



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

CONTADOR PÚBLICO NACIONAL Y PERITO PARTIDOR

EL CONTADOR PÚBLICO Y LA EVASIÓN TRIBUTARIA

Trabajo de Investigación

POR:

Peña, Karina Leonela

Rostand, Sofía

Sat, Ariadna

Zanuso, Agustina

PROFESOR TUTOR:

Luis Alberto Cavagnola

Mendoza – 2016

INDICE

INTRODUCCIÓN	3
CAPÍTULO I- LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN FISCAL	6
1. Elusión.....	7
2. Evasión.....	8
A. Causas de la evasión fiscal.....	8
B. Globalización y evasión fiscal.....	11
3. Planificación Tributaria	12
4. Síntesis.....	14
CAPÍTULO II- EL ILÍCITO TRIBUTARIO Y SUS SANCIONES	16
1. El ilícito: definición y naturaleza jurídica.....	16
2. Clasificación del ilícito tributario.....	18
3. Sanciones al delito de defraudación.....	21
CAPÍTULO III- LA RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO	25
1. Los distintos tipos de responsabilidad del Contador Público.....	25
2. El rol del Contador Público en el Lavado de Dinero.....	31
A. El Reporte de Operaciones Sospechosas.....	33
B. Sanciones al Contador como sujeto obligado.....	34
CAPÍTULO IV: EL PERFIL ÉTICO DEL CONTADOR	36
CONCLUSIONES	43
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	45
ANEXOS	47

INTRODUCCIÓN

En su actividad cotidiana, el Estado se propone alcanzar determinados fines, como pueden ser educación, salud, defensa nacional, etc. para lo cual es necesario que realice determinadas erogaciones o gastos, por ejemplo en personal, en insumos, en equipos de capital, etc. Para financiar dichas erogaciones el Estado debe obtener recursos.

Podemos decir entonces, que los recursos públicos son los ingresos que tiene el Estado para el cumplimiento de sus finalidades. Estos recursos son de gran variedad y por ello existen diversas clasificaciones, entre ellos encontramos:

- El uso del crédito público, que es fuente de recurso a través del préstamo voluntario del sector privado al Estado.
- Los ingresos provenientes de la prestación de algún servicio público y/o inversiones.
- Los recursos tributarios.

Para el desarrollo de nuestro trabajo de investigación, debemos ahondar en este último tipo de recursos públicos: los recursos tributarios.

Dentro de los recursos derivados (aquellos que “derivan” del sector privado) los más importantes son los tributarios. Son recursos de tipo coactivo, en donde el Estado ejerce el poder de imperio, de raigambre constitucional, y obtiene éstos del sector privado, estableciendo la relación obligatoria fisco-contribuyente. Entre los recursos tributarios se encuentran los impuestos, definidos por el autor Dino Jarach (2004) como *“el tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valoración política de una manifestación de la riqueza objetiva –independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos a los que esta riqueza pertenece o entre las cuales se transfiere- o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como: estado civil, cargas de familias, monto total de ingresos y fortunas ”*.

Analizando esta definición, nos resulta necesario aclarar que, como requisito de validez de todo tributo es indispensable la existencia de una manifestación de la riqueza o capacidad contributiva, entendiendo ésta última como la relación entre la necesidad del Estado de obtener recursos para solventar sus gastos y el derecho de propiedad que poseen los individuos amparado constitucionalmente. Para que dicha relación, se fije en un marco de racionalidad y ética, se deben tener en cuenta las aptitudes del individuo, aquellas expresadas en función de sus posibilidades económicas de aportar al sostenimiento del Estado.

En este contexto, hay una correspondencia entre la carga fiscal que recae sobre cada individuo y la renta de la que dispone ese individuo, a la que llamamos “presión tributaria”. Mediante la utilización de este índice se podría conocer, entre otras cosas, los alcances que ha tenido la recaudación tributaria de un país, como así también lo podemos interpretar como un indicador del rol que tiene el Estado en cada país.

Podemos decir que siempre existió y continúa en la actualidad, una práctica ilegal consistente en ocultar bienes o ingresos con la finalidad de disminuir la exteriorización de la capacidad contributiva y en consecuencia pagar menos impuestos denominada “**evasión de tributos o evasión fiscal**”. Lejos de la repercusión mediática de los grandes casos de corrupción, se producen a diario multitud de ejemplos en nuestro entorno más cercano, es decir que se trata de una práctica mucho más habitual y cercana de lo que se pudiera imaginar. (Ver Anexo B).

Consideramos que la evasión de impuestos es un accionar que limita los ingresos del Estado y provoca, de esta manera, una asignación ineficiente de los recursos. Cuando el Estado incumple con sus funciones, es decir, cuando el contribuyente observa que el dinero con el cual paga los impuestos no es invertido en satisfacer sus necesidades básicas, entonces se revela contra el sistema impositivo.

Creemos que se trata de un tema controvertido dado que en nuestro país los contribuyentes, al observar el elevado grado de corrupción que existe por parte de los gobernantes, consideran que quien no ingresa sus impuestos es una persona hábil, tomando erróneamente los ejemplos a seguir y sin tener en cuenta la gravedad de las sanciones que pueden recaer tanto sobre ellos como sobre el profesional que interviene. Esta situación se hace más difícil aun al considerar el hecho de que nuestro país es reconocido como el segundo país más duro del mundo en lo que respecta a la evasión fiscal, según el estudio realizado por la consultora británica CXC GLOBAL (Ver Anexo A). Como fuente más cercana de esta afirmación, en nuestro trabajo presentamos una entrevista realizada al Contador Público Juan Pablo Putignano,

funcionario de AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos) en la dependencia de San Rafael, Mendoza (Ver Anexo E).

Partimos de la hipótesis de que en tales prácticas, la figura del profesional en ciencias económicas, particularmente del Contador Público, toma un papel fundamental, siendo éste generalmente el intermediario entre el contribuyente y el fisco. Es aquí donde se genera una gran contradicción entre lo que el contador debe hacer de acuerdo a su responsabilidad como profesional, y lo que el contribuyente pretende.

El contador tiene una gran responsabilidad en lo que respecta a la evasión fiscal, ya que es la ley misma la que lo obliga a denunciar este tipo de ilícitos, considerando además la reciente Ley de Lavado de Dinero en la que se tipifica otro delito que le incumbe directamente.

Así mismo, es importante destacar que no sólo es una cuestión legal lo que compromete al contador, sino de ética profesional y prestigio.

Por lo que, atendiendo a lo expuesto anteriormente el interrogante que se nos plantea es ¿Cuáles son los conflictos éticos que se presentan en el ejercicio de la profesión del Contador Público Nacional, en materia tributaria?

El presente trabajo está orientado a aquellos casos de evasión fiscal en los que se vea involucrado el dolo, tanto del contribuyente como del profesional que lo asesora, ya sea que este último actúe como el propulsor de la idea, o bien dando su consentimiento ante el pedido del cliente.

Buscamos indagar sobre cuáles serían las actitudes más adecuadas que deberían tomar los profesionales ante las situaciones descritas anteriormente y en base a ello desarrollar un documento de investigación que refleje las interpretaciones más acertadas del tema en cuestión, como así también conocer cuáles son los mecanismos más usuales que utiliza el fisco para detectar y así evitar la evasión impositiva.

Para ello realizaremos una investigación descriptiva, para la cual se utilizarán métodos eminentemente cualitativos, y como instrumentos de recolección de datos, entrevistas en profundidad a informantes claves, además de análisis documental.

CAPÍTULO I

LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN FISCAL

No hay una única definición respecto de lo que se considera elusión fiscal. Para la mayoría de la doctrina, la elusión fiscal constituye una especie de evasión fiscal. Es precisamente al revés: se puede eludir un tributo de dos maneras: 1) de forma lícita y 2) de forma ilícita. Es por ello que se deduce necesariamente que la evasión es la especie y la elusión el género. Como podremos ver más adelante, las interpretaciones sobre la Ley de Procedimiento Tributario N° 11683, no deberían ser otras que admitir la elusión como un acto lícito aunque tienda a evitar o aliviar las consecuencias tributarias.

Importantes doctrinarios, tal como por ejemplo, el Dr. Héctor B. Villegas (2000) consideran a la elusión como el acto de defraudación fiscal cuyo propósito es reducir el pago de las contribuciones que por ley le corresponden a un contribuyente. Puede ser por engaños, errores, u omisiones en las declaraciones o cualquier otro acto del que se tenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco. La elusión fiscal es siempre una conducta antijurídica.

Es necesario destacar la postura de Dino Jarach (1983), quien sostiene que “hay casos en que, dentro de la elusión, se trata de un contribuyente que cometió un error excusable en la interpretación de la ley tributaria, y hay otros casos en los que sujetos astutos, con el debido asesoramiento, pretenden defraudar al Fisco, con formas manifiestamente inapropiadas”. Es por esto, que podemos afirmar que en la elusión se utilizan medios lícitos con el objetivo de obtener una disminución de la carga tributaria, siendo éstos jurídicamente irreprochables ya que no se encuentran penados por la ley.

La elusión, como se mencionó, consiste en el accionar de aquellos contribuyentes que aprovechando determinadas situaciones no contempladas por la ley o que han sido redactadas de manera tal que permiten una interpretación ambigua, logran evitar el pago de impuestos. Es por ello que la elusión no puede considerarse como una práctica ilegal, sino el resultado de beneficiarse de las interpretaciones que nos permite la ley.

Por el contrario la evasión se manifiesta ante la falta de cumplimiento o violación de la norma por parte del contribuyente, siempre en busca de un único objetivo, que es el de disminuir la carga tributaria, incurriendo de esta forma en un acto ilegal.

Veamos el siguiente ejemplo:

Haciendo referencia a un caso típico en nuestro país, que es el de aparentar una menor capacidad contributiva de la que realmente se posee, nos encontramos con aquel comerciante que busca quedar fuera del Régimen General, es decir que pretende evitar el pago del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias mediante la aplicación de alícuotas proporcionales a sus ingresos. Para ello divide su negocio en dos partes, de modo que una de las partes está a nombre de él y otra parte a nombre de un familiar, quedando comprendido dentro del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, también denominado “monotributo”. En este caso, el comerciante estará obligado a pagar una cuota mensual fija que siempre será menor a la que surgiría de la aplicación de las alícuotas del Régimen General. Esta cuota, se encuentra integrada por un componente impositivo que simplifica el cumplimiento de las obligaciones tributaria de Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado, y un componente previsional, que son los aportes de jubilación y obra social. De esta manera, logra su objetivo de manera legal, y luego en el caso de que esta persona fuese investigada, no habrá forma de sancionarlo. Si bien es clara la intención de pagar menos impuestos, ante la mirada del fisco esto solo podrá considerarse como una conducta socialmente reprochable.

Si este mismo comerciante hubiese optado por no facturar sus ventas en lugar de dividir el negocio, estaría logrando el mismo objetivo, pero ya de manera ilegal en cuyo caso sería pasible de una sanción por parte del fisco.

Con este ejemplo se pueden ver en forma clara y simple las dos posturas, la legal y la ilegal, consiguiendo finalmente el mismo resultado.

1. ELUSIÓN

Podemos definir el término elusión fiscal a la utilización de las disposiciones legales existentes para rebajar o eliminar las cargas impositivas. Se transita normalmente por las áreas grises de la legislación, y sus mecanismos cambian con rapidez debido a las reacciones legislativas de las autoridades tributarias.

Requiere el conocimiento de las diversas formas jurídicas y económicas en que puede concretarse una actividad, y sus formas de manifestación son variadas.

2. EVASIÓN

Antonio R. Sampaio Dória (1971) definió a la evasión tributaria como “toda y cualquier acción u omisión, tendiente a eludir, reducir o retardar el cumplimiento de una obligación tributaria”.

A. CAUSAS DE LA EVASIÓN FISCAL

Se pueden distinguir dos importantes grupos causantes de la evasión fiscal: aquellos que tienen su origen en causas técnicas y otros en causas socio-culturales, dentro de cada uno de ellos se encuentran distintos generadores que se detallan a continuación.

Dentro de las causas técnicas podemos mencionar:

➤ **IMPUESTOS DIFÍCILES DE LIQUIDAR**

Al momento de liquidar los impuestos, el contribuyente se siente desmotivado por el costo monetario que dicha circunstancia implica debido a la complejidad y variabilidad de las normas que lo obligan a contratar un asesoramiento, el cual se adiciona la carga tributaria. Inclusive existen casos en los que la rentabilidad del negocio no justifica el pago de ese asesoramiento, lo que conlleva a que ese contribuyente decida mantenerse en el anonimato, evadiendo de esa forma toda obligación impositiva.

➤ **FALTA DE ESTABILIDAD EN LAS NORMAS**

En la Argentina los tributos deben cumplir con la teoría de la capacidad contributiva, es decir que los mismos deben recaer sobre la renta, el consumo y el patrimonio, pero la administración fiscal determina situaciones en las que no se cumple este principio, violando los principios de equidad e igualdad. La equidad implica que para quienes tienen igual capacidad de pago el impuesto debe recaer en forma equitativa, y la igualdad que para contribuyentes que se encuentren en iguales condiciones se aplique igual situación impositiva.

La falta de seguridad jurídica que existe en nuestro país, con sus constantes cambios, provoca al contribuyente un malestar frente al impuesto que alienta el incumplimiento.

Humberto Diez (2000) afirma que “los legisladores no deberían olvidarse que uno de los aspectos que permite el desarrollo y el crecimiento de un país es precisamente la estabilidad de las instituciones y de las leyes”. No es posible que las leyes y reglamentaciones de un país se encuentren supeditadas al gobierno de turno, modificándose con cada partido político que asume el poder. Es necesario que estas perduren a lo largo del tiempo, y sean autónomas de las ideologías políticas ya que es así como los países más desarrollados logran credibilidad, estabilidad y seguridad jurídica.

De acuerdo a lo expresado por Carlos Balter (2000), para poder ver más explícitamente a que se hace referencia con el término de inestabilidad normativa, basta con observar la gran cantidad de Resoluciones Generales que la A.F.I.P. emite en promedio por año, las cuales ascienden a la suma de 400 mientras que en Estados Unidos este promedio no supera a 12. Un caso que evidencia esta situación es el del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (monotributo), que como su nombre lo indica debía tratarse de un Régimen ágil y simple, sin embargo para su reglamentación se dictaron 17 Resoluciones Generales, muchas de ellas de aplicación retroactiva.

Todo este panorama genera incertidumbre y confusión entre los contribuyentes, y nos aleja más aún de los parámetros tributarios correctos.

➤ FALTA DE TRANSPARENCIA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO Y RIGIDEZ EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En nuestro país no existen claras definiciones de las leyes que conforman el sistema tributario, lo que lo hace poco transparente. La Administración Tributaria debería poder subsanar estos problemas, logrando que este conjunto de normas realmente funcione como un sistema.

Además es esta misma Administración la que se encarga de aplicar el sistema, el cual como ya se mencionó carece de simplicidad lo que lo hace poco flexible. Esta falta de flexibilidad es inaceptable, en un contexto en donde constantemente se producen profundos cambios económicos, políticos y sociales.

➤ FACILIDADES PARA DEUDORES

Este tipo de beneficios como blanqueos, moratorias y presentaciones espontaneas creados para lograr un aumento en la tributación y atraer a los evasores, en donde se dejan de lado multas e intereses y se permiten los pagos en cuotas a largo plazo, no hacen más que desalentar la conducta intachable de aquél contribuyente que cumple al día con sus obligaciones tributarias, quien al observar las ventajas que premian los malos hábitos muy probablemente decida en un futuro convertirse también en evasor.

Entre las causas socio- culturales, se encuentran:

➤ ESCASEZ DE COMPROMISO SOCIAL

El vivir en una sociedad organizada implica el cumplimiento de deberes y obligaciones por parte de todos los que la componen, la falta de conciencia ha llevado a que el ciudadano argentino se desligue de su responsabilidad de colaborar con el Estado para que éste pueda cumplir con su función principal que es la de asegurar el bienestar social a través de la prestación de los distintos servicios públicos.

En gran parte, la conducta reprochable de los ciudadanos se debe a la ineficiencia con la que los gobernantes han administrado el Estado, provocando que aquella persona que evade impuestos sea considerada más astuta y a su vez reconocida como ejemplo para la sociedad.

La falta de conciencia tiene origen en múltiples causas, algunas de ellas pueden ser:

- Falta de educación
- Falta de solidaridad
- Razones de historia económica
- Idiosincrasia del pueblo Argentino
- Falta de claridad del destino del gasto público

Para lograr dejar atrás estas conductas es necesario educar al ciudadano, fortaleciendo los valores sociales que lo llevan a recordar la importancia de vivir en sociedad, ya que existen necesidades que no se pueden satisfacer individualmente. Un buen comienzo para la Administración Tributaria sería el de premiar a quien se esfuerza cumpliendo con sus obligaciones en tiempo y forma correcta.

➤ FACILIDAD PARA BURLAR AL FISCO

Los contribuyentes se sienten tentados a evadir debido a la ineficacia en la aplicación de los controles por parte de la administración, a su vez este factor actúa como desestabilizador social para aquellos que cumplen con las obligaciones y pagan sus tributos. Es necesario que los esfuerzos de la administración estén orientados a que quienes evaden empiecen a sentir el peligro de ser detectados, colocando rigurosos controles y castigos para quienes frecuenten estas prácticas.

B. GLOBALIZACIÓN Y EVASIÓN FISCAL

El proceso que lidera nuestros días, llamado “globalización” en donde la comunicación y la informática nos han permitido romper las barreras del tiempo y el espacio, es el mismo que rige la economía y que impulsa la liberación de los mercados, acelerando el pulso de las negociaciones alrededor del mundo.

Estos cambios impactan en las políticas tributarias exigiendo un mayor control por parte del fisco, ya que el nuevo paradigma provoca un aumento en las conductas evasivas a nivel internacional. El fenómeno de la evasión dentro de este contexto avanza con la misma rapidez que las negociaciones lo que obliga al fisco a transformar la administración tributaria, adaptándola a los nuevos hábitos.

El crecimiento de las transacciones internacionales involucra a empresas multinacionales y a sus filiales y sucursales de distintas partes del mundo, entre las cuales se realizan intercambios de bienes y servicios a través de contratos. Es aquí donde surge uno de los problemas relacionados con la evasión, que implica determinar en estos contratos precios que no respetan el principio de las “operaciones entre partes independientes”.

A esta situación se le suma la existencia de los llamados “paraísos fiscales”, en el mundo financiero anglosajón las instituciones se refieren a los paraísos fiscales de acuerdo a la terminología establecida por el Fondo Monetario Internacional (FMI), que los denomina Offshore Financial Centers (OFC), cuya traducción literal al castellano es “Centros Financieros Exteriores” (CFE), también comúnmente denominados “Centros Financieros Offshore” (CFO). Los mismos favorecen el actuar malicioso de aquellas personas que buscan desviar del sistema fondos provenientes de operaciones delictivas, sin la obligación

de rendir cuentas sobre el origen de los mismos y quedando ocultos de todo tipo de investigación. Entonces, se puede decir que con el gran movimiento internacional de capitales se genera un ambiente propenso para la evasión y elusión fiscal. Siendo esta circunstancia la que trae aparejada un desafío para el fisco, quien debe moverse con la misma velocidad que los avances tecnológicos. Son estos avances tecnológicos los que crean un comercio virtual donde existe la posibilidad de hacer circular importantes sumas de dinero fuera del ámbito bancario y por lo tanto fuera de la tributación, con los innovadores medios de pago como “Bitcoins” y “PayPal” que ya son ampliamente conocidos y que hacen más difícil aún el control del movimiento de capitales. Bitcoin es la mayor oportunidad de innovación que se ha visto desde la revolución industrial, es la forma más costo-efectiva de intercambiar valor, cualquier persona en el mundo puede enviar y recibir bitcoins sin tener que pedir autorización, abrir una cuenta ni firmar papeles. Ocurre algo similar con PayPal que es aceptado por millones de empresas de todo el mundo y es la forma de pago en sitios web preferida en eBay, ha llegado a ser el líder confiable en pagos en línea ya que facilita a los compradores y empresas hacer y recibir pagos, sustituyendo a los métodos convencionales en papel.

De esta manera se puede observar que se ha desarrollado un comercio virtual, en donde se realizan intercambios de bienes y servicios a través de la informática. El rol fiscalizador de la administración pública debe innovarse, de tal manera de estar a la altura de este comercio virtual, en donde circula una gran cantidad de datos difíciles de rastrear y que constituyen los nuevos “activos informáticos”.

Bajo esta situación, se hace notoria la afectación de toda la comunidad internacional, tratándose de un delito que no es propio de un único país. Es por eso que la solución requiere de la colaboración mutua de todos los países, ya que en este contexto globalizado no podemos pensar en respuestas individuales.

3. PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA

Continuando con lo desarrollado por Diez (2001), existe otra vía completamente distinta, que nos permite actuar de manera legal y moralmente aceptable, es la planeación tributaria. Esta figura se basa en buscar aquella planificación que le permita al contribuyente servirse de la ley tributaria y de sus beneficios, sin tener que sobrepasarla. Un ejemplo podría ser el de invertir en los sectores económicos en donde las rentas son exentas. Invertir en activos fijos productivos, etc.

Al momento de asesorar un cliente que desea iniciar su propio negocio, o constituir o reestructurar una sociedad, surgen muchos temas a considerar y estudiar pero el más complejo para los profesionales y al mismo tiempo el más temido por el cliente es el aspecto tributario.

A lo largo de los años la presión tributaria ha aumentado considerablemente, es por eso que cada vez más los contribuyentes buscan disminuirla, es aquí donde comienza la ardua búsqueda por parte del contador, de aquella planificación tributaria que se adecue a cada cliente y que le permite evitar el uso de prácticas como la evasión y la elusión.

No en todos los casos similares puede aplicarse un mismo procedimiento, ya que cada cliente tiene sus particularidades y es justamente por esto que se torna difícil la tarea de la planificación. No obstante, existen determinados lineamientos que nos conducen a la planeación más adecuada.

De acuerdo con la investigación que se realizó se puede concluir que la planificación tributaria es perfectamente aplicable a todo tipo de organización, cualquiera sea su tamaño, actividad, posicionamiento, encuadre jurídico, etc. A pesar de esto no es menos importante destacar que estos aspectos, entre otros, son los que inciden en la gestión de la planificación tributaria.

Para hacer más tangible el enfoque que se pretende dar, a continuación se verán algunos ejemplos, pero antes de ello es necesario aclarar que para realizar una adecuada planificación es de vital importancia tener un adecuado conocimiento del cliente, del historial de cumplimientos e incumplimientos, de su patrimonio, acuerdos contractuales, limitaciones financieras, conocimiento de sus actividades, etc., para luego idear la estrategia adecuada que fortalecerá aquellos aspectos riesgosos y aprovechará los beneficios. Algunos ejemplos son:

- **Utilización de fideicomisos:** Una de las grandes ventajas de los fideicomisos es la posibilidad que constituir un patrimonio separado de afectación específica, que al permanecer “separado”, permite limitar el riesgo del proyecto.
- **Venta y reemplazo:** La ley de Impuesto a las ganancias prevé la figura de venta y reemplazo para los bienes de capital, la ventaja radica en poder distribuir la utilidad impositiva de la venta de un bien de capital en los años de vida útil de otro bien de capital que se adquiera por aquel.

- **Regímenes de compensaciones:** Si bien ya no es una novedad, hasta no hace tanto causó gran impacto la existencia de la posibilidad de compensar parte del saldo de IVA con un porcentaje de las contribuciones patronales efectivamente abonadas en el período. Dto. 814 vigente desde el 2001. Así como también el pago a cuenta del denominado ITC contenido en el gasoil, para los productores agropecuarios y camioneros.
- **Planificación de las operaciones:** Se tiene que tener en cuenta la fecha de cierre o estacionalidades de la actividad. Algunos sectores, como el vitivinícola, tiene períodos de cosecha donde tiene ganancias y el resto del año no. En estos casos la ley permite que quienes realicen exclusivamente operaciones agropecuarias tengan la posibilidad de practicar la liquidación del impuesto al valor agregado en forma mensual y su pago por ejercicio comercial en el caso que el contribuyente practique balances comerciales anuales, o por año calendario cuando no se cumpla tal requisito.
- **Mercado cambiario:** Para aquellos cuya actividad esté ligada al comercio exterior, por la compra de insumos, hoy en día es importante evaluar la posibilidad de disminuir la tenencia de cuentas por pagar en moneda extranjera al cierre ya que es un riesgo alto debido a las oscilaciones del dólar en nuestro país.

4. SÍNTESIS

A modo de síntesis se puede decir que la elusión de impuestos es moral y éticamente cuestionable aunque según lo estudiado no es una conducta ilegal; en cuanto a la evasión no es necesario repetir abiertamente que es ilegal. Como contrapartida aparece la planeación tributaria la cual es legal, ética y moral, debido a que no existe malicia ni “mala intención”, pues se ajusta a la ley en todos los casos. Este es un tema que cobra una gran importancia en nuestros tiempos, dado que dichos fenómenos no están limitados a las fronteras de un país, sino que son moneda corriente entre los contribuyentes de todo el mundo. La globalización nos conecta en tiempo y espacio y logra la unión de diferentes culturas, a pesar de esto el ser humano a través de la evasión y la elusión alimenta su individualismo, dejando de lado la cooperación social. Es momento de “globalizar valores” que incentiven al bienestar social, y al cumplimiento de las obligaciones que como ciudadanos nos competen.

CAPÍTULO II

EL ILÍCITO TRIBUTARIO Y SUS SANCIONES

1. EL ILÍCITO: DEFINICIÓN Y NATURALEZA JURÍDICA

A raíz de los cambios que se han experimentado a través de los años en la política tributaria de nuestro país, es que el estudio del ilícito en esta materia ha adquirido cada vez mayor importancia. *“Es evidente que desde comienzos de la década del 90, debido no sólo a los avances tecnológicos e intelectuales en pos de la lucha contra la evasión sino también a la voluntad política de incrementar la recaudación tributaria, y con el objeto de reducir el déficit fiscal a su mínima expresión posible, el Organismo recaudador ha tenido una presencia cada vez más importante en la vida de todos los contribuyentes argentinos.”* (Diez P., Coto P., Diez J.-2001)

Como punto de partida del presente capítulo, definimos al ilícito impositivo como el conjunto de transgresiones a las normas que fijan las disposiciones tributarias y sus correspondientes sanciones, o dicho de otro modo, cualquier violación a la ley tributaria que es castigada con una pena o sanción.

Para el análisis concreto de la evasión de tributos es necesario conocer la naturaleza jurídica de los ilícitos tipificados en la Ley 11683. Dentro de la teoría del derecho penal se manifiestan distintas posturas sobre la naturaleza jurídica de las transgresiones, siendo la gravedad de estas infracciones lo que ha originado su división en dos o tres categorías. Nuestro sistema jurídico penal al no establecer distinción alguna entre crimen y delito, se adscribe a la teoría bipartita que distingue los delitos de las contravenciones.

La doctrina mayoritaria concluye que la diferencia entre delito y contravención es solo cuantitativa, es decir que se toma en cuenta el distinto grado de gravedad que existe en cada uno de ellos, refiriéndose a la contravención como un delito en “pequeño”, y dejando de lado la idea de que puedan existir diferencias cualitativas entre ellos, ya que resulta muy complejo hallar características distintivas de manera pura entre ambos.

Podemos decir que la contravención se produce cuando hay una infracción o ilícito formal, estructural o de peligro. Para que exista contravención no se requiere un daño o perjuicio impositivo. Mientras que el delito existe ante una infracción o ilícito material, de daño o de resultado y requiere de un deterioro o perjuicio impositivo. Sin embargo, la existencia de diferencias entre delito y contravención se ha convertido en un tema altamente debatido. Según lo expresado por Humberto P. Díez (2001), es que podemos decir que en la doctrina se han formulado diversas opiniones con relación a la ubicación de las infracciones tributarias dentro de las distintas ramas del derecho. Dichas opiniones han dado lugar a las teorías que enunciamos a continuación:

- **Teoría Administrativa:** Sostiene que los ilícitos fiscales tienen naturaleza administrativa por lo que no les resultan aplicables los principios generales del derecho penal común. Es decir, existe una separación entre la rama penal y la administrativa. De acuerdo con esta teoría, los siguientes principios resultan totalmente aplicables a las infracciones tributarias:
 - Las personas jurídicas tienen responsabilidad penal.
 - Los ilícitos fiscales tienen características objetivas, por lo que no se invoca la presencia del elemento subjetivo (dolo o culpa).
 - Como implican el incumplimiento de un deber administrativo, se trata de ilícitos de omisión.
 - La aplicación de las sanciones tributarias debe ser realizada por tribunales administrativos en lugar de los ordinarios.

- **Teoría Tributaria:** Esta teoría sostiene la autonomía del derecho tributario, y los principios del derecho penal común solo resultan aplicables en la medida que una norma tributaria los admita expresamente. El derecho tributario posee principios generales propios, como por ejemplo el derecho tributario penal.

- **Teoría Penal:** Esta teoría afirma que las infracciones tributarias constituyen ilícitos del derecho penal. Esto se debe a que los bienes jurídicos que se protegen resultan comprendidos dentro de la totalidad de bienes tutelados por nuestro derecho penal, o porque el castigo derivado de la comisión de tales transgresiones (ej.: arresto, multa y clausura) aparece como una sanción eminentemente penal.

2. CLASIFICACIÓN DEL ILÍCITO TRIBUTARIO

A continuación, y para una mejor comprensión del tema exponemos la clasificación del ilícito impositivo en relación con su terminología tributaria:

Infracción a los deberes formales: Se producen ante un incumplimiento de los deberes de colaboración que exige la Administración Fiscal. Como ejemplo podemos citar aquellos deberes que tienen como objetivo determinar la obligación tributaria, verificar y fiscalizar su correcto cumplimiento, etc. En el ordenamiento tributario de nuestro país, los castigos ante este tipo de infracciones están previstos en los artículos 38, 39 y 40 de la Ley de Procedimiento Tributario.

Infracción a los deberes materiales: Están relacionados con la obligación de pago o de ingreso del impuesto en su justa medida. Las sanciones ante este tipo de infracción están previstas en los artículos 45, 46 y 48 de nuestra Ley de Procedimiento Tributario.

Tal como podemos observar, las infracciones a los deberes formales constituyen ilícitos de peligro, también llamados contravención, ya que se consuman con la sola omisión y no requieren la existencia de un daño o lesión concreto.

Por su parte, y teniendo en cuenta el problema planteado cabe señalar que la evasión de tributos conforma un ilícito material de daño, pues se torna imprescindible para su configuración la producción de un resultado posterior a la mera acción del sujeto y, adicionalmente, requieren una efectiva lesión al bien jurídico que la norma tutela: la percepción por parte del estado de la renta fiscal en su exacta medida.

Hay ciertos aspectos a tener en cuenta del ilícito material, es por ello que de acuerdo a lo expuesto anteriormente, cabe preguntarse ¿Qué ocurre si un contribuyente elabora toda la estructura antijurídica llevando un doble juego de contabilidad, pero en el momento de exteriorizar su obligación tributaria se arrepiente y presenta con exactitud la misma? La respuesta correcta es que el contribuyente no llega a cometer infracción material, ya que no ocasiona perjuicio fiscal y dentro de este tipo de ilícito, la etapa anterior a la consumación del hecho delictivo se encuentra separada. Sólo tendría un alcance infraccional, en la medida que se produzca un perjuicio fiscal concreto.

Para continuar con la situación planteada, ¿Qué sucede si el organismo recaudador detecta que el contribuyente lleva un doble juego de libros? Aunque esta acción aún no se haya materializado en omisión de impuestos, ya sea porque todavía no se produjo el vencimiento de la declaración jurada o porque el

responsable desiste de su intención al presentar la misma, resultará correcto aplicar una sanción por falta a los deberes formales, ya que dicha conducta pone en peligro la determinación de la obligación tributaria.

Existen dos conceptos perfectamente diferenciados entre sí, que necesariamente deben cumplirse para que se perfeccionen las infracciones materiales, ellos son la hipótesis infraccional y la lesión a la renta fiscal.

La hipótesis infraccional se refiere a la transgresión de las normas jurídicas, de las cuales podemos hallar como ejemplo:

- La liquidación de anticipos utilizando una base de cálculo inexacta.
- Retener o percibir fondos y valores, y no ingresarlos a su correspondiente vencimiento.
- Presentar una declaración jurada determinativa inexacta.
- No realizar la presentación de la declaración jurada determinativa.

El segundo concepto se refiere a la lesión de la renta fiscal. Esto ocurre cuando la infracción represente un ocultamiento total o parcial de la materia imponible que es imputable a título de culpa o dolo. En otras palabras, el no ingreso o ingreso en menor medida del tributo en cuestión. Este ocultamiento trae aparejado un cierto comportamiento por parte del contribuyente. Es por esto, que las infracciones materiales se clasifican en:

- Culposas, omisivas o negligentes (art. 45 LPT)

-Dolosas, engañosas o defraudatorias (art. 46 y 48 LPT)

Ver cuadro N°1: “Infracciones Materiales”.

Resulta factible examinar como factor determinante a fin de aplicar las correspondientes sanciones por las conductas incriminadas, la culpabilidad en la comisión de la infracción. Si el contribuyente preparó la estructura contable, jurídica o financiera o bien se valió de un ardid para producir la transgresión, es notable que su comportamiento revela un tilde doloso que por sí mismo encuadra su actitud dentro de la defraudación.

Tal como mencionamos en la introducción, nuestro trabajo está orientado a aquellos casos de evasión fiscal en los que se vea involucrado el dolo, tanto del contribuyente como del profesional que lo asesora, ya sea que este último actúe como el propulsor de la idea, o bien dando su consentimiento ante el pedido del cliente.

Cuadro N°1: “Infracciones Materiales”

	Acción Típica	Sanción	Tratamiento Legal
INFRACCIONES MATERIALES	Omisión de pago de impuestos por: -Falta de presentación de la declaración jurada. -Presentación de declaraciones juradas inexactas. -No actuar como agente de percepción o retención.	Multa: -Del 50% al 100% del importe omitido. -De 1 a 4 veces el importe omitido cuando se trate de operaciones internacionales.	Art. 45 Ley de Procedimiento 11.683
	Defraudación: -Por acción. -Por omisión. -Utilización indebida de quebrantos.	Multa de 2 a 10 veces el impuesto evadido.	Art. 46 Ley de Procedimiento 11.683
	Defraudación: -Agentes de retención y percepción: no depósito del importe al vencimiento.	Multa de 2 a 10 veces el impuesto retenido y no depositado.	Art. 48 Ley de Procedimiento 11.683

Fuente: Cavagnola Luis A. (2013) *“Material de Cátedra Teoría y Técnica Impositiva II. Facultad de Ciencias Económicas Universidad Nacional de Cuyo. San Rafael, Mendoza”*.

3. SANCIONES AL DELITO DE DEFRAUDACIÓN

De acuerdo a la doctrina penalista, se entiende que un sujeto ha incurrido en conducta dolosa cuando *“(…) se verifique que su actuación voluntaria ha sido producto de un proceso cognoscitivo y volitivo encaminado a la ejecución de una acción prohibida (…)”* agregando más adelante que *“(…) el elemento subjetivo del delito doloso se advierte cuando el autor sabía que realizaba una acción delictual y quería realizarla. Existe coincidencia entre lo ocurrido y lo querido. El autor tiene conocimiento y voluntad de realizar el delito (…)*”. (Diez P. et al., 2004 cita en su obra *“El ilícito en la Ley de Procedimiento Tributario Nacional”* a Lafitte Fernando, *“Esbozo para una teoría del delito”*.)

De acuerdo con la Ley de Procedimiento Tributario, encontramos dos figuras de naturaleza dolosa clasificadas en función del sujeto que las lleva a cabo, cada una de ellas con características distintivas las que detallamos a continuación:

Cometidas por el contribuyente: Que implique la presentación de declaraciones juradas engañosas u ocultaciones maliciosas con el objetivo de ingresar el tributo en menor medida. También comprende la utilización indebida de quebrantos, configurados mediante la presentación de las mismas.

Cometidas por agentes de retención o percepción: Se materializa la infracción dolosa cuando el obligado a actuar como agentes de retención o percepción haya retenido o percibido importes que no han sido ingresados a sus respectivos vencimientos.

La configuración del ilícito de defraudación constituye la mayor infracción material de las previstas en nuestra ley de procedimiento. Esta precisa de una conducta, sea una acción u omisión que debe reunir necesariamente los siguientes elementos:

1. **Elemento objetivo:** Según Villegas (2000), “la infracción se consuma en el momento en que se opera el perjuicio patrimonial derivado de la evasión del tributo. No basta la simple ejecución de maniobras con el propósito de evadir sin que se logre el fin perseguido (...)”. En otras palabras, debe existir una lesión fiscal específica, que está demostrada con la presencia de un perjuicio al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito.
2. **Elemento subjetivo:** El sujeto activo del ilícito pretende o induce a un error en la víctima del ilícito, mediante la existencia de un ardid o engaño. Esto quiere decir que para que las declaraciones resulten engañosas y/o las ocultaciones sean maliciosas, la conducta del contribuyente debe buscar un error en la Administración Tributaria con la intención de defraudar al Fisco.

Por lo tanto no alcanza para la configuración de la infracción con la sola intención de no ingresar el tributo, sino que además se requiere la existencia de un engaño que lleve a error al sujeto pasivo del ilícito, es decir la Administración.

“La índole de las conductas descritas indica que el fraude contemplado es aquel de tipo engañoso. Su objetivo es la inducción en error, y ello significa que los procederes del infractor, aun pudiendo ser diferentes, se unifican por su objetivo idéntico: se quiere no sólo no pagar tributos o pagar menos de lo que corresponde, sino también que el Fisco, engañado, incurra en el error de creer que el infractor está cumpliendo correctamente con su deber fiscal”. (Villegas, 2000)

3. **Elemento Material:** A través de este elemento, el Fisco puede probar la existencia de un ardid o engaño por parte del contribuyente, es por ello que podemos decir que la clave en materia de infracciones dolosas radica en este elemento y teniendo en cuenta que en muchas situaciones resulta extremadamente complicado detectar la existencia del elemento engañoso.

En el artículo 47 de Ley de Procedimiento Tributario, se detallan a lo largo de sus cinco incisos la configuración de la defraudación mediante la utilización de presunciones juris tantum, que admiten prueba en contrario. Se presume que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas cuando:

- Exista una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y los datos consignados en las declaraciones juradas.
- Se consigne en libros, registraciones o documentos, datos inexactos que generen una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.
- La inexactitud de las declaraciones juradas o de su documentación respaldatoria provienen de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias aplicables al caso.
- El contribuyente no lleve o no exhiba libros de contabilidad, registraciones y documentos respaldatorios, y siempre que ello carezca de justificación tomando en cuenta la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación.
- Se declare o se haga valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones que incidan sobre la determinación de los impuestos.

De lo expuesto anteriormente se desprende que, partiendo de determinados hechos ciertos infieren la existencia de voluntad de producir declaraciones engañosas. En consecuencia, si el fisco detecta, por ejemplo: un documento no registrado o un contrato a través del cual se materializa la actitud dolosa, se configura la defraudación y a partir de allí es el contribuyente quien debe probar en contrario.

Es necesario destacar, que el hecho de utilizar presunciones implica una altísima responsabilidad para los jueces administrativos de turno, ya que están obligados a indicar si la conducta del contribuyente es defraudatoria u omisiva, y a fin de evitar imputaciones incorrectas, es muy importante que tomen en cuenta la mayor cantidad de elementos de prueba al respecto.

Como podemos observar, obtener la prueba de la intencionalidad está a cargo del Organismo Recaudador, quien mediante una cuenta corriente no declarada, un contradocumento que estipule una situación económica distinta a la declarada o una lista de operaciones marginales puede demostrar el engaño perpetrado por el responsable y, por ello, castigar la conducta disvaliosa prevista en el art. 46 de la Ley de Procedimiento Tributario.

Podemos decir que la principal diferencia entre la figura de omisión descrita por el artículo 45 de la Ley de Procedimiento Tributario y la de defraudación comprendida en el artículo 46 de la misma ley, se encuentra centrada en la actitud mental del contribuyente al momento de perfeccionar el hecho con relación al futuro accionar fiscal, y no en la existencia o no, de intencionalidad:

- Si lo que se busca es confundir al Fisco para que éste crea que no ha incurrido en infracción alguna, la conducta es claramente **defraudatoria**, quedando incurso en las previsiones del mencionado artículo 46.
- Si el contribuyente no intenta llevar a error al organismo recaudador sino que su ingreso en defecto surge en forma clara, nos encontramos frente a una conducta **omisiva**, castigable con una multa del artículo 45, aunque la declaratoria defectuosa se hubiera realizado de manera intencional.

Configurado el ilícito de defraudación, cumpliendo con los tres requisitos mencionados, el mismo podrá ser sancionado por los siguientes artículos de la Ley de Procedimiento Tributario:

Multa por defraudación (Art. 46): El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al fisco, será reprimido con multa de 2(dos) hasta 10(diez) veces el importe del tributo evadido.

Utilización indebida de quebrantos(Art. 46.1): El que mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, perjudique al fisco exteriorizando quebrantos total o parcialmente superiores a

los precedentes utilizando esos importes superiores para compensar utilidades sujetas a impuestos, ya sea en el corriente y/o siguientes ejercicios, será reprimido con multa de 2(dos) hasta 10(diez) veces el importe que surja de aplicar la tasa máxima del impuesto a las ganancias sobre el quebranto impugnado por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Multa para los agentes de retención o percepción (Art. 48): Serán reprimidos con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que los 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.

CAPÍTULO III

LA RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO

1. LOS DISTINTOS TIPOS DE RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO

Tal como hemos mencionado anteriormente, la figura del profesional en ciencias económicas y particularmente la del contador público, está sujeta a ciertas responsabilidades ligadas al ejercicio de sus diferentes incumbencias profesionales (ver Anexo C). Estas responsabilidades, pueden surgir por su participación, ya sea mediante su acción u omisión, en el actuar delictivo de sus clientes, usuarios de sus servicios profesionales, habiendo sido éstos acusados de evasión fiscal.

A continuación, se explica en qué consisten y de dónde surgen cada una de estas responsabilidades:

- **Responsabilidad Ética:** Es aquella 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.*

Por su propia naturaleza, las normas que expresamente se exponen no excluyen otras que, mediante un criterio ético, sano y sentido del deber, inducen a tener un comportamiento profesional digno.

El fundamento de los principios y normas éticas se basan en el valor de la responsabilidad para con: la sociedad, la casa de estudios con la cual egresaron, las instituciones profesionales de las que forman parte, sus colegas, otros profesionales universitarios, y para quienes requieran sus servicios.

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).

Las normas descriptas en el Código de Ética no son taxativas, son meramente descriptivas, por lo que se nos puede juzgar por una conducta no descripta en el código.

El desarrollo de la actividad, requiere llevarla a cabo con ciertas responsabilidades, siguiendo con los principios que la ley impone para cada tipo de profesión. En este sentido, existe un tipo de ética que encuadra las actividades que se realizan dentro de una misma profesión, llamada **ética profesional**. Dicho de otro modo, puede definirse como el arte de llevar adelante nuestro trabajo, combinando el ejercicio profesional con nuestra dignidad humana. Dicha ética, está incorporada dentro de la ética universal, ya que se refiere específicamente a una parte de la realidad (ver Anexo D).

En realidad no hay una ética profesional y otra ética personal, la ética es una sola. La misma será de carácter obligatorio para graduados en Ciencias Económicas, el resto de las personas impone su propia ética.

Ante el incumplimiento de los principios y normas que establece el Código de Ética, dice su artículo 44: *“Los profesionales que transgredan las disposiciones del presente código o los principios y normas éticas definidas en el Prólogo y Preámbulo integrantes del mismo, se harán pasibles de cualquiera de las sanciones disciplinarias previstas en la ley de ejercicio profesional, las que se graduarán por su aplicación según la gravedad de la falta cometida y los antecedentes disciplinarios del imputado.”*

La ley 5.051 de ejercicio profesional crea el Tribunal de Ética en la provincia de Mendoza, cuya obligación es controlar el adecuado ejercicio de la profesión. Para ello, 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 el artículo 62 de dicha ley, se mencionan las sanciones disciplinarias que podrá aplicar el Tribunal 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 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:** En términos generales podemos definir a la responsabilidad civil, como aquella “obligación de resarcir” que surge como consecuencia de un daño producido. Este daño puede originarse a raíz de un incumplimiento contractual (responsabilidad civil contractual); o un daño causado a otro en el que no existía ningún tipo de 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. En este sentido, para entender este tipo de responsabilidad en el marco de 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:** Como requisito fundamental para poder asignarle responsabilidad en materia penal tributaria al profesional en Ciencias Económicas, es necesario que éste haya participado personalmente en el hecho ilícito, como así también verificar que en su accionar están presente los elementos del delito imputado: objetivo y subjetivo.

Nuestra Ley Penal Tributaria 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.

Antecedentes de la Ley Penal Tributaria

La ley 24.769 sustitutiva de la anterior 23.771, ofrece un nuevo régimen penal tributario, tomando como antecedentes la ley 11.683.

Aquella primera ley tributaria resultaba de poca aplicación, debido a su disposición contenida en el artículo 77, por la cual se aplicaba un procedimiento administrativo previo a la promoción de la acción penal, con el objeto de determinar el monto de la obligación tributaria. Este proceso se llevaba a cabo por medio de un complejo sistema de recursos administrativos y judiciales que constituyeron una valla infranqueable para la persecución penal.

¿Cuáles son las conductas que están tipificadas en la Ley 24769?

La ley 24.769 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 (puede ser excarcelable), evasión agravada (3 años y 6 meses como mínimo), 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 primer lugar debemos distinguir al **funcionario o empleado público**, cuyo rol es imprescindible para el correcto funcionamiento de las organizaciones y/o instituciones públicas. Al respecto, la ley penal tributaria establece en su artículo 13 que, *“Las escalas penales se incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo, para el funcionario o empleado público que, en ejercicio o en ocasión de sus funciones, tomase parte de los delitos previstos en la presente ley.*

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

En segundo lugar, encontramos al **integrante de un órgano de una persona jurídica**. El artículo 14 de la ley es muy claro al decir que, *“Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido*

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

En tercer y último lugar, el artículo 15 de la Ley Penal Tributaria en su inciso primero nos dice que, **“El que a sabiendas *dictaminare, informare, diera fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación* para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble de tiempo de la condena.”**

De acuerdo a lo mencionado anteriormente, la actual Ley Penal Tributaria, no señala específicamente al Contador Público, pero establece responsabilidades por su actuación.

A continuación ofrecemos un cuadro indicando, algunas de las funciones que puede desempeñar un Contador Público en ejercicio de su actividad profesional, como así también la responsabilidad penal que le puede llegar a ser aplicable en cada caso.

Cuadro N°2: “Funciones del Contador”

Función del Contador	¿En qué consiste?	Responsabilidad Penal
Auditor Externo	El auditor de Estados Contables es un tercero independiente del ente al cual pertenecen dichos Estados Contables. Su tarea consiste en emitir un informe con su opinión sobre los Estados Contables y documentación en general. Para ello deberá obtener evidencia válida y suficiente que le permita respaldar y dar sustento a su informe.	Si el contador auditor emite un informe falso, puede facilitar la comisión de delitos tales como: declaraciones juradas falsas o engañosas, doble contabilidad, ocultar la real situación económica del ente, provocar insolvencia patrimonial, etc. La Ley Penal Tributaria en su artículo 15, hace mención a esta función.
	Es un Contador Público idóneo que presta asesoramiento en materia fiscal a los contribuyentes.	Para poder asignarles responsabilidad penal a los asesores impositivos, se debe distinguir:

Asesor Impositivo	Éste brinda su opinión en función a la normativa vigente, doctrina, jurisprudencia y pronunciamientos del fisco.	-Si el profesional ha puesto en escena intencionalmente la conducta incriminada, la que responde en más o en menos la voluntad de su cliente; o -Si el cliente ha puesto en escena en forma dolosa la conducta omisiva o comisiva por sí mismo.
Liquidador Impositivo	Liquidar un impuesto significa determinar el monto que se debe ingresar al fisco. El liquidador realiza su tarea sobre la base de hechos y metodologías cuantificables.	Los liquidadores no son garantes de los obligados, ya que los datos volcados en las declaraciones juradas son suministrados por el cliente. Su tarea se limita exclusivamente a ejercer los conocimientos propios de su profesión. Por ello, para poder asignarles responsabilidad penal es necesario que se verifique su participación dolosa en el delito imputado.
Síndico Societario	Su función es la de fiscalizar al órgano de administración de la sociedad. Podríamos decir que se ejerce un control formal de legalidad.	Para que se pueda asignar responsabilidad penal tributaria al síndico societario, y para que se tipifique la conducta punible establecida en las normativas, se requiere que su actuación haya sido personal, a sabiendas y que, por ende se haya configurado el dolo directo en el accionar.

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

2. EL ROL DEL CONTADOR PÚBLICO EN EL LAVADO DE DINERO

A través de los años, nuestra sociedad ha enfrentado un gran problema: organizaciones criminales aprovechan los grandes beneficios monetarios derivados de diversas actividades penadas por la ley, como

pueden ser el contrabando de drogas, de armas, de órganos, la corrupción y la trata de personas, la evasión de impuestos, etc. para luego incorporar estos fondos, a la economía formal, a través del lavado de dinero.

Podemos decir entonces que “El lavado de activos” es el proceso por el cual se introducen en el sistema económico financiero legal, bienes obtenidos de forma ilícita. Se refiere específicamente a la voluntad, de hacer legítimas esas ganancias.

En la República Argentina el lavado de activos se encuentra regulado por la Ley N° 25246 denominada “Encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo”, con antecedentes en las normas 23.737 de estupefacientes y su modificatoria 24.424.

A través de esta ley se crea la Unidad de Información Financiera (UIF), quien tendrá el deber del análisis, el tratamiento y la transmisión de toda la información respectiva, con el objeto de prevenir e impedir el lavado de activos, cuyo origen puede ser:

- Delitos relacionados con el tráfico y comercialización ilícita de estupefacientes (Ley 23.737).
- Delitos de contrabando de armas (Ley 22.415).
- Delitos relacionados con las actividades de una asociación ilícita calificada en los términos del artículo 210 bis del Código Penal.
- Hechos ilícitos cometidos por asociaciones ilícitas (artículo 210 del Código Penal) organizadas para cometer delitos por fines políticos o raciales.
- Delitos de fraude contra la Administración Pública.
- Delitos contra la Administración Pública.
- Delitos de prostitución de menores y pornografía infantil.

En el artículo 20 de dicha ley se nombran taxativamente quienes son los sujetos obligados a informar a la UIF, y a continuación se establece cuáles son los deberes a su cargo:

a. Recabar de sus clientes, requirentes o aportantes, documentos que prueben fehacientemente su identidad, personería jurídica, domicilio y demás datos que en cada caso se estipule, para realizar cualquier tipo de actividad de las que tienen por objeto. Sin embargo, podrá obviarse esta obligación cuando los importes sean inferiores al mínimo que establezca la circular respectiva. Cuando los clientes, requirentes o aportantes actúen en representación de terceros, se deberán tomar los recaudos necesarios a efectos de que se identifique la identidad de la persona por quienes

actúen. Toda información deberá archivar por el término y según las formas que la Unidad de Información Financiera establezca.

***b.** Informar cualquier hecho u operación sospechosa independientemente del monto de la misma. A los efectos de la presente ley se consideran operaciones sospechosas aquellas transacciones que de acuerdo con los usos y costumbres de la actividad que se trate, como así también de la experiencia e idoneidad de las personas obligadas a informar, resulten inusuales, sin justificación económica o jurídica o de complejidad inusitada o injustificada, sean realizadas en forma aislada o reiterada. La Unidad de Información Financiera establecerá, a través de pautas objetivas, las modalidades, oportunidades y límites del cumplimiento de esta obligación para cada categoría de obligado y tipo de actividad.*

***c.** Abstenerse de revelar al cliente o a terceros las actuaciones que se estén realizando en cumplimiento de la presente ley.*

Entre los sujetos obligados del artículo 20, encontramos en su inciso 17 a los **profesionales matriculados cuyas actividades estén reguladas por los consejos profesionales de ciencias económicas** acorde a la Ley N° 20488. La resolución 65/2011 de la UIF, hace referencia exclusivamente a estos sujetos, cuando actuando individualmente o bajo la forma de asociaciones profesionales realicen las actividades de Auditoría de Estados Contables y Sindicatura Societaria, y dichas actividades se brinden a las siguientes entidades:

- a) A las enunciadas en el artículo 20 de la Ley N° 25246 o;
- b) Las que no estando enunciadas en dicho artículo, según los estados contables auditados:
 - posean un activo superior a PESOS DIEZ MILLONES (\$10.000.000), o
 - hayan duplicado su activo o sus ventas en el término de UN (1) AÑO, de acuerdo a la información proveniente de los estados contables auditados.

A los fines de prevenir e impedir el lavado de activos y la financiación del terrorismo, el contador público tendrá que seguir una política de prevención. Para ello deberá confeccionar un manual que contenga los pasos a seguir para prevenir este tipo de ilícitos y que contemple los requerimientos particulares que al respecto establezcan las normas que emiten los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, elaborar un registro de análisis y gestión de riesgo de aquellas operaciones que se consideran sospechosas y están reportadas, utilizar herramientas tecnológicas que estén acordes con el servicio que

presta, y capacitar al personal que tiene a su cargo mediante la difusión de la Resolución 65/2011 de la UIF, como así también la asistencia a cursos que aborden estos temas, al menos una vez al año.

A. EL REPORTE DE OPERACIONES SOSPECHOSAS (ROS)

El Reporte de Operaciones Sospechosas, es la herramienta de comunicación que exige la Unidad de Información Financiera para que los sujetos obligados reporten, de acuerdo a sus obligaciones que surgen de la ley, aquellas operaciones inusuales que consideren sospechosas de Lavado de Activos o Financiación de Terrorismo. A estos fines, se considera operación inusual *“aquella tentada o realizada en forma aislada o reiterada, sin justificación económica y/o jurídica, que no guardan relación con el perfil económico financiero del cliente, desviándose de los usos y costumbres en las prácticas de mercado, ya sea por su frecuencia, habitualidad, monto, complejidad, naturaleza y/o características particulares”*; y operación sospechosa *“aquellas tentadas o realizadas que habiéndose identificado previamente como inusuales, luego del análisis y evaluación realizado por el sujeto obligado, las mismas no guardan relación con las actividades licitas declaradas por el cliente, ocasionando sospecha de Lavado de Activos o, aun tratándose de operaciones relacionadas con actividades licitas, exista sospecha de que estén vinculadas o que vayan a ser utilizadas para la Financiación del Terrorismo”*.

Consideramos que este instrumento es muy importante en el proceso de prevención de estas actividades ilícitas, ya que es el documento final que le permitirá al sujeto obligado manifestar que ha dado cumplimiento a su deber con todos los recaudos que se le exigen.

Podemos decir también, que el ROS es el resultado final de un trabajo de investigación que ha realizado cualquiera de los sujetos obligados, que se encuentra justificado en diversos documentos probatorios, procedimientos realizados, y demás elementos que permiten inferir que se está ante una “operación sospechosa”. Durante su confección se deben respetar las normas procesales en la administración de todas las pruebas, como así también las notificaciones pertinentes para con el denunciado durante la etapa de búsqueda de información.

El plazo para reportar los hechos u operaciones sospechosas de lavado de activos, es de CIENTO CINCUENTA (150) días a partir de que se toma conocimiento del mismo, mientras que para informar las referidas a financiación del terrorismo existen CUARENTA Y OCHO (48) horas a partir de la toma de conocimiento, habilitándose a tal efecto días y horas inhábiles.

Al momento de presentar el ROS es necesario, según los lineamientos planteados por el estudio de abogados “Pérez Lamela & Asociados” tener en cuenta una serie de recomendaciones que detallamos a continuación, las cuales tienen como principal finalidad otorgar al instrumento todos los elementos de forma y fondo que lo hagan apto para resistir cualquier ofensiva legal futura:

- Durante la investigación es conveniente resguardar los documentos originales y trabajar con copias de los mismos, referenciados respectivamente e indicando el responsable de su hallazgo.
- Como método de investigación es recomendable que una sola persona examine toda la información.
- Antes de la presentación del ROS definitivo, se aconseja la confección de un informe interno que servirá de base para la toma de decisiones y para la confección del reporte final.
- Para clasificar, analizar y agrupar la información en forma homogénea se sugiere la utilización de diversas herramientas que permitan una mejor visualización de toda la información, realizando cruces y comparaciones de los distintos elementos relevados, como por ejemplo el empleo de tablas, gráficos, diagramas y/o cuadros explicativos.
- Toda la tarea de investigación deberá documentarse en papeles de trabajo, incluyendo la planificación, hallazgos, y elementos probatorios hasta llegar a las conclusiones que fundamenten el informe final.
- Otro aspecto a tener en cuenta es analizar las desviaciones que puedan existir de políticas, pautas, rutinas de trabajo, procedimientos, conductas habituales, etc.
- Es necesario considerar la posible intervención de peritos para la realización de exámenes técnicos, ya que su testimonio tiene como objetivo informar y servir de elemento de convicción ante una cuestión técnica.

B. SANCIONES AL CONTADOR COMO SUJETO OBLIGADO

El incumplimiento de cualquiera de las obligaciones de informar a la UIF que se le exigen al Contador, previstas tanto en la Resolución 65/2011 de la UIF, como en la Ley N° 25246 será sancionado con pena de multa de una a diez veces del valor total de los bienes u operación a los que se refiera la infracción, siempre y cuando el hecho no constituya un delito más grave. La misma sanción sufrirá la persona jurídica en cuyo organismo se desempeñare el sujeto infractor. En aquellos casos en que no se pueda establecer el valor real de los bienes, la multa será de diez mil pesos (\$ 10.000) a cien mil pesos (\$ 100.000).

CAPÍTULO IV

EL PERFIL ÉTICO DEL CONTADOR

Creemos que el Contador Público cuenta con una amplia gama de herramientas para actuar de la manera que se considera correcta y para poder cambiar desde su lugar de trabajo, la conducta de los contribuyentes. Es por ello, que hemos desarrollado un capítulo orientado al perfil ético al que debe apuntar cada uno de los profesionales, con el objetivo de construir un país que disminuya la evasión fiscal día a día y de esta forma disminuya los perjuicios al Estado y a sus habitantes.

En la actualidad los profesionales en Ciencias Económicas están inmersos en un ámbito laboral de excesivo tecnicismo, causado por la intensa especialización y la gran competitividad que exige la profesión. Esto ha llevado a lo largo de los años, que los profesionales enfoquen cada vez más su formación en estos aspectos, olvidando quizás, su calidad como persona humana.

El trabajo que desarrolla el Contador Público, requiere de una permanente actualización de los conocimientos que hacen a su especialidad y por sobre todo el cultivo de los valores y principios que lo llevan a ser un hombre de confianza. En otras palabras, se trata de hacer las cosas bien tanto desde el punto de vista humano, como material.

Podemos decir entonces, que la formación humana que se le exige al profesional, requiere los siguientes alcances:

- Prestar un servicio profesional de alta calidad y prestigio.
- Permitir el desarrollo personal del profesional.
- Lograr un equilibrio en el crecimiento técnico y humano de la persona.

Por lo tanto, el profesional en Ciencias Económicas debe proyectarse hacia la sociedad con el compromiso de fortalecer su calidad personal e intelectual, teniendo en cuenta lo siguiente:

-En el ámbito laboral debe desempeñarse con un alto dominio de la profesión, lo que le permitirá que sus asesoramientos sean precisos y claros, debe ser puntual y dedicarle a cada encargo el tiempo que sea necesario siendo constante y ordenado.

-En el ámbito personal es fundamental que sea responsable, comprensivo, cortés, que actúe con respeto y discreción, haciendo de él una persona confiable y honrada.

Haciendo referencia a la ética en particular, es necesario aclarar que gran parte de los profesionales han desarrollado notoriamente sus conocimientos técnicos dejando de lado su formación ética, la cual también requiere de una constante dedicación y cultivo.

En este proceso, resulta fundamental el apoyo, en el ámbito práctico y profesional, de las entidades profesionales mediante el dictado de charlas, jornadas y conferencias que estén orientadas principalmente a la ética profesional y al desarrollo de la propia personalidad. Además, la principal participación de estas entidades es a través del Código de Ética, mediante su promulgación y el control permanente de su cumplimiento. Dicho Código establece entre otros, los siguientes aspectos:

- responder a las normas profesionales y de conducta;

- actuar con un criterio libre e imparcial, respetando a los colegas y a la profesión;

- cumplir con todos los deberes que hacen a la profesión misma;

- ofrecer siempre un servicio de calidad que permita dignificar la imagen profesional, como así también actuar con lealtad y guardar el secreto profesional rechazando aquellas tareas que no conciden con la moral y

- apoyar el desarrollo de los conocimientos propios de la profesión

Conforme a lo expresado anteriormente, es que deducimos que del Contador Público se esperan determinadas conductas:

Ver cuadro N°3: "Conductas esperadas del Contador Público".

Para lograr un importante desarrollo de toda la comunidad profesional y de la sociedad en su conjunto, creemos necesario que los Contadores Públicos cuenten con un perfil ético tanto a nivel personal

como profesional. Para ello se debe tener en cuenta una serie de atributos que, según Vitta, deberán estar presentes a lo largo del desarrollo de su personalidad:

- **Objetividad:** Se encuentra normalmente enunciada en términos de neutralidad, imparcialidad, o impersonalidad. Es una separación del sujeto respecto de él mismo con el fin de acercarse al objeto.

Cuadro N°3: “Conductas esperadas del Contador Público”

CONDUCTAS ESPERADAS	FRENTE A COLEGAS	Deberán actuar con compañerismo que permita mantener buenas relaciones.
		Ser solidario , cumpliendo con las normas y principios que rigen a la profesión.
		Tener un trato sincero y honorable que permita un constante respeto mutuo .
	FRENTE A CLIENTES	Mantener relaciones cordiales , demostrando así franqueza y sinceridad.
		Actuar con seriedad en sus actos y conductas, que impliquen formalidad y profesionalismo.
		Deber de respetar la persona del cliente y los acuerdos a los que ha llegado con él.

Fuente: Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Mendoza (2001). *Código de Ética Unificado para los Profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina*.

El contador debe tratar que sus observaciones (ej.: simpatías, deseos, etc.) no influyan en los hechos y su labor debe basarse en papeles de trabajo, que constituyen la garantía de un trabajo objetivo. Es por esto que, cada registración deberá estar respaldada con el correspondiente comprobante, cada valoración con un razonamiento en forma expresa y no se deben sacar conclusiones sin el correcto análisis de todas las alternativas posibles.

En este sentido, “la objetividad comienza con un conocimiento de la realidad que incluye la aprehensión, organización, coordinación y control de los valores, las operaciones y las actividades

de la empresa. Sus conclusiones deben ser objetivamente útiles, para poder pretender ser contables”.

- **Lealtad:** En términos generales, la lealtad es el cumplimiento de aquello que está plasmado en las leyes del honor y la fidelidad. Podemos decir que una persona de bien, es la que es leal a las demás personas, instituciones y organizaciones a las cuales pertenece, y que es capaz de reconocer errores propios o ajenos para evitarlos en el futuro.

La lealtad abarca atributos como fortaleza y veracidad, que implican una serie de beneficios hacia clientes, organizaciones y entidades con las cuales trabaja, y para la sociedad en general.

Cuando, por alguna razón, se deba interrumpir la prestación de servicios profesionales es necesario que se comunique al cliente previamente y con la antelación correspondiente. Una vez finalizada dicha prestación, no puede retenerse documentación referida al cliente bajo ningún concepto, debiendo cumplir así mismo con los compromisos profesionales pactados en forma verbal o escrita.

Bajo ningún concepto el profesional puede recibir honorarios u otra retribución, cuando realice tareas que le han sido encomendadas por otro colega, salvo autorización expresa de éste último.

“La lealtad a la profesión y a sus instituciones, exige que el contador no se asocie, para el ejercicio profesional, con quienes carezcan de título universitario habilitante. Ese mismo tipo de lealtad, exige el cumplimiento, vigilancia y concreción de honorarios dignos y justos, que contemplan, de existir, las pautas indicativas provistas por la entidad profesional”.

- **Integridad:** Una persona íntegra es aquella que hace lo que se considera correcto sin afectar los intereses de las demás personas. En general, es una persona en quien se puede confiar, que hace lo correcto, por las razones correctas, del modo correcto.

Podemos decir que integridad se refiere al hombre entero, recto, honrado y desinteresado, cuyo fundamento es una rectitud de ánimo.

El profesional que es íntegro siempre pretende brindar el mejor servicio al cliente sin afectar a terceras personas, pero por sobre pretende ser útil a la comunidad profesional en la que se encuentra inmerso y a la sociedad civil en general.

- **Discreción:** Es uno de los atributos más importantes a la hora de establecer vínculos de confianza con otras personas, sin ella se podrían generar discusiones, entredichos y malos entendidos.

Podemos decir que la discreción es “la práctica mediante la cual determinado tipo de información es mantenida en secreto o transmitida de manera prudente y cautelosa de acuerdo a lo que solicite la fuente de información”, es decir que se relaciona estrechamente con la forma de comunicación entre las partes.

Una persona discreta es aquella que no divulga información que le ha sido proporcionada como secreta, es por esto que el Contador Público no debería:

- Brindar información de cualquier tipo sobre el cliente, sin la autorización expresa del mismo.
- Bajo ningún caso deberá revelar lo que se conoce como “secreto profesional”, excepto cuando se trate de defensa personal del Contador o cuando sea requerido por obligación legal.
- Realizar publicidad de sus servicios profesionales, que no se limite exclusivamente a nombrar sus datos personales, título y especialidad. En el caso de asociaciones de profesionales, está permitido agregar el nombre de la sociedad.

- **Veracidad:** Es un concepto que está íntimamente relacionado con la sinceridad, la honestidad y la buena fe de las personas y es por ello que guarda una estricta conformidad con la verdad.
“La veracidad se considera como un valor moral positivo justamente porque su cometido es la conformidad con la verdad que propone, entonces, implicará la capacidad de alguien de decir siempre la verdad, de ser sincero ante las circunstancias que se le presentan en la vida.”
Para evaluar el grado de veracidad de los hechos que se presentan, es necesario constatar el nivel de verdad de lo que ocurre, es decir demostrar que no existen contradicciones que ponen en duda la fiabilidad de los mismos.
- **Independencia:** El Contador debe poseer total independencia de criterio con respecto a todos los intereses que se consideren incompatibles con los principios de integridad y objetividad. Consideramos que existe esta independencia, cuando sus juicios de valor se fundan a partir de una base de hechos totalmente objetivos, que no se encuentran influenciados por circunstancias subjetivas.
Cuando el Contador se encuentre desarrollando actividades profesionales referidas a un determinado asunto, bajo ningún punto debe prestar servicios a otras personas vinculadas con el mismo asunto, salvo que haya transcurrido un tiempo prudencial desde la finalización de su tarea o que exista notificación fehaciente a las partes y éstas no demuestren oposición alguna.

Como condición básica para el ejercicio de auditorías, el Contador Público debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información objeto del encargo.

De acuerdo a la Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE esta independencia se ve afectada cuando:

-El profesional estuviera en relación de dependencia con respecto al ente cuya información es objeto del encargo o con respecto a los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

No se considera que existe relación de dependencia cuando el contador tiene a su cargo el registro de documentación contable, la preparación de los estados contables y la realización de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios, en tanto no coincidan con funciones de dirección, gerencia o administración del ente cuyos estados contables o informaciones son objeto del encargo.

-Cuando fuera cónyuge o equivalente, o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores del ente cuya información es objeto del encargo o de los entes vinculados económicamente a aquel.

-Cuando fuera socio, asociado, director o administrador del ente cuya información es objeto del encargo, o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel, o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

No existe falta de independencia cuando el contador fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro (clubes, fundaciones mutuales, u otras organizaciones de bien público) o de sociedades cooperativas, cuya información es objeto del encargo o de los entes vinculados económicamente a aquellas.

-Cuando tuvieran intereses significativos en el ente cuya información es objeto del encargo o en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel, o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

-Cuando la remuneración fuera contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de su tarea.

-Cuando la remuneración fuera pactada sobre la base del resultado del período u otra variable a que se refieren los estados contables u otra materia objeto del encargo.

- **Solidaridad:** Es uno de los valores fundamentales sobre los que se asienta la ética actual, y por medio de ella las personas se sienten unidas dentro de una determinada sociedad, cooperando y compartiendo las mismas obligaciones, ideales e intereses.

De esta forma, la idea de solidaridad es también el apoyo a una causa ajena y la satisfacción de necesidades principalmente de otras personas y no propias.

La solidaridad con los demás profesionales, hace que se obtenga un apoyo adecuado de aquellas iniciativas que van en busca del beneficio común, como así también participación y colaboración cuando se trate de capacitación y perfeccionamiento profesional. Por otro lado, vale decir que el Contador Público debe prestar colaboración permanente con la entidad profesional de la que forma parte, protegiendo y defendiendo su adecuado “status” jurídico.

Cuando el Contador Público actúa en sociedad, éste no podrá llevar a cabo acciones o conductas que perjudiquen la libertad personal, la dignidad humana y la pluralidad que es necesaria en todo sistema democrático.

El atributo de la solidaridad, es un resultado lógico de la dimensión social del ser humano. En este sentido cada persona, tiene el impulso natural de satisfacer sus necesidades propias pero al mismo tiempo siente empatía por los demás y este sentimiento es el inicio de una acción solidaria.

- **Competencia:** Creemos en la competencia como motor de crecimiento de todas las personas y en la “sana competencia” para favorecer dicho crecimiento. Bajo ningún aspecto se puede decir, que un profesional en Ciencias Económicas ha actuado éticamente si su trabajo no está hecho con el adecuado conocimiento científico y técnico. Es necesario que el profesional esté permanentemente actualizado y sea poseedor de un hábito de estudio, aprovechando para ello, el apoyo de gran valor que al respecto brindan las entidades profesionales.

“El sentido originario de virtud, comprende tanto el saber hacer técnico, como el saber hacer ético. El primero consiste en el “bien hacer” y el segundo en el “hacer bien””.

CONCLUSIÓN

Una vez expuestos los ilícitos tributarios y sus sanciones, es necesario reflexionar sobre las causas que motivan a los contribuyentes a cometer este tipo de delitos. Creemos que esta problemática no tiene una única raíz, sino que por el contrario, tiene su origen en múltiples circunstancias.

Por un lado, Argentina se ha caracterizado por sufrir ciclos inestables de crisis que han derivado muchas veces, de la mala administración de sus gobernantes. Esto ha generado a través de los años un incremento en la desconfianza que los ciudadanos tienen en sus representantes. Esta falta de confianza aumenta con los casos de corrupción del Estado, y las personas al no ver los resultados del pago de sus tributos, deciden actuar igual que el Estado.

Esta problemática es el resultado de años de mala administración de los recursos del Estado, falta de equidad en la carga impositiva, incompetencia de los gobernantes y funcionarios públicos, entre otros factores que lograron así la pérdida total de la credibilidad que los ciudadanos tenían en el Fisco. De acuerdo a las entrevistas realizadas (ver anexo E), es que pudimos conocer cuáles son los mecanismos más comunes que utiliza la Administración Federal de Ingresos Públicos para detectar los casos de evasión impositiva. Sin embargo, concluimos que éstos nunca son suficientes para acabar con la problemática planteada, que debe ir acompañada de un cambio más profundo en la conciencia de toda la sociedad.

Ante los evidentes signos de deterioro de la riqueza pública y daños a la sociedad, es que los contribuyentes optan por incrementar sus políticas evasoras, dado que es notable que su dinero está siendo mal aplicado e irracionalmente administrado.

Es necesario destacar que otro de los responsables en esta cuestión es el propio contribuyente que intenta por cualquier medio disminuir su obligación tributaria. Es así como éste se presenta ante el contador con la intención de obtener un asesoramiento eficaz que le permita cumplir con su objetivo. Es a raíz de esta situación que la figura del profesional adquiere gran importancia, en donde prevalece la ética por sobre sus conocimientos técnicos.

Es por este motivo tal como se expresó en el Capítulo IV, que creemos sumamente necesario el aporte ético y moral de todos los profesionales en Ciencias Económicas, junto con el Estado y la sociedad, para lograr que se adopten todas las medidas necesarias para combatir este tipo de ilícitos en nuestro país.

Según lo investigado, y en respuesta a nuestra hipótesis planteada es que consideramos que sin dejar de lado la ética profesional, el Contador Público cuenta con una serie de herramientas que puede utilizar para satisfacer las exigencias de los clientes sin configurar un acto ilícito. Así como se presentó en el Capítulo I, tanto la planificación tributaria como la elusión fiscal son formas lícitas de las cuales el profesional puede hacer uso para obtener beneficios fiscales.

¿Se podrá revertir esta situación?

Creemos que esto es posible, lo que resulta necesario es, además del accionar ético del Contador, un aumento en la confianza que los ciudadanos tienen hacia el Estado. Esto se lograría con un cambio en la administración de los fondos, cuando se administre en busca del cumplimiento de todas las necesidades públicas, actuando con ética, honestidad y transparencia.

No es una transformación fácil, requiere de un compromiso de toda la sociedad que busque un cambio en la consciencia de los ciudadanos, motivado por una mejora en la calidad de la educación pública, salud, justicia, defensa, y seguridad.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Badaloni Roxana (2002, 30 de octubre). *Suspenden por falta de ética a una contadora del caso Multicrédito*. LOS ANDES. Disponible en <http://archivo.losandes.com.ar/notas/2002/10/30/sociedad-53496.asp>.
- Balter, Carlos. (2000, 22 de junio). *Para que las medidas no fracasen*. LA NACIÓN. Disponible en <http://www.lanacion.com.ar/21777-para-que-las-medidas-no-fracasen>
- Canale, Gerardo Darío (2014) *Material de cátedra Práctica Profesional*. Facultad de Ciencias Económicas Universidad Nacional de Cuyo. San Rafael Mendoza.
- Cavagnola Luis A. (2013) *Material de cátedra Teoría y Técnica Impositiva II. Facultad de Ciencias Económicas Universidad Nacional de Cuyo. San Rafael Mendoza*.
- Cómo funcionan los ROS, los reportes de operaciones sospechosas de la UIF* (2013, 15 de julio). LA NACIÓN. Disponible en <http://www.lanacion.com.ar/1601220-como-funcionan-los-ros-los-reportes-de-operaciones-sospechosas-de-la-uif>.
- Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Mendoza (2001). *Código de Ética Unificado para los Profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina-. Tribunal de Ética. Normas de Organización y Procedimiento*. Mendoza: Ediciones Jurídicas Cuyo.
- Diez P. Humberto, Coto P. Alberto, Diez J. Fernando. (2001). *El ilícito en la Ley de Procedimiento Tributario Nacional*. Buenos Aires: Errepar S.A.
- Diez, Humberto P., et al. (2000). *Propuestas técnicas para enfrentar la evasión*. Buenos Aires: Errepar.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2013). *Resolución Técnica N°37*. Buenos Aires: Errepar.
- Jarach Dino (2004). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo- Perrot.
- Jarach, Dino. (1983) *La elusión de impuestos*. Rev. La Información. Tomo XLVIII.
- Lamagrande, Alfredo Julio. (1998) *Globalización, Evasión Fiscal y Fiscalización Tributaria*. Boletín AFIP N° 9.
- Ley de Encubrimiento y Lavado de Activos de Origen Delictivo (2000). Disponible en <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos>.

Ley Nacional N° 20488. *Normas referentes al ejercicio de las profesiones relacionadas a las Ciencias Económicas*. Buenos Aires (1973).

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

Ley Provincial N° 5051. *Ley de ejercicio Profesional*. Mendoza

Resolución 65/2011 de la Unidad de Información Financiera. Disponible en <http://www.uif.gov.ar/uif/index.php/es/resolucion/166-resolucion-6511>

Sampaio Dória, Antonio. (1971). V Asamblea General del CIAT. Río de Janeiro.

Subulet Carlos J., Subulet María C. (2013). *La nueva Resolución Técnica (FACPCE) N° 37*. Buenos Aires: Profesional y Empresaria (D&G)

Villegas, Héctor B. (2000) *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires. Ediciones Depalma.

VITTA, José Vicente. (2001) *LA ÉTICA: una fiesta (La alegría de ser auténtico)*. Rosario. Fundación Síntesis.

PÁGINAS WEB CONSULTADAS

<http://www.perezlamela.com/contenido.php?tipo=articulo&formato=completo&id=119> (febrero 2016)

<http://www.telam.com.ar/notas/201510/123436-argentina-evasion-fiscal-informe.html> (noviembre 2015)

<http://www.lanacion.com.ar/1601220-como-funcionan-los-ros-los-reportes-de-operaciones-sospechosas-de-la-uif> (febrero 2016)

<http://www.afip.gob.ar/contrRegGral/> (marzo 2016)

<https://www.afip.gob.ar/guiaDeServicios/documentos/ManualMonotributo.pdf> (marzo 2016)

ANEXOS

ANEXO A

ARGENTINA FUE RECONOCIDO COMO EL SEGUNDO PAÍS MÁS DURO DEL MUNDO CONTRA LA EVASIÓN FISCAL

Así lo aseguró un trabajo realizado por la consultora británica CXC GLOBAL, y reproducido por el diario inglés The Telegraph, que dio cuenta de los diez países en el mundo que persiguen evasores con mayor agudeza.

La Argentina es el segundo país a nivel mundial que más duro combate la evasión fiscal, de las 51 naciones que firmaron el año pasado el compromiso de intercambio de información financiera, impulsada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (Ocde).

Este ranking lo encabeza España, seguido de Argentina y por encima de Alemania, Brasil, Rusia, Gran Bretaña, Australia, Canadá, Indonesia y Nueva Zelanda.

"La Argentina está tomando un rumbo diferente y apunta a los bancos que considera que no juegan limpio. Por ejemplo, el HSBC fue acusado en Argentina de haber ayudado a más de 4.000 argentinos a evadir unos U\$S 3.000 millones a través de cuentas no declaradas, depositadas en el HSBC de Suiza", destacó el informe.

Asimismo, subrayó que "cinco países en particular han incrementado sus esfuerzos en un intento de recuperar los miles de millones de dólares perdidos en ingresos cada año", y se trata de Argentina, España, Alemania, Brasil y Rusia.

Sobre España, indicó que este país "está tomando la delantera en las investigaciones sobre los asuntos fiscales de los futbolistas Lionel Messi, Xabi Alonso y Javier Mascherano".

Remarcó que "incluso la monarquía no se escapa a la mirada del recaudador de impuestos", y precisó que "la infanta Cristina ha sido despojada de su título de Duquesa de Palma de Mallorca a raíz de las denuncias relacionadas con la evasión".

En cuanto a Alemania, el análisis destacó que "está tomando medidas de alto perfil también", y subrayó que "el año pasado, el futbolista que ganó el Mundial Uli Hoeness fue encarcelado durante tres años y medio, por fraude fiscal, y no revelar sus cuentas dentro de las reglas del sistema de revelación voluntaria de Alemania; en un fraude que le costó al Estado más de U\$S 30 millones".

De Brasil, señaló que "sufrió considerablemente a manos de los evasores de impuestos en el pasado", y puntualizó que "ahora está abordando casos de alto perfil, en un intento de mostrar que está endureciendo su postura".

En ese sentido, señaló que "el futbolista Neymar fue acusado de evasión por unos U\$S 16 millones en impuestos entre 2011 y 2013".

Por último, destacó a Rusia por "evitar que aquellos con activos en el extranjero, especialmente en paraísos fiscales puedan evadir impuestos".

ANEXO B

EMBARGO MILLONARIO A CUATRO IMPUTADOS POR EL CASO MÁTAR. MENDOZA POST. MIÉRCOLES 4 DE NOVIEMBRE DE 2015.

El juez federal Eduardo Puigdégolas, dispuso un embargo preventivo de 5 millones de pesos sobre los bienes de Gustavo Mátar, integrantes de su familia y a su contadora, - por evasión de impuestos del IVA y Ganancias en periodos anteriores.

Según anticipó el sitio Fiscales.gov, Puigdégolas considera que el empresario mendocino habría incurrido en otro delito como el lavado de activos. Para ello –sospecha la Justicia- el empresario utilizó un grupo de firmas comerciales para blanquear el dinero, “las que fueron constituidas especialmente con ese fin”, se destaca.

Según averiguaciones realizadas por el Diario San Rafael, el juez Puigdégolas decidió fiscalizar la actividad de dichas empresas. Ahora Puigdégolas “congeló” por 90 días la cuenta corriente de una de las empresas constituidas por los imputados, cuya facturación superó 1,5 millones de pesos entre marzo y mayo de este año.

Los números de la sospecha

La Justicia Federal tomó cartas en el asunto y dio curso a la causa Mátar a raíz de una denuncia que afectó la Dirección Regional Mendoza de la AFIP, debido al surgimiento de irregularidades en la constitución de sociedades comerciales propiedad de los imputados.

Según la AFIP, Gustavo Mátar y sus socios habrían evadido el pago de impuesto a Ganancias en los ejercicios 2010 y 2011 por \$440.560,01y \$3.144.752 respectivamente, y del Impuesto al Valor Agregado del período 2011 por \$1.586.962,87.

Tanto la AFIP como el fiscal Garciarena creen que la evasión se ejecutó mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas, donde Mátar y sus socios no dieron cuenta de su verdadera situación económica y patrimonial, lo que no condecía con el crecimiento de los gastos por parte de los imputados.

No obstante, concluye el informe, surgió la posible comisión del delito “Evasión” tanto del IVA como de Ganancias por más de 2,5 millones de pesos y 5 millones de pesos respectivamente en el período 2011 también mediante el aporte de declaraciones juradas apócrifas. Esto último encuadra el delito de “Evasión Agravada”, según publica Diario San Rafael.

ANEXO C

FALLO KROCHIK SEBASTIÁN Y OTRO. CÁMARA NACIONAL DE CASACIÓN PENAL. SALA II. 07/12/2009.

EVASIÓN FISCAL. RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO. RELEVANCIA TÍPICA DEL APOORTE TÉCNICO REALIZADO POR EL CONTADOR PÚBLICO EN UNA ETAPA PREVIA AL INICIO DE EJECUCIÓN DEL DELITO DE EVASIÓN POR PARTE DEL OBLIGADO TRIBUTARIO. PARTICIPACIÓN NECESARIA.

La sentencia ha considerado indudable a partir de la prueba que valoró adecuadamente que el imputado, en su condición de contador de la firma investigada, “auditó y certificó el estado contable correspondiente al período 1/1/1998 al 31/12/1998, contribuyendo así por ese período y respecto al impuesto a las ganancias, la comisión del delito de evasión fiscal.” Esta imputación resulta suficientemente motivada teniendo en cuenta que los trabajos contables que efectuó el contador “lo colocan realizando un especial aporte técnico, exclusivamente para facilitar la comisión del delito previsto en el artículo 1 de la ley penal tributaria, por lo que según la norma le corresponde las penas por su participación criminal en esos hechos, más la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena”.

A través de su actuación profesional, el contador no ha perseguido una finalidad jurídicamente protegida, de la que pueda predicarse su carácter inocuo o ajustado a sus funciones. Por el contrario ha adaptado su aporte especializado al plan delictivo del obligado tributario, alejando su comportamiento técnico de las reglas que permiten excluir responsabilidad en virtud de su ajuste a las funciones profesionales. No es parte de la labor profesional de un contador aportar conscientemente al engaño en virtud del cual su cliente concretará el delito de evasión. La adaptación de su tarea a la finalidad ilícita de su cliente permite considerar que su intervención en el hecho es penalmente relevante, ya que ha hecho parcialmente suyo el suceso delictivo del obligado tributario.

En primer lugar, el tribunal oral tuvo fehacientemente acreditada la participación del contador en el hecho delictivo a través de su aporte técnico contable.

Pero en segundo término, el contador fue condenado en calidad de partícipe primario, respetando así la naturaleza de delito especial propio que presenta la evasión tributaria, que determina que sólo puede ser autor quien reúne los requisitos típicos establecidos en la norma –“el obligado”-, condición que le es ajena al contador. Sin embargo el aporte efectuado por el profesional se ha mostrado esencial y concretado en aquel ámbito de organización que habilita la intervención del “extraneus”. Por eso su calidad de partícipe primario surge de la importancia de su ayuda técnica, aunque ésta se realizara en una etapa previa de la ejecución, condicionada a la infracción del deber por parte del obligado en la medida que conforma una orientación compartida con aquél.

Sobre esos presupuestos, las circunstancias de que el aporte haya sido en la etapa anterior a la ejecución del delito no tiene la relevancia que pretende asignarle la defensa, ya que el ilícito ha sido finalmente concretado por el obligado tributario, otorgándole entonces eficacia decisiva a ese obrar antecedente. De hecho, aportes previos pueden ser de tal magnitud que configuren de manera determinante la instancia de ejecución, marcando que esa “ayuda” cobre una relevancia singular. La actuación del obligado ha dado comienzo a la ejecución del hecho y, en esa instancia al menos, el aporte precedente adquiere relevancia típica en el delito finalmente imputado, en tanto integra un designio común planificado.

En el caso bajo análisis, esa actuación profesional no pierde significación por haber sido realizada en la etapa previa de la ejecución, sino que tratándose de un delito especial propio-aunque no de pura infracción de deber-, por intensa que sea la configuración técnica del hecho en relación con la ejecución final, nunca podrá alcanzar la determinación de autoría. Sin embargo, la especial relevancia de la asistencia profesional del contador implica que, aun concretándose en la instancia antecedente a la ejecución, contenga todos los requisitos de una complicidad primaria a partir de la exteriorización del obligado contrariando sus deberes fiscales. Como toda participación, su accesoriedad determina que la relevancia típica se produzca a partir de la ejecución del hecho por el autor. Esto, justamente, es lo que ha ocurrido en este caso.

En el caso de los delitos especiales, resulta aplicable la idea de que “...el Código argentino contempla otro supuesto en que quien realiza un aporte necesario también debe ser considerado cómplice primario: se trata de los aportes necesarios que se hacen en la etapa preparatoria del delito (...). Por ende, los aportes indispensables preparatorios constituyen complicidad primaria”. En resumen, la calidad de partícipe primario del contador está justificada no sólo por la imposibilidad de ser autor- el art. 1, L. 24769

contempla un delito especial propio que sólo admite la autoría del “obligado”- sino porque el aporte necesario realizado en la etapa preparatoria del delito, es decir, antes de su ejecución, determina en el régimen del Código Penal argentino- según su art. 45-, la complicidad primaria.

ANEXO D

SUSPENDEN POR FALTA DE ÉTICA A UNA CONTADORA DEL CASO MULTICRÉDITO

El Tribunal de Ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Mendoza suspendió por un año la matrícula de una contadora y en lo que va del 2002 ya sancionó a otros siete profesionales por faltas graves en el desempeño de la profesión.

La pena más fuerte recayó sobre Hilda Adriana Valls: un año de inhabilitación de su matrícula (N° 1347) por “negligencia y una serie de errores graves” en su actuación como síndica de la quiebra del Banco Multicrédito, que perjudicó en 1995 a más de 4 mil ahorristas mendocinos.

A pesar de haber recibido un duro cuestionamiento a su ética profesional, vigente desde setiembre pasado, Valls continúa dictando clases como docente de la Facultad de Ciencias Económica de la UNCuyo (en la cátedra Contabilidad Avanzada, de cuarto año) y trabaja en el Tribunal de Cuentas de la provincia como asistente de un vocal.

La mujer, que no podrá ejercer su profesión durante un año, también se desempeñó, hasta 1996, en la regional Mendoza del PAMI, como jefa de la División Administrativa Contable.

La denuncia contra Valls al máximo tribunal profesional ingresó en abril de 2000 y sus autores son Juan Verstraete y otros integrantes del comité de acreedores del concurso del fallido banco de los hermanos Flamarique. Los incumplimientos a las normas éticas de la profesión que se le atribuyen a Valls son: faltas en el control interno; pago de sueldos a empleados y profesionales contratados sin autorización judicial; diferencias significativas entre las registraciones contables en los balances y las rendiciones de cuenta presentadas; incumplimiento por parte de los profesionales contratados para la realización de cobranzas; pago de créditos de manera irregular y falta de comprobantes de ingresos.

Estas irregularidades también fueron detectadas y sancionadas por el juez de la quiebra de Multicrédito que, en marzo de 2000, dictaminó la remoción de la contadora como síndica del proceso administrativo.

Según aclaró el presidente del Tribunal, Miguel Navarro, “la mala administración del cobro de lo que se adeudaba a Multicrédito, perjudicó a miles de ahorristas que no pudieron recuperar el dinero depositado”. Y aseguró que las pruebas que se acompañaron “evidencian la violación a las normas éticas”.

Las sentencias son comunicadas en el Boletín Oficial y, en el caso de Valls, se notificó a la oficina de profesionales del Tribunal de Cuentas de la provincia y a la Universidad Nacional de Cuyo, entidades públicas en las que trabaja.

Los Andes contacto ayer a Valls en el Tribunal de Cuentas, quien al ser consultada por la denuncia dijo: “No me interesa hablar del tema”.

Reglas éticas

El Tribunal de Ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas es un organismo independiente integrado por cinco miembros titulares y cinco suplentes que son designados en elecciones abiertas de los matriculados.

El presidente del Consejo, Rolando Galli Rey, dijo que “el desempeño ético es una preocupación permanente de nuestra profesión. Desde el Consejo se han previsto distintos mecanismos de control y una obligación de tener capacitaciones periódicas”.

En los últimos dos años, se han analizado 44 casos de denuncias a la conducta ética de contadores y licenciados mendocinos. De los expedientes tratados, sólo nueve recibieron sanciones que van desde una advertencia, apercibimiento, suspensión hasta el retiro definitivo de la matrícula.

Otros sentenciados recientemente fueron Ricardo Zavi, con un apercibimiento público por el robo de un expediente judicial, y Heriberto Cardozo, con la suspensión durante seis meses de su matrícula, por utilizar un cheque robado para el pago de una matrícula en el Consejo de Ciencias Económicas.

ANEXO E

ENTREVISTA A PERSONAL DE AFIP

JUAN PABLO PUTIGNANO

1. ¿Cuáles son los principales mecanismos que utiliza la AFIP para detectar la evasión tributaria?

Los principales mecanismos que utiliza la AFIP para detectar la evasión de impuestos son fiscalizaciones. Las fiscalizaciones pueden ser presenciales o también pueden ser modulares. La AFIP tiene fiscalizaciones preventivas y fiscalizaciones ordinarias. Las preventivas son más rápidas, que son las que generalmente se realizan en los comercios a fin de detectar si tienen todo en regla: facturación, libros, pos net, etc. Y las ordinarias fiscalizan las declaraciones juradas, eso suele llevar más tiempo. En el ámbito de la seguridad social, se hace relevamiento de personal.

2. ¿Estos controles son suficientes?

No, nunca son suficientes. El contribuyente siempre está buscando la forma de pagar menos impuestos, y entonces como no puede hacerlo legalmente ocurre esto, evade impuesto.

A través de los años la evasión ha ido disminuyendo, pero sigue existiendo, ya que la conducta del evasor es difícil de corregir.

3. ¿Cuál es la forma más común de evadir impuestos por parte de los contribuyentes?

Hay dos formas: no facturando (no se entrega factura), con lo cual al no declarar ventas tampoco declaran compras, o bien las compras son con facturas apócrifas (no reúnen los requisitos). Por eso, permanentemente tenemos facturas con CAI, ahora se incorporaron los monotributistas que también tienen CAI, los exentos tienen CAI, tratar de informatizar todo el sistema de facturación, para que no se puedan computar dichas compras con facturas apócrifas. Pero el contribuyente siempre va a tratar de ver cómo puede evadir, por ello los controles son cada vez más abarcativos.

Debido a la no declaración de las ventas, se han empezado a utilizar sistemas de facturación en los puntos de venta, donde tienen que informar las ventas por día o por mes a la AFIP.

4. ¿Cómo está actualmente Argentina con respecto a esta situación?

Pienso que estamos mejor que antes, mejor que 10 o 20 años atrás. La evasión se ha ido reduciendo.

5. En su opinión, ¿cuál es el motivo por el cual los contribuyentes se arriesgan a evadir impuestos?

Porque la presión fiscal es alta. Este es el mayor inconveniente, entonces al no poder pagar los impuestos, los evaden.

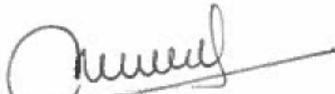
Otra conducta notable, la tienen aquellas personas que no quieren pagar impuestos, a costa de un mayor enriquecimiento.

Hoy día, creo que en cuanto mejor esté la ley penal tributaria y la persona reciba la sanción correspondiente, puede llegar a mejorar la conducta de las demás personas.

DECLARACIÓN JURADA

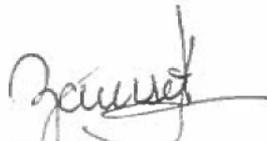
El/los autor/es de este trabajo declara/n que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya/mos dado a conocer en las referencias; que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta derechos de terceros.

San Rafael Mendoza, 2016.



SAT, Ariadna

N° de Registro: 26979



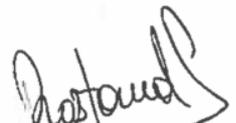
ZANUSO, Agustina

N° de Registro: 26986



PEÑA, Karina Leonela

N° de Registro: 26972



ROSTAND, Sofía

N° de Registro: 26975