país de residencia de los beneficiarios efectivos de los ítems de renta.
- 4) La información es encriptada y enviada en paquete a la Autoridad Fiscal de cada país de residencia de sus beneficiarios.
- 5) La información es recibida y descryptada por las Autoridades Fiscales del país huésped o fuente.
- 6) La Autoridad Fiscal del país huésped o fuente alimenta sus bases de datos con la información recibida en un proceso de *matching* automático o manual.

- 7) La Autoridad Fiscal del país huésped o fuente analiza los resultados y toma las acciones ejecutivas o de cumplimiento que correspondan.

Desde el punto de vista estático, el sistema de intercambio de información automático es limitado a unos pocos países en general desarrollados (DC) o a determinadas categorías de activos financieros.

El volumen que presenta el flujo de información automática (IITA) cuando el sistema funciona con fluidez, es muchas veces superior al correspondiente a la información a pedido (IITP), aún con las extensiones que adoptara el estándar internacional hoy vigente.

El motivo es autoevidente, para que un Estado requirente dirija válidamente un pedido de información a pedido del Estado requerido y que éste último le conteste:

- El primer Estado debe acreditar ante el Estado requerido que la información solicitada es presumiblemente relevante para la administración y ejecución de las leyes domesticas impositivas del Estado requirente;
- El Estado requerido queda obligado a suministrar la información cuando los datos a coleccionar objeto del pedido son confiables, están sujetos a disponibilidad o accesibles mediante acciones que no impliquen un esfuerzo desproporcionado, y cuente con poderes y facultades suficientes para obtenerla, y, además, que el Estado requirente pueda obtenerla de acuerdo con su legislación interna;
- Debe garantizarse el respeto a los derechos de los contribuyentes, y la estricta confidencialidad de la información intercambiada.

d) IMPORTANCIA DE LOS IITA EN PAÍSES NO DESARROLLADOS

Se ha estimado que en el período abarcado entre los años 1970 y 2007, al menos entre 150 y 200 miles de millones de dólares estadounidenses se fugaron por año desde los países menos desarrollados (LDC) a los países desarrollados como fondos de capital privado (*fondos offshore*), lo que supone que la riqueza de portafolio no declarada en los LDC al 2007 rondaría los 6,2 billones de dólares, y al 2010, entre 7,3 y 9,3 billones de dólares.

Según estudios, se ha estimado que estos activos financieros representarían entre un 25% y un 30% de los fondos offshore mundiales y que los diez primeros países en

ranking justificarían el 61% (sesenta y un por ciento) del total de fondos offshore de LDC; cabe aclarar que la Argentina se encuentra en la posición diez de dicho ranking, con un estimado de \$399 miles de millones de dólares de activos offshore al 2010.

Desde un punto de vista macroeconómico, los fondos *offshore* implican una pérdida de capital que podría destinarse a inversión (productiva, infraestructura) en las economías de los LDC, generando una pérdida de bienestar que se traduce en una menor tasa de crecimiento de dicha economía e ingreso *per cápita* para su población. Vinculado con ello, tales recursos incrementan la dependencia externa de la economía nacional, vía endeudamiento público externo o cierre del comercio exterior y aplicación de restricciones cambiarias.

Este círculo vicioso sólo puede quebrarse si el fisco tiene acceso relevante y masivo a la información sobre los activos de portafolio y las rentas de propiedad de residentes argentinos en el exterior.

e) ESTRATEGIA EN MATERIA DE TRATADOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN POR PARTE DE PAÍSES COMO ARGENTINA.

Argentina es uno de los países con más carga tributaria del mundo, por otro lado, es uno de los países con mayor volumen de fuga de capitales del mundo acumulado en las últimas décadas.

En tales condiciones, se infiere sin dificultad que la función que presenta el intercambio de información sobre activos financieros y sus rentas de titularidad de residentes fiscales para la AFIP es crítica y esencial.

La Argentina ha firmado cuatro tipos de tratados de intercambio de información:

- 1) Tratados de intercambio de información incluidos en convenios para evitar la doble imposición (CDI). Se trata de cláusulas de intercambios de información insertas en los CDI firmados por nuestro país bajo el modelo de IITP.
- 2) Tratados específicos de intercambio de información (TIEA): estos tratados son de alcance más amplio a las cláusulas previstas en los CDI, al prever el intercambio de información habitual o automática, espontánea, y fiscalizaciones simultáneas. En

este marco, Argentina ha firmado convenios con España, Chile, Brasil, Perú y Ecuador.

- 3) TIEA bajó el estándar del Foro de Transparencia de la OCDE, asimismo nuestro país ha firmado TIEA sobre la base estándar del Foro de Transparencia de la OCDE, que implica un modelo de información a pedido y no automático.
- 4) Convenio Multilateral sobre Asistencia Administrativa OCDE.

f) LOS CASOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN CON SUIZA, ESTADOS UNIDOS Y URUGUAY.

Una importante proporción de inversiones financieras de portafolio de residentes argentinos en el exterior se halla radicada en estas tres plazas:

- Suiza,
- Estados Unidos,
- Uruguay.

En la actualidad, el Fisco argentino no tiene acceso a intercambio de información automático en ninguna de ellas. En el caso de Suiza, por no estar en vigencia CDI ni TIEA; en el caso de Uruguay, el TIEA excluye el intercambio automático, sólo rigiendo el intercambio de información a pedido; finalmente, la situación de Estados Unidos es más negativa aún a los intereses del Fisco, no existe CDI ni TIEA, falta de ratificación del acuerdo suscripto con Argentina (CMAA).

6. PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA Y EL USO DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN – ESCENARIO PRE Y POST BEPS.

a) LA ERA PRE – BEPS

Hasta hace no mucho tiempo, los propósitos proclamados por los CDI consistían en evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. Ambos objetivos se encontraban

plasmados en los respectivos preámbulos de los CDI. Para definir el alcance de las personas que pueden hacer aplicación del CDI, estos suelen normalmente recurrir al concepto de “residencia”. En términos generales se entiende por “residente de un Estado contratante” a toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, está sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Es decir que se considera “residente” a cualquier persona obligada al pago del impuesto en razón de su residencia, domicilio, o cualquier otro criterio de naturaleza similar.

En cuanto a los impuestos comprendidos, los CDI vigentes en Argentina habitualmente incluyen el impuesto a las ganancias y el impuesto sobre los bienes personales. En algunos casos se contempla únicamente el impuesto a las ganancias, como es el caso de del CDI Argentina-Brasil, mientras que en otros se contempla asimismo el impuesto a la ganancia mínima presunta como es el caso del CDI entre Argentina-Emiratos Árabes Unidos (aún no vigente).

Durante la era pre-BEPS, las herramientas primordiales para combatir situaciones de abuso de CDI se centran en dos pilares, el concepto de “beneficiario efectivo” y las cláusulas anti elusión previstas en la legislación doméstica.

a) Concepto de “*beneficiario efectivo*”:

La mayoría de los CDI firmados por Argentina fueron estructurados siguiendo el Modelo de la OCDE, con inclusión del término “beneficiario efectivo” en los artículos relativos a dividendos, intereses y regalías. Sin embargo, no existe disposición normativa que lo defina expresamente. Por otra parte, Argentina no posee aún antecedentes judiciales que ofrezcan una aproximación a la definición del término “beneficiario efectivo”.

La aproximación al concepto de “beneficiario efectivo” requeriría entonces un análisis de tipo legal que apunte a definir quien reviste los atributos de la propiedad de la renta (posesión, uso, control y riesgo) sin limitaciones que restrinjan tal derecho. Por lo tanto, no debería recurrirse al principio de la realidad económica para la definición del término “beneficiario efectivo” ni a la existencia de un propósito de negocios para validar su alcance.

Luego de las denuncias de varios CDI que la República Argentina llevó a cabo particularmente durante el año 2012, los nuevos CDI vigentes con España y Chile, contienen una disposición que extiende el requisito de “beneficiario efectivo” a todos los

conceptos de renta contenidos en el CDI, sin limitarse exclusivamente a dividendos, intereses y regalías.

b) GAAR en Argentina: el principio de la *realidad económica*:

En Argentina el protagonista indiscutido para desarticular maniobras de abusos de CDI ha sido el principio de la realidad económica. Dicho principio funciona como una norma anti elusión de carácter general bajo el derecho tributario argentino. Más allá de la disposición constitucional que consagra la jerarquía superior de los CDI con respecto a las leyes internas, la AFIP-DGI ha aplicado el referido principio en el contexto de CDI aún antes del cambio de criterio de la OCDE.

La procedencia del principio de la realidad económica requiere la necesaria existencia de formas jurídicas anormales, inusuales o inapropiadas –si bien reconocidas por el derecho privado- para la obtención del resultado económico que se tenga en miras concretar. No basta cualquier ventaja fiscal cuya concreción sea posible y lícita: es indispensable la atipicidad o anormalidad de la forma cuya utilización solo se explique por la intención de evadir el tributo.

La utilización de CDI supone el cumplimiento de ciertos requisitos de “sustancia” por parte de la entidad del otro Estado contratante que pretende hacer uso de los beneficios, lo cual estaría en línea con el principio de la realidad económica previsto en la legislación doméstica. Si bien no existe una definición legal de la “sustancia económica”, generalmente se entiende que el concepto apunta a certificar la existencia real de la sociedad extranjera en su país de residencia y la capacidad para llevar adelante las prestaciones previstas en su objeto social, particularmente las que tienen que ver con la percepción de rentas de fuente argentina.

- ASPECTOS FORMALES

A efectos de acreditar la procedencia de los beneficios contemplados en un CDI, el pagador argentino debe cumplir con la presentación de una declaración jurada con ciertas formalidades previstas en la resolución general (DGI) 3497. La declaración jurada debe ser certificada por la autoridad fiscal del país cuyo CDI se invoca, y debe ser presentada ante el agente de retención correspondiente al momento de realizarse el pago, ya que su falta de

presentación obliga al agente a practicar la retención sin contemplar los beneficios del CDI de que se trate.

La resolución general (DGI) 3497, dictada en el año 1992, tiene por objeto controlar formalmente el cumplimiento del requisito de “beneficiario efectivo” contemplado en la mayoría de los CDI firmados por Argentina. Con la modificación introducida por la resolución general (AFIP) 2228, el modelo de declaración jurada requería que la autoridad fiscal del Estado cocontratante indicara que el beneficiario del exterior era el “beneficiario efectivo” era el beneficiario de la renta. El modelo actual de la declaración jurada ya no se refiere al término “beneficiario efectivo” sino, en forma genérica, al “beneficiario/perceptor” de la renta.

b) LA ERA POST - BEPS

La era post-BEST ha introducido un concepto novedoso en materia tributaria: “la moral tributaria”. Este concepto se resume en la idea de que ya no resulta aceptable no pagar impuestos en ninguna parte, ni reducir en forma desmedida la tasa efectiva de imposición de un grupo económico a nivel internacional.

El plan de acción BEPS, delineó tres principios fundamentales para combatir estrategias de abuso de los Convenios para evitar la Doble Imposición:

- Incorporar al preámbulo de los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) una declaración clara de que los Estados que concluyen el CDI pretenden evitar la generación de oportunidades para la no imposición o la imposición reducida a través de la elusión, la evasión fiscal o las prácticas *treaty shopping*.
- Integrar una norma anti abuso específica (cláusula de limitación de beneficios), encargada de reservar los beneficios del CDI a aquellas entidades que reúnan ciertas condiciones, a fin de garantizar una vinculación suficiente entre la entidad y su Estado de residencia.
- Incluir una norma anti abuso más general basada en los propósitos principales de una operación o acuerdo para así combatir otras formas de abuso del CDI.

Argentina deberá equilibrar la tensión existente entre el abuso de CDI y el incentivo a favor de las inversiones extranjeras genuinas que inevitablemente necesita para su

crecimiento. En este sentido, si hasta ahora las inversiones en países como Argentina se realizaban a través de vehículos de inversión del exterior donde el principio de la realidad económica requería la existencia de sustancia legal y económica, el cambio de política hacia la incorporación de cláusulas de limitación de beneficios (LOB) implicaría una variación drástica en la concepción de este esquema de inversión. En defecto la inclusión de cláusulas de limitación de beneficios (LOB) se desentendería de los requerimientos de sustancia legal y económica, para pasar a enfocarse en evaluar si el accionista controlante de la sociedad es residente de un tercer país para descartar la procedencia del CDI.

La ley de sinceramiento fiscal dispuso la creación de un Registro de Entidades Pasivas del Exterior a cargo de la AFIP y DGI. En tal sentido, se establece que los contribuyentes que sean titulares de más del 50% de las acciones o participaciones del capital, los directores, gerentes, apoderados, miembros de los órganos de fiscalización o quienes desempeñen cargos similares en sociedades, fideicomisos, fundaciones o cualquier otro ente del exterior que obtenga una renta pasiva superior al 50% de sus ingresos brutos durante el año calendario, estarán obligados a informar a dicho registro los datos que identifiquen a la entidad pasiva del exterior y su vinculación con la misma.

Aún se encuentra pendiente de reglamentación por la AFIP y DGI la forma, plazos y condiciones en que los contribuyentes deberán cumplir con el deber de información aquí mencionado, pero constituye un claro paso a favor de la transparencia fiscal y otra consecuencia de la tendencia iniciada a partir del Plan de Acción BEPS.

A modo de conclusión, la nueva política adoptada por Argentina en los CDI celebrados en los últimos tiempos, basada en la inclusión de cláusulas de limitación de beneficios (LOB), probablemente implique que la aplicación efectiva de CDI se torne una cuestión más sofisticada y compleja de determinar, y que en la práctica tal vez termine siendo la excepción más que la regla.

El hecho de que Argentina no haya adoptado, hasta el momento, un procedimiento ágil y dinámico de resolución de controversias en materia de situaciones de supuesto abuso de CDI atenta contra la fluidez en las relaciones comerciales con otros Estados y hace aumentar el potencial riesgo de generación de situaciones de doble imposición, objetivo primordial de los CDI que hoy parece haber perdido terreno en función del concepto de la “moral fiscal” y del ataque a las estructuras de doble no imposición o que reducen en forma desmedida la tasa efectiva de imposición.

Los difusos límites de lo que debería considerarse como “planificación fiscal agresiva” y los criterios basados en la “moral fiscal” afectan la seguridad jurídica de los contribuyentes y el principio de legalidad imperante en materia tributaria en Argentina.

Argentina se encuentra hoy en un estado intermedio: ha avalado fuertemente el progreso del Plan de Acción BEPS, pero –más allá de casos puntuales de CDI recientemente firmados con ciertos países- aún no ha incorporado los lineamientos BEPS en sus CDI preexistentes, lo cual se espera que se produzca en el corto plazo mediante la reciente firma del instrumento multilateral correspondiente a la Acción 15.

El debate se centra en encontrar un equilibrio razonable la prevención de la evasión fiscal y el fuerte incentivo que necesitan las inversiones extranjeras para desembarcar en Argentina, factor que el país indudablemente necesita para su futuro crecimiento.

c) BEPS. SITUACIÓN ACTUAL – IMPLICANCIAS LOCALES Y MUNDIALES

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) presentó a fines del año 2015 los resultados del proyecto BEPS, vinculado con reformas al sistema tributario internacional para frenar la elusión fiscal por parte de las empresas multinacionales. El proyecto BEPS que lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, dota a los Estados de soluciones para limitar los “vacíos normativos” existentes a nivel internacional que permiten que los beneficios de las empresas “desaparezcan” o sean trasladados a jurisdicciones de baja o nula tributación en las que se desarrolla una escasa o inexistente actividad económica. La última finalidad que persiguió el BEPS fue que exista un marco fiscal internacional que grave a las ganancias, donde se produce la actividad económica y la creación de valor.

La República Argentina no es miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), como sí ocurre con México y Chile que son los únicos países latinoamericanos incluidos en dicha organización. Lo que sí ocurre con Argentina es que existen convenios para evitar la doble imposición que ya se encuentran obsoletos, como es el caso del convenio celebrado con Alemania; y existen otros como es el caso del convenio firmado con Chile, que contiene los requerimientos BEPS.

- IMPLICANCIAS DE BEPS PARA EMPRESAS MULTINACIONALES

La aplicación de BEPS implica para los fiscos que las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), den lugar a modificaciones fiscales en cada país, y en los convenios para evitar la doble imposición. Del análisis efectuado se observa que deberán realizarse adecuaciones fiscales en:

- Limitar la deducción de intereses. Argentina ya tiene disposiciones sobre capitalización exigua;
- Eliminar beneficios de acuerdos realizados con instrumentos híbridos;
- Reanalizar el concepto de establecimiento permanente para determinar la presencia efectiva en un país;
- Establecer restricciones para acceder a los beneficios de los convenios para evitar la doble imposición;
- Crear nuevas reglas relacionadas con la propiedad intangible;
- Requerir información más profunda de la actividad del contribuyente en materia de precio de transferencia;
- Poner el foco en la substancia de la transacción para evaluar si la misma responde a la realidad económica de la operación realizada;
- Evitar la doble no imposición, lo cual requiere conocer el tratamiento fiscal de la renta en el país del beneficiario efectivo;
- Definir el concepto de beneficiario efectivo, lo cual no está reglado en la legislación argentina;
- Evitar el *treaty override*, es decir que la norma doméstica no puede prevalecer sobre lo dispuesto por el convenio para evitar la doble imposición;
- No puede hacerse una transacción con el único objetivo de obtener los beneficios del convenio;
- Las conductas elusivas pueden considerarse violatorias del convenio firmado. De este tema habrá bastante jurisprudencia a futuro en la Argentina, ya que ningún contribuyente está obligado a pagar más impuestos, si realizando la misma transacción de otra forma, la carga fiscal es menor;
- Reexaminar la cadena de suministros y los valores agregados en cada etapa;



- Adaptar la modalidad de negocios atendiendo al cumplimiento de las nuevas reglas fiscales.

En el tercer capítulo se abordó la normativa vigente para tratar y prevenir los delitos de evasión y elusión fiscal, a nivel nacional e internacional; detallando las infracciones previstas en la ley. También fueron mencionados los tratados de intercambio de información existentes, en los cuales participó nuestro país.



CAPÍTULO IV

ROL DEL CONTADOR EN LA EVASIÓN. RESPONSABILIDAD.

En este capítulo desarrollamos el rol que tiene el contador en la evasión fiscal y cómo influye su actuación. Detallamos los distintos tipos de responsabilidad que tiene como profesional y las sanciones a aplicar en caso de incumplimiento.

1. ROL DEL CONTADOR. INTRODUCCIÓN.

Analizar la conducta de los contadores en relación a los delitos de evasión, es un tema complejo que divide tanto a la doctrina como a la jurisprudencia. Estas discusiones se traducen en incertidumbre para los profesionales de las ciencias económicas, ya que desconocen si, posteriormente, su actuación será cuestionada, primero, por los organismos recaudadores y, después, por los órganos judiciales.

Las discusiones pasan desde considerar a la actuación profesional del contador como ajena del alcance de la Ley Penal Tributaria, hasta llegar a considerar que, en ciertos casos, su participación es esencial para la configuración del delito de evasión, como es en los casos de balances o estados contables falsos.

a) REFERENCIA AL DOLO Y LA PARTICIPACIÓN, RELACIONADOS CON LA ACTUACIÓN DEL PROFESIONAL.

Todos los tipos penales de la Ley Penal Tributaria son dolosos y si bien es bastante nítida la diferenciación entre las conductas dolosas y las que no lo son, en la práctica se presentan numerosos casos en los que resulta difícil determinar la línea que limita ambos supuestos, tema que resulta fundamental, dado que si el contador ha actuado con imprudencia, negligencia o con impericia en su tarea profesional, esto podrá ser reprochado por la afectación a las normas de ejercicio profesional, pero no así como infracción penal.

Respecto de la culpa, entendida como imprudencia, negligencia o falta de atención, parte de la doctrina entiende que un resultado se considerará dolosamente producido cuando se corresponda con el plan del sujeto en una valoración objetiva, lo que sirve de guía para delimitar entre el dolo eventual y la imprudencia consciente.

Un punto intermedio es el caso de “dolo eventual” que divide a la Doctrina y a la Jurisprudencia y constituyen uno de los puntos más controvertidos en el Derecho Penal. Puesto que la producción del resultado, y no el dolo en sí, depende de eventualidades o condiciones inciertas.

Según sostiene el Sr. Juez Javier López Biscayart, a un delito tributario se le puede reprochar el hecho a título de dolo eventual. El caso sería el de quien oculta un negocio jurídico que representa una utilidad gravada por el impuesto a las ganancias, pero lo hace con la finalidad de no pagar un impuesto local (por ejemplo, el impuesto de sellos). El obligado considera que su acto tendrá impacto en un tributo cuyo pago se debe al Fisco Nacional (impuesto a las ganancias). Sin embargo, puede que no conozca con precisión -al tiempo de la celebración del negocio- si el resultado del ejercicio arrojará ganancia o quebranto. Si, pese a ello, sigue adelante con el ocultamiento y confluyen luego los restantes elementos que configuran el delito de evasión simple, el obligado deberá responder por la maniobra a título de dolo eventual, según su criterio.

Con relación a la participación, el Código Penal Argentino, estableció en el art. 45 ¹¹, que *“los que tomasen parte en la ejecución del hecho, o prestasen al autor o a los autores un auxilio o una cooperación sin los cuales no habría podido cometerse, tendrán la pena establecida para el delito. En la misma pena incurrirán los que hubiesen determinado directamente a otro a cometerlo”*, aquí se está refiriendo a los cómplices y a los instigadores. Se refiere a aquellos sujetos que colaboran con el autor de un hecho doloso de modo tal que, sin su auxilio, el hecho no se hubiera podido cometer. Su intervención tuvo que ser necesaria para que el hecho pueda llevarse a cabo.

¹¹ Código Penal Argentino, T.O. 1984 actualizado.



Estas categorías de partícipe o instigador, resultan relevantes al analizar la actuación de los profesionales, dado que se observa una estrategia defensiva recurrente por parte de los contribuyentes “obligados”, que son denunciados y sujetos a proceso judicial. Consiste en tratar de transferir su responsabilidad al profesional actuante, ya sea sosteniendo que lo que hizo lo realizó porque el contador se lo dijo, o en los casos más extremos, desconociendo su participación y expresando que delegaron totalmente el manejo de su situación impositiva en el profesional.

b) ROL EN LA EVASIÓN.

Los delitos contra la hacienda pública (arcas estatales o erario público) son delitos socio económicos que protegen un bien jurídico difuso del que son titulares todos los Integrantes de la sociedad. El bien jurídico tutelado o protegido es el patrimonio de la administración pública, es decir cualquiera de los poderes del estado.

La hacienda pública, en ocasiones, se ve afectada por la evasión fiscal, ya que el Estado no puede cumplir con sus fines como corresponde porque su capacidad se ve disminuida por el delito. El delito fiscal, no solo entraña una disminución del valor económico en el erario público, sino que afecta a toda una política económica social que incide sobre el ahorro, la inversión, la distribución de la renta nacional, etc.

El delito de evasión, según se encuentra tipificado en nuestro sistema legal, no es un delito de pura infracción del deber porque requiere, al momento de su ejecución, de comportamientos engañosos, tanto de simulación como de ocultamiento; y es por eso que se ejecutan a través de determinadas formas de organización o dominio que trascienden el simple incumplimiento, además de producir un daño patrimonial al Estado. Es decir, la evasión no se constituye por la mera omisión del deber de informar y pagar las obligaciones tributarias o previsionales, sino que debe acontecer en un marco de organización descripto como engañoso y con perjuicio patrimonial, simultáneamente.

Aquí adquiere importancia el rol asumido por el contador y las consecuencias que surgen de su ejercicio profesional con el objeto de facilitar el delito especial cometido por un directivo de la empresa obligada al pago de los tributos evadidos. La responsabilidad puede surgir por comisión u omisión, de allí que el desempeño profesional, en cualquier área, exige del cuidado y competencia para brindar servicios de alta calidad.



No es función del asesor contable poner obstáculos para que sus clientes logren cometer delitos de evasión, pero sí es su obligación actuar en el ejercicio de su oficio o profesión conforme a las normas y reglas que rigen en su ámbito profesional. No es lo mismo si realizan su tarea dentro de los parámetros técnicos que la rigen, es decir, realizar una conducta lícita en sí misma, acorde a las reglas de actuación estandarizadas del ámbito en que se desarrolla, en forma diligente (aun desentendiéndose de lo que su cliente haga después por su cuenta con el servicio legítimo que le prestó), que apartarse de esa línea neutra y realizar una labor diferente orientada, en cierta forma, a permitir que el plan de evasión tributaria que perfiló el contribuyente, llegue a concretarse en un resultado real.

En el primer caso nos encontramos ante una conducta permitida que, aunque hubiera servido a los fines ilícitos del cliente, y aún si el asesor tuviera conocimiento de ello, en principio quedaría impune.

En cambio, en el segundo caso habría una cooperación en un plan ilícito de evasión fiscal, dada por el aporte prestado por el profesional modificando su comportamiento normal de asesor contable y adaptándolo a los objetivos del plan ilícito del asesorado en particular.

En los casos en que el contador actúe con imprudencia, negligencia o con impericia en su tarea profesional, esto podrá ser reprochado por la afectación a las normas de ejercicio profesional, pero no, así como infracción penal. Respecto de la culpa, entendida como imprudencia, negligencia o falta de atención, parte de la doctrina entiende que un resultado se considerará dolosamente producido cuando se corresponda con el plan del sujeto en una valoración objetiva, lo que sirve de guía para delimitar entre el dolo eventual y la imprudencia consciente.

Con relación a la participación, el Código Penal Argentino, estableció en el artículo 45, que *“los que tomasen parte en la ejecución del hecho, o prestasen al autor o a los autores un auxilio o una cooperación sin los cuales no habría podido cometerse, tendrán la pena establecida para el delito”*. En la misma pena incurrirán los que hubiesen determinado directamente a otro a cometerlo, aquí se está refiriendo a los cómplices y a los instigadores. Se refiere a aquellos sujetos que colaboran con el autor de un hecho doloso de modo tal que, sin su auxilio, el hecho no se hubiera podido cometer. Su intervención tuvo que ser necesaria para que el hecho pueda llevarse a cabo.

Los actos previstos implican necesariamente una actuación profesional ejercida dentro de las incumbencias profesionales, pero como ya se expresó anteriormente, esta actuación deberá ser dolosa, teniendo en cuenta la posibilidad de la existencia del dolo eventual de acuerdo a la tesis a la que se adhiera, pero que en ningún caso podrá ser

negligente o culposa. En consecuencia, no toda certificación, informe o documentación utilizada implicará la automática imputación del profesional actuante.

c) ANÁLISIS DEL ART. 15 INC. A) DE LA LEY Nº 27.430 – TÍTULO IX – RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO

Un párrafo aparte merece el art. 15, inc. a) de la Ley Penal Tributaria, ya que textualmente establece “El que a sabiendas: dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena”. Con relación a esto,

(¿Las sanciones aplicadas a los casos de evasión son acordes al delito cometido?):
“Las sanciones aplicadas son inferiores en relación a los delitos cometidos, deberían ser más severas en cuanto a monto y penas de prisión, a fin de que los afectados por las mismas tomen conciencia de su accionar y mejoren su conducta.”¹²

Si bien el artículo no lo establece expresamente, los sujetos a los que va dirigido no pueden ser otros que profesionales de las ciencias económicas o escribanos, en función de la cual la norma prevé advertir a dichos expertos o profesionales sobre las consecuencias que puede ocasionar su accionar.

Los actos previstos implican necesariamente una actuación profesional ejercida dentro de las incumbencias profesionales, pero como ya se expresó, esta actuación deberá ser dolosa, teniendo en cuenta la posibilidad de la existencia del dolo eventual de acuerdo a la tesis a la que se adhiera, pero que en ningún caso podrá ser negligente o culposa. En consecuencia, no toda certificación, informe o documentación utilizada implicará la automática imputación del profesional actuante.

A modo de síntesis, una pregunta válida en esta instancia podría ser ¿qué delito se comete realizando la tarea propia de la actuación profesional?

¹² Juan Pablo Putignano, Asesor de Jefatura – AFIP Distrito San Rafael, en entrevista a las autoras 17/10/2019.



Lógicamente si la actuación del profesional se adecua a las tareas específicas de su actividad, esto no puede configurar delito alguno, pero se ha visto en muchos casos en los cuales los profesionales, si bien han sido sobreseídos, fueron sometidos a procesos penales, con las complicaciones profesionales y gastos que éstos generan, sin dejar de señalar los trastornos anímicos y emocionales que implica afrontar estas circunstancias.

Cabe aclarar que estas reflexiones corresponden a supuestos en los cuales los contadores, actúan en el marco de su actuación profesional. Esto no debería llevar a confusión, ya que, por otro lado, claramente pueden existir casos de delitos de evasión, en los cuales un sujeto – que puede ser un contador- tiene directamente la calidad de “obligado” del pago de sus tributos o reviste el carácter de partícipe de éste, y que con conocimiento e intención deciden realizar las acciones previstas por la Ley Penal Tributaria, en función de lo cual será sujeto a proceso y tendrá el reproche penal que corresponda.

La realidad reflejada en la mayoría de los casos demuestra que, en las investigaciones por delitos de evasión por lo general, o en un gran número de supuestos, existirá la actuación de algún profesional, que será analizada, esto se deberá fundamentalmente a la naturaleza contable de la actividad impositiva, pero también a la actitud casi generalizada de los sujetos obligados que tratan de descargar sus responsabilidades en la actuación del profesional.

La tendencia que se acentúa de una creciente presión impositiva y de la consiguiente judicialización de los supuestos casos de evasión que rara vez llegan a condenas penales, parece funcionar como una amenaza en sí misma, dado que el estar sometido a una investigación penal genera innumerables perjuicios de distinta índole, que no se ven para nada mitigados con una posterior y muchas veces tardía resolución judicial favorable; demuestra que en el futuro evidentemente el interés de los profesionales de la ciencias económicas, debería estar dirigido a no tener que soportar continuamente o en forma sistemática estos inconvenientes judiciales. En función de ello será necesario ocuparse del tema para así trabajar en una propuesta de modificación legislativa que contemple esta realidad, ya que la conducta de los contadores que actúan dentro de los límites de su ejercicio profesional no debería merecer reproche alguno, esto es no sólo la no imposición de penas, sino que tampoco deberían ser sometidos a procesos judiciales para demostrar lo adecuado de su actuación o el desconocimiento de su parte de la acción de un tercero.

2. RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO.

Se entiende por responsabilidad a la obligación de reparar un daño causado a otro, por un acto contrario al orden jurídico, convirtiéndose en un deber de resarcimiento, es decir que esta obligación nace del incumplimiento o la violación de un deber jurídico. El deber jurídico es la conducta que, de acuerdo con un orden jurídico, se debe hacer u omitir; y quien la debe hacer u omitir es el sujeto obligado. La responsabilidad es el resultado de la acción por la cual el hombre expresa su comportamiento frente a un deber u obligación; consiste en el deber de soportar las consecuencias desagradables a que se ve expuesto el autor de la transgresión, traducidas en las medidas que imponga la autoridad encargada de velar por la observancia del precepto. Dicha conducta origina una sanción que puede tener naturaleza de tipo represivo o resarcitorio:

- ✓ En las sanciones **represivas** no existe equivalencia material entre la infracción y el daño causado, por lo que éstas son típicas del derecho penal común o económico, dentro de la órbita de la *responsabilidad penal*.
- ✓ En las sanciones **resarcitorias** sí poseen un principio de equivalencia entre el daño y la indemnización con la que se resarce y son propias del derecho civil y comercial, encuadrándose en la órbita de la *responsabilidad civil*.

De acuerdo al artículo 10 del código de ética unificado de los profesionales en ciencias económicas de la República Argentina ¹³, *“La responsabilidad por la actuación de los profesionales es personal e indelegable, siempre debe dar respuesta de sus actos. En los asuntos que requieran la actuación de colaboradores, deben asegurar su intervención y supervisión personal mediante la aplicación de normas y procedimientos técnicos adecuados a cada caso. No deben firmar documentación relacionada con la actuación profesional que no haya sido preparada, analizada o revisada personalmente o bajo su directa supervisión, dejando constancia en qué carácter la suscriben”*.

La responsabilidad del auditor, deriva básicamente de las normas que regulan el ejercicio profesional (Ley 20.488), del código de ética unificado, de la resolución técnica 37/13 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE), entre otra normativa profesional, complementada por la existencia de exigencias legales establecidas por el derecho positivo vigente (código civil, ley de sociedades comerciales, código penal y sus leyes complementarias y modificatorias), puntualmente, en

¹³ Código de Ética Unificado, Resolución 204/00 - S/D

el marco de la ley penal tributaria; además de la jurisprudencia relacionada con la aplicación de esta normativa legal, quien ubicó al contador en la obligación de responder, no solamente con la privación de su libertad, sino también, con la inhabilitación en su matrícula para el ejercicio de su profesión.

Al respecto las leyes de ejercicio profesional, tanto la nacional como provincial, también resaltan la importancia que tiene que el profesional sea cuidadoso en su actuación y documente su trabajo profesional con papeles de trabajo adecuados, que le permitirán minimizar y justificar su actuación, en el marco de las responsabilidades que le caben, pretendiendo con ello su utilización como medios de prueba en potenciales acciones de responsabilidad. Resultará prudente que todos los profesionales, en el marco de su ejercicio y desempeño profesional actúen de modo y manera idónea, ética y responsable. Para ello deberán conocer la normativa vigente, los alcances de su actuación y la pertinente instrumentación de aquellas herramientas que le resultarán útiles para salvaguardar su patrimonio y garantizar su idoneidad.

a) TIPOS DE RESPONSABILIDAD

Se pueden distinguir distintas clases de responsabilidades, como:

- ✓ Responsabilidad ética.
- ✓ Responsabilidad civil.
- ✓ Responsabilidad penal.
- ✓ Responsabilidad desde el punto de vista tributario.
- ✓ Entre otras.

Las principales funciones de un contador público sobre las cuales pesan algunas de estas responsabilidades son básicamente:

- Auditor externo de estados contables.
- Síndico societario.
- Consultor o asesor técnico impositivo o previsional.
- Liquidador impositivo.
- Perito de oficio.
- Síndico concursal.

A continuación, explicaremos las distintas responsabilidades:

- ✓ **Responsabilidad ética:** se refiere al conjunto de normas o principios por los cuales debe regirse una persona en el ámbito laboral. Este factor trata de abarcar los parámetros y actividades que se realizan en las diferentes profesiones. Trata de establecer conciencia de responsabilidad en la ejecución de la profesión, mediante los valores que tiene cada persona. En lo profesional, tiene que ver directamente con nosotros. Guarda relación con la calidad moral del trabajo que realizamos, se vincula con la forma en que llevamos a cabo nuestro quehacer diario, que implica vocación, honestidad, responsabilidad y respeto.

La responsabilidad ética está incluida en el Código de Ética dictado por cada Consejo Profesional, siendo éste un “conjunto homogéneo y ordenado de principios y normas de los que se deducen consecuencias prácticas éticamente obligatorias. Esa responsabilidad se basa en los principios éticos de contribución al bien común, de idoneidad, de fidelidad a la palabra dada, de objetividad, confidencialidad, prudencia, fortaleza y humildad profesional. Todo lo cual exige que se deben realizar los mayores esfuerzos para mejorar continuamente, adquirir mayor madurez, que conlleva una mejoría en la calidad de la actuación y contribuyan al prestigio, respeto y progreso de la profesión” (Preámbulo Código de ética unificado).

La ley 5.051 de ejercicio profesional crea el Tribunal de Ética en la provincia de Mendoza ¹⁴, cuya obligación es controlar el adecuado ejercicio de la profesión. Se le atribuye el poder de aplicar ciertas medidas disciplinarias, sin perjuicio de las responsabilidades que se impongan en materia civil, penal, administrativa y judicial. En su artículo 62, se enumeran las sanciones disciplinarias que podrá aplicar el Tribunal de Ética ante el incumplimiento de los principios y normas que establece el Código de Ética:

- a) Advertencia.
- b) Amonestación privada.
- c) Apercibimiento público.
- d) Suspensión en el ejercicio de la profesión de un (1) mes a un (1) año.
- e) Cancelación de la matrícula.

Tanto la advertencia como la amonestación privada, pueden consistir simplemente en una nota, en donde se indicará, además, la ley y el artículo correspondiente. Mientras

¹⁴ Ley 5.051, sancionada el 26/09/1985, B.O. del 27/05/1986.

que el apercibimiento público consiste en una publicación en un diario de amplia circulación, en donde se informará con nombre, apellido y número de matrícula el profesional que ha sido sancionado con apercibimiento público. Se aplicará en casos extremos, por ejemplo, cuando se compruebe el delito de balance falso.

- ✓ **Responsabilidad civil:** Es la obligación que tiene una persona de reparar el daño que ha causado a otra, habitualmente mediante el pago de una indemnización de perjuicios. Es decir que es una obligación de resarcir que surge como consecuencia del daño provocado por un incumplimiento contractual (responsabilidad civil contractual) o de reparar el daño que ha causado a otro con el que no existía un vínculo anterior (responsabilidad civil extracontractual),

Aunque generalmente la persona que reconoce haber causado el daño, es la que responde por el mismo, existe la posibilidad de que se haga responsable a una persona distinta del autor del daño, en este caso estaríamos ante una responsabilidad por hechos ajenos. Analizando esto, desde el punto de vista de la responsabilidad que tendría la actividad del Contador Público específicamente, es necesario recurrir al artículo 8 inciso e, de la Ley de Procedimiento Tributario, en donde se establece que, aquellos terceros (ej: Contador Público que interviene), aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, que faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo, responderán con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si existen, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones que le correspondan por las infracciones cometidas. Es decir que, en virtud de este artículo, la Administración Federal de Ingresos Públicos puede reclamar al Contador Público el resarcimiento los daños provocados por su mala actuación profesional.

- ✓ **Responsabilidad penal:** está legislada en el Código Penal y otras leyes que se han dictado, estableciendo expresa o tácitamente la responsabilidad del profesional. Cuando se habla de responsabilidad penal de un profesional se está en presencia de un daño causado por una acción denominada “delito” que no es susceptible de una indemnización pecuniaria, como lo sería en el derecho civil, sino de una pena, la cual puede ser de prisión o reclusión, multa e inhabilitación.

Ante el acaecimiento de un delito, el Código Penal distingue las siguientes figuras:

- 1) Un sujeto **pasivo** del delito: El cuál se identifica como la víctima del delito.
- 2) Un sujeto **activo** del delito: Que es el que comete el delito, pudiendo diferenciarse entre:
 - Agente directo (autor): será el informante, quien es dueño o socio de la empresa.

- Agente participe (cómplice): el contador público, por ejemplo, podrá ser considerado cómplice, si emitiera un dictamen falso, puesto que en él se expediría favorablemente sobre un documento falso o distorsionado.

El contador público no es agente de actos de gestión, tampoco ejecuta, ni realiza funciones directivas de ninguna índole en la empresa del cliente. Por el contrario, dictamina, emite juicios, formula opiniones técnicas, fundadas en su criterio profesional, acerca de lo que su cliente expresa sobre la gestión de la empresa.

Hay casos en que el profesional en ciencias económicas como auditor puede ser alcanzado con la figura del **cómplice**, como lo son:

- Administración fraudulenta.
- Fraude a la Administración Pública.
- Encubrimiento (artículos 277 y 278 del Código Penal).
- Usura.
- Quiebra fraudulenta y culposa.
- Actos ilícitos o anti estatutarios en sociedades u otras personas jurídicas.
- Balance falso o incompleto.

Existen algunos delitos tipificados expresamente en el Código Penal en los que sí es **agente directo** el profesional en ciencias económicas, como lo son:

- Defraudación por estafa y por abuso de confianza. Por ejemplo: Si se trata de efectuar un servicio profesional de auditoría externa habría que suponer que por medio de un ardid, o sea la simulación de esa auditoría, el profesional estafa a su cliente haciéndole pagar honorarios por un dictamen o informe que no resulta consecuencia de ningún trabajo realmente efectuado.

- Violación del secreto profesional: los profesionales en ciencias económicas, como muchos otros profesionales de distintas disciplinas, están obligados a guardar secreto profesional en relación con el conocimiento que éstos tienen de sus clientes o pacientes.

- ✓ **Responsabilidad penal tributaria:** está dada por la Ley N° 27.430 – Ley Penal Tributaria, ésta ubica al Contador Público en una situación delicada, por lo que le resulta necesario conocerla y así poder prevenirse de las actuaciones que son penalmente castigadas en su desempeño profesional.

Esta ley establece que será penado el contador público que, a sabiendas, determine, informe, certifique balances, estados contables, documentación para cometer algunos de los



delitos detallados en dichas leyes. La mencionada Ley establece los delitos fiscales comunes y los cometidos en el ámbito de recursos de la seguridad social y de impuestos. Determina delitos como evasión simple, evasión agravada, aprovechamiento indebido de subsidios, obtención fraudulenta de beneficios fiscales, apropiación indebida de tributos o de recursos de la seguridad social. Las sanciones consisten en penas de prisión de acuerdo al delito cometido y en concordancia con los montos evadidos.

En este capítulo desarrollamos el rol del contador en la evasión fiscal y su influencia en su actuación en tal delito. Detallamos los tipos de responsabilidad que tienen como profesional y las sanciones aplicadas en caso de incumplimiento.

CONCLUSIONES

Como se ha expuesto a lo largo de este Trabajo de Investigación, la evasión es una acción que afecta económicamente la recaudación del Estado, ya que sus ingresos se ven disminuidos, ocasionando una baja en los recursos necesarios para invertir en obras, programas y acciones que eleven la calidad de vida de la población y contribuyan al avance social y económico de nuestro país.

Las conclusiones del presente Trabajo de Investigación, giran en relación a los siguientes ejes:

a) Evasión y elusión fiscal

Como se vio en el Capítulo II – Evasión Fiscal, esta conducta por parte de los contribuyentes, habla de la falta de responsabilidad y conciencia social existente, provocando inequidad entre quienes cumplen con el deber de contribuir y quienes optan por evadirlo.

Se trata de una carencia de conciencia tributaria que afecta a toda la sociedad, ya que como integrantes de una comunidad organizada tenemos el deber de contribuir con los fondos necesarios para que el Estado pueda cumplir con la prestación de los servicios básicos.

Coexistir con la evasión fiscal, es permitir la ruptura de los principios de equidad, es fomentar en cierta forma, la existencia de un círculo perverso de ineficiencia en la economía, que como se mencionó en tal capítulo, erosiona los cimientos de la estructura del país, produciendo una mala asignación de los recursos del Estado.

La solución a esta problemática que desarrollamos es un verdadero desafío de toda la sociedad ya que requiere un sinceramiento, no sólo por parte de ésta, sino en especial por parte del gobierno, a fin de lograr una gestión transparente elevando su legitimidad y sosteniendo su credibilidad.

b) El rol del contador en la evasión fiscal

Otra de las figuras importantes que intervienen en este tema es la que compete al contador, cuya tarea cumple un rol fundamental como se expuso en el Capítulo IV – El rol



del Contador en la Evasión. Responsabilidad; donde no sólo se habla de su labor como profesional, sino que también se habla de la responsabilidad que recae en él para ayudar al Fisco a combatir este tipo de ilícitos en nuestro país.

Consideramos que, como asesor impositivo, el contador debe crear conciencia en los contribuyentes, para que adquieran una conducta tributaria responsable, e inducirlos a un comportamiento voluntario y espontáneo de los requerimientos de la legislación a fin de evitar las consecuencias del incumplimiento tributario.

Como síntesis al problema planteado, enfatizamos que es necesaria una labor en conjunto por parte del contador interviniente, cuya actuación profesional debe ser llevada a cabo con un elevado grado de ética y responsabilidad moral, además de la actuación del Estado y la sociedad; para lograr que se adopten todas las medidas necesarias a fin de evitar la evasión.

ANEXOS

ANEXO A – INFRACCIONES MATERIALES

Tipo infraccional	Graduación de multas - L. 11683, t.o. 1998 y modif. (montos expresados en pesos)			
	Pauta general con relación al impuesto omitido (dejado de pagar o retener)	Atenuantes	Agravantes	Reincidencia
1. Art. 45 (I): Omisión de impuesto, ingresos a cuenta o anticipos.				
1.1. Mediante inexactitud de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan la misma finalidad.	70%	Mínimo legal	80%	Máximo legal
1.2. Mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan la misma finalidad.	80%	70%	90%	Máximo legal
1.3. Por omisión de actuar como agente de retención o percepción.	70%	Mínimo legal	80%	Máximo legal



1.4. En el supuesto previsto en el último párrafo del Art. 45.	2 veces	1 vez	3 veces	
2. Art. 46: Defraudación.	3 veces	2 veces	4 veces	
2.1. Impuestos internos: casos de ventas o extracción o circulación de artículos que carezcan de los instrumentos fiscales previstos en la ley del gravamen, o que lleven adheridos instrumentos que no correspondan a los mismos.	5 veces			
3. Artículos agregados s/n° a continuación del Art. 46.				
Utilización de quebrantos improcedentes para compensar utilidades alcanzadas por el gravamen:	3 veces(II)	2 veces (II)	4 veces (II)	
4. Art. 48: Los agentes de retención o de percepción que mantuvieran en su poder tributos retenidos o percibidos después de vencidos los plazos en los que debieron ingresarlos serán reprimidos:				
4.1. Si el gravamen se ingresara -con más los accesorios correspondientes- hasta el quinto día hábil posterior inclusive, al respectivo vencimiento.	2 veces	2 veces	3 veces	
4.2. Si el gravamen se ingresara -con más los accesorios correspondientes- entre el sexto y el décimo día	3 veces	2 veces	4 veces	

hábil posterior inclusive al respectivo vencimiento.				
4.3. Si el gravamen no se ingresara -con más los accesorios correspondientes- dentro de los términos indicados en el punto anterior.	4 veces	3 veces	5 veces	
(I) Alcanza a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales. (II) Del importe que surja de aplicar la tasa máxima del impuesto a las ganancias sobre el quebranto impugnado.				

A los fines de comprender mejor el cuadro ilustrativo de las infracciones materiales, se aclaran a continuación los conceptos comparados:

- ✓ **Atenuante:** son circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal que moderan la pena señalada por un delito, disminuyen su intensidad o gravedad.
- ✓ **Agravante:** circunstancia accidental del delito que en caso de concurrir con un hecho delictivo incrementa su responsabilidad penal.
- ✓ **Reincidencia:** existe cuando el infractor condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de alguna de las infracciones previstas en esta ley cometiera con posterioridad a dicha sentencia o resolución una nueva infracción de la misma naturaleza. La condena no se tendrá en cuenta a los fines de la reincidencia cuando hubieran transcurrido cinco (5) años desde que ella se impuso.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aquino, Miguel A. (2008). *La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirlas*. Facultad de Ciencias Económicas. Corrientes: Editorial de la Universidad Nacional del Nordeste. Argentina.
- Azzarri, Marcelo y Leturia, Mauro F. (2011). "Actuación del contador frente a los delitos de evasión". Revista Colegio de Abogados de La Plata - Número 74. Buenos Aires, Argentina.
- Benedetti, Emmanuel (2016). "Motivaciones de la Evasión Fiscal en Argentina a nivel Nacional: Análisis, Conflictos y Propuestas de Solución". Facultad de ciencias Económicas. Universidad Nacional de Córdoba. Córdoba, Argentina.
- Canales, Gerardo Darío (2011). *Responsabilidad Profesional de los Graduados en Ciencias Económicas*. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Cuyo. San Rafael, Mendoza, Argentina.
- Cinta, Luis Eduardo (2015). *Material de cátedra Teoría y Técnica Impositiva I*. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Cuyo. San Rafael, Mendoza, Argentina.
- David Francisco, Camargo Hernández (2017). "Evasión fiscal: un problema a resolver". Eumed.net.
- Lamagrande, Alfredo J. (2010). "Historia de la Tributación Argentina (1810-2010)". Buenos Aires, Argentina. Errepar.
- Lamarre, Flavia A. (2014). "Elusión y Derecho Penal: Delimitación de la trascendencia penal del concepto de elusión en el marco de un caso de Treaty Shopping o abuso de Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional." Universidad Torcuato Di Tella. Buenos Aires, Argentina.
- Medina Carrasquedo, Maria de los Ángeles (2008). "La evasión fiscal, un delito contra la sociedad". Instituto Politécnico Nacional, Escuela Superior de Comercio y Administración. México.
- Milagros Guadalupe Ávila Valenzuela (año). *Consecuencias de la evasión fiscal*. Recuperado de [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/D9E1A9324F68D20D05257C13000003C6/\\$FILE/11-4.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/D9E1A9324F68D20D05257C13000003C6/$FILE/11-4.pdf) [Octubre 2018].
- Olea, Marcelo E. (2018). "Las infracciones materiales de la Ley 11.683 en el marco de la reforma tributaria de la Ley 27.430". San Rafael, Mendoza, Argentina. Errepar. Disponible en <https://www.errepar.com/>.
- Peña, Karina Leonela; Rostand, Sofía; Sat, Ariadna y Zanuso, Agostina (2016). "El contador público y la evasión tributaria". Trabajo Final. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Cuyo. San Rafael, Mendoza, Argentina.
- Salassa Boix, Rodolfo (2013). "Medidas anti-evasión: presunciones que rigen la cláusula de los pagos en efectivo". Revista RINCE - Departamento de Ciencias Económicas – UNLaM – Buenos Aires, Argentina.
- Villegas, Héctor B. (2009). "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma.



PÁGINAS WEB CONSULTADAS

<https://www.econlink.com.ar/eficiencia-equidad/clasificacion-tributos>

<https://definicionlegal.blogspot.com/2016/02/caracteristicas-y-elementos-de-los.html>

http://leyes-ar.com/ley_de_procedimiento_tributario/45.htm

<https://www.iprofesional.com/>

<https://www.errepar.com/>

<https://economipedia.com/definiciones/paraiso-fiscal.html>

<http://forbes.es/business/10095/como-funciona-un-paraiso-fiscal/>

<https://www.iprofesional.com/notas/261433-afip-iva-trabajo-empresa-ingreso-reforma-tributaria-tributaria-ajuste-por-inflacion-medida-alberto-abad-La-lista-de-17-jurisdicciones-no-cooperantes-de-la-UE-y-su-impacto-en-las-jurisdicciones-cooperantes-de-la-AFIP>

<https://www.ele-ve.com.ar/documentos/artdemos/responsabilidad.pdf>

http://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/7578/sat-a-zanuso-a-pea-k-rostand-s.pdf

LEYES CONSULTADAS

Ley Nacional N°11.683. *Procedimiento Fiscal. Régimen Legal*. Buenos Aires (1932).

Ley Nacional N° 27.430. *Impuestos. Modificaciones*. Buenos Aires (2017).

Ley Nacional N° 27.346. *Ley de Impuesto a las ganancias*. Buenos Aires (1997).

Ley Nacional N° 27.260, Libro II – *Ley de Sinceramiento Fiscal* (2016).

Ley Nacional N° 11.179. *Código Penal de la Nación Argentina*. Buenos Aires (1921).

Ley Nacional N° 24769. *Régimen Penal Tributario*. Buenos Aires (1996)

Resolución General AFIP N° 3919/2016

Resolución General AFIP N° 3920/2016



DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD

El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta los derechos de terceros.

Mendoza, 31 de octubre de 2019.

Firma y aclaración

28.002

Número de registro

36.711.561


DNI



DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD

El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias, que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta los derechos de terceros.

Mendoza, 31 de octubre de 2019.

 Molina, Gisel.

Firma y aclaración

28.006
Número de registro

36.962.846
DNI