



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO



FACULTAD DE
**CIENCIAS
ECONÓMICAS**

Carrera: CONTADOR PÚBLICO NACIONAL
TESIS FINAL DE GRADO

LA IMPLEMENTACIÓN DE EMPRESAS FICTICIAS COMO ESTRATEGIA DE EVASIÓN FISCAL EN ARGENTINA: MECANISMOS, CONSECUENCIAS Y LA ACTUACIÓN DEL CONTADOR

Por:

FERNÁNDEZ GONZALES, Mariángel Daiana

mariangel.fernandez@fce.uncu.edu.ar

Legajo N° 32978

PELLONI, Martina Daniela

martina.pelloni@fce.uncu.edu.ar

Legajo N° 33005

PÉREZ CAÑADAS, Rocío

rocio.perezcanadas@fce.uncu.edu.ar

Legajo N° 33007

ZAPATA SOTO, Lucía

lucia.zapata@fce.uncu.edu.ar

Legajo N° 32490

Profesor Tutor:

CAVAGNOLA, Luis Alberto

San Rafael, Mendoza

2026

AGRADECIMIENTOS

Dedicamos nuestro primer y más sincero agradecimiento a la Universidad Nacional de Cuyo, por habernos brindado el espacio académico y los recursos necesarios para nuestra formación. A los profesores de la carrera de Contador Público Nacional que, con sus enseñanzas, sentaron las bases de nuestros conocimientos. Y un reconocimiento especial a nuestro Director de Tesis, Luis A. Cavagnola por su guía, paciencia y compromiso.

A nuestros padres, madres, hermanos y amigos, por ser nuestro pilar de apoyo emocional. Su comprensión, sus sacrificios silenciosos y su constante aliento nos dieron la fuerza para superar los momentos de mayor presión. Gracias por recordarnos siempre el valor de la perseverancia.

Finalmente, expresamos nuestro agradecimiento mutuo: gracias por la resiliencia compartida, por los mates durante largas horas de cursado, por el compromiso y por la amistad que se consolidó a lo largo de estos años. Este logro es la prueba de que la colaboración y el respeto son la base del éxito.

"La finalización de este proyecto no es un punto final, sino el inicio de nuevos caminos que transitaremos con la experiencia y la fortaleza que nos ha dejado esta maravillosa etapa."

RESUMEN

La presente investigación analiza la configuración y el impacto de las empresas ficticias como instrumentos para la evasión fiscal y el lavado de activos en el marco del sistema tributario argentino. El estudio aborda la problemática desde una perspectiva jurídica y contable, estableciendo una distinción crítica entre la elusión fiscal, amparada en la economía de opción, y la evasión, entendida como un incumplimiento doloso del hecho imponible.

Mediante un análisis cualitativo y documental, se examina el *modus operandi* de estas entidades, caracterizado por la ausencia de sustancia económica, el uso de testaferros y la generación de facturas apócrifas. Estos elementos distorsionan la determinación de tributos como el Impuesto al Valor Agregado (IVA), mediante el abultamiento ficticio de crédito fiscal, y el Impuesto a las Ganancias, a través de la deducción de gastos inexistentes.

Asimismo, se evalúa el marco normativo vigente, con especial énfasis en la Ley 27.430 (Régimen Penal Tributario) y las recientes actualizaciones de la Ley 27.799 (“Ley de Inocencia Fiscal”), analizando las condiciones objetivas de punibilidad y la protección del bien jurídico Hacienda Pública. La investigación también vincula el uso de estas estructuras con las fases de estratificación e integración del lavado de activos, conforme a las directrices del GAFI y las Resoluciones emitidas por la UIF.

Finalmente, se delimita la responsabilidad del contador público, explorando las dimensiones éticas, civiles y penales de su actuación. Se concluye que el profesional en ciencias económicas actúa como un agente estratégico de prevención. Su deber de debida diligencia, el conocimiento del cliente y el Reporte de Operaciones Sospechosas (ROS) ante la UIF resultan pilares



indispensables para mitigar los riesgos legales y resguardar la integridad del orden económico-social frente a la sofisticación de las maniobras de fraude fiscal.

Palabras clave: Empresas ficticias, Evasión fiscal, Elusión Fiscal, Facturas apócrifas, Lavado de Activos, Responsabilidad Profesional.

ÍNDICE

AGRADECIMIENTOS	2
RESUMEN	3
ÍNDICE	5
INTRODUCCIÓN	8
CAPÍTULO I	9
ASPECTOS TEÓRICOS GENERALES	9
EL TRIBUTO: estructura conceptual y elementos característicos	9
PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN ARGENTINA	11
CLASES DE TRIBUTOS	14
IMPUESTOS	15
CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS	15
TASAS	18
CONTRIBUCIONES ESPECIALES	19
OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	20
HECHO IMPONIBLE: punto de partida de la obligación tributaria	24
ANÁLISIS DE LOS IMPUESTOS MÁS RELEVANTES	28
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)	28
IMPUESTO A LAS GANANCIAS	31
CONCLUSIÓN CAPÍTULO I	33
CAPÍTULO II	35
EVASIÓN VS. ELUSIÓN FISCAL	35
CONCEPTUALIZACIÓN	35
ELUSIÓN	36
Fundamentos para sostener la licitud de la elusión	37
Formas de Elusión	39
EVASIÓN	40
Características	41
Causas	42
DIFERENCIACIÓN CONCEPTUAL	46
ECONOMÍA DE OPCIÓN	47
CONCLUSIÓN CAPÍTULO II	49
CAPÍTULO III	51
EMPRESAS FICTICIAS	51
CONCEPTUALIZACIÓN	51
Características de las empresas fantasma	52
Mecanismos operativos de las Empresas Fantasmas	55

Escenario 1: simulación operaciones conforme al marco legal aplicable	59
Escenario 2: simulación con la inclusión de factura apócrifa	60
Empresas ficticias como vehículo para el Lavado de Activos	62
Estudio de casos sobre empresas ficticias en Argentina	65
CASO 1: GRUPO DE EMPRESAS MISIONES	66
CASO 2: BANCO HSBC	67
CASO 3: LA BANDA DE LOS GRAFITIS	68
CASO 4: CASO AFA: Análisis de las presuntas maniobras de criminalidad económica bajo investigación judicial	72
CONCLUSIÓN CAPÍTULO III	75
CAPÍTULO IV	77
CONSECUENCIAS LEGALES	77
DEFINICIÓN DE DELITO	77
ELEMENTOS DEL DELITO	80
ELEMENTOS SUBJETIVOS	80
ELEMENTOS OBJETIVOS	81
EXIMENTES DEL DELITO	82
EXIMENTES DE LA ACCIÓN	82
EXIMENTES DE LA TIPICIDAD	83
TIPOS DE DELITOS	85
LA EVASIÓN IMPOSITIVA DESDE LA ÓPTICA DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO	87
EVASIÓN SIMPLE	87
EVASIÓN AGRAVADA	89
APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE BENEFICIOS FISCALES	90
OBTENCIÓN FRAUDULENTO DE BENEFICIOS FISCALES Y SANCIONES ACCESORIAS	91
APROPIACIÓN INDEBIDA DE TRIBUTOS	91
DELITOS RELATIVOS A LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL	91
Evasión Simple Previsional	92
Evasión Agravada Previsional	92
ANÁLISIS DE LAS REFORMAS INTRODUCIDAS POR LA LEY 27.799 - “LEY DE INOCENCIA FISCAL” - AL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO Y DE PROCEDIMIENTO FISCAL	93
CONCLUSIÓN CAPÍTULO IV	101
CAPÍTULO V	102
EL ROL DEL CONTADOR	102
RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO	102



Responsabilidad Ética	102
Implicancia del Secreto Profesional	104
Responsabilidad Civil	106
Responsabilidad Penal	108
Formas de participación	109
El rol del Contador Público en la prevención del delito de Evasión Fiscal	110
Responsabilidad en la Prevención de Lavado de Activos	114
Reporte de Operaciones Sospechosas	118
Régimen Sancionatorio	119
CONCLUSIÓN CAPÍTULO V	120
BIBLIOGRAFÍA	122

INTRODUCCIÓN

En el actual escenario económico y fiscal de Argentina, la evasión impositiva constituye uno de los desafíos más persistentes para la administración tributaria y la estabilidad financiera del Estado. Dentro de las diversas maniobras utilizadas para eludir las obligaciones fiscales, la implementación de empresas ficticias o "sociedades fantasma" se ha consolidado como una estrategia compleja y recurrente. Estas entidades, carentes de sustancia económica real, son diseñadas con el propósito deliberado de generar créditos fiscales inexistentes, abultar gastos y canalizar fondos de origen ilícito, distorsionando así la competencia leal y erosionando los recursos públicos.

La presente investigación tiene como objetivo central analizar los mecanismos mediante los cuales operan estas estructuras y las consecuencias que acarrearán para el sistema tributario nacional. Sin embargo, el análisis no se limita únicamente a la descripción del fraude, sino que pone especial énfasis en la actuación del profesional en Ciencias Económicas. En este contexto, el Contador Público se encuentra en una posición crítica: por un lado, posee el conocimiento técnico para asesorar en la planificación fiscal legítima; por otro, enfrenta la responsabilidad ética y legal de detectar y prevenir prácticas que vulneren el ordenamiento jurídico.

A través de un recorrido que abarca desde el marco normativo penal y tributario hasta el estudio de casos y la ética profesional, esta tesis busca esclarecer la tensión entre la planificación fiscal y la evasión delictiva. Se profundiza en la responsabilidad que asume el contador frente a la ley y la sociedad, subrayando que su labor no debe reducirse a la mera técnica contable, sino que debe estar guiada por una integridad ineludible que resguarde la transparencia del sistema económico.

CAPÍTULO I

ASPECTOS TEÓRICOS GENERALES

El presente capítulo aborda la definición de tributo, sus elementos esenciales y la distinción tripartita entre sus especies: Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales; los cuales, a pesar de ser la principal fuente de financiación estatal, se ven constantemente amenazados por el incumplimiento y la evasión fiscal.

EL TRIBUTO: estructura conceptual y elementos característicos

Según Villegas H. (2016), el *Derecho Tributario* se define como el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos en sus distintos aspectos. A partir de la definición anterior, puede sostenerse que los *tributos* constituyen prestaciones, generalmente de carácter pecuniario, exigidas por el Estado en ejercicio de su poder de imperio y con fundamento en una norma legal, con el propósito de financiar los gastos derivados de la satisfacción de las necesidades públicas.

Seguidamente, se abordará un análisis exhaustivo de la citada definición de tributo, a fin de descomponer sus elementos esenciales. En primer lugar, se encuentran las prestaciones de carácter pecuniario. Actualmente, de acuerdo con el sistema de economía monetaria vigente, las prestaciones tributarias se realizan, por regla general, en dinero. No obstante, esta característica no es uniforme en todos los países, ya que algunos ordenamientos fiscales permiten que dichas prestaciones puedan efectuarse también en especie. Por lo tanto, lo relevante es que la prestación sea susceptible de valoración pecuniaria, que concurren los demás elementos

característicos del tributo y, por supuesto, que la normativa aplicable, en su caso, autorice su cancelación en especie.

El segundo elemento clave es que estas prestaciones son exigidas en ejercicio de su poder de imperio. La coacción constituye el elemento fundamental del tributo, ya que representa la facultad del Estado de exigir el cumplimiento de la prestación establecida en virtud de su potestad tributaria. Esta coacción se evidencia en que la voluntad del sujeto pasivo no interviene en la creación del tributo, reemplazando la bilateralidad habitual de los actos jurídicos por la unilateralidad que caracteriza a la obligación tributaria. En este marco, el poder del Estado, como manifestación de su soberanía, habilita la imposición de contribuciones sobre las personas sujetas a su jurisdicción, al tiempo que impone a los ciudadanos el deber jurídico y cívico de participar en el sostenimiento del gasto público.

En tercer lugar, todo tributo debe tener fundamento en una norma legal. Un tributo sólo puede existir cuando está previamente establecido por una ley, lo que limita formalmente la facultad coercitiva del Estado y asegura el cumplimiento del principio de legalidad. La potestad tributaria implica la capacidad del Estado para crear normas jurídicas que generen obligaciones tributarias; estas normas, como todas las que imponen deberes, se estructuran de manera hipotética y solo se materializan cuando se cumplen las condiciones que establecen. Dichas condiciones reciben el nombre de hecho imponible, concepto esencial en el derecho tributario.

Finalmente, el tributo tiene como propósito, financiar los gastos derivados de la satisfacción de las necesidades públicas. El objetivo fundamental del tributo es de índole fiscal, es decir, su recaudación encuentra su justificación en la necesidad del Estado de disponer de recursos económicos suficientes para financiar los gastos inherentes a la satisfacción de las necesidades

públicas. Esta función recaudatoria constituye la esencia de la obligación tributaria, ya que permite al Estado cumplir con sus responsabilidades en materia de seguridad, educación, salud, infraestructura y demás servicios destinados al bienestar colectivo.

PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN ARGENTINA

El sistema tributario argentino se fundamenta en un conjunto de principios constitucionales que actúan como el pilar de la potestad tributaria del Estado y, simultáneamente, como las garantías fundamentales para los contribuyentes. Según Maccagno Muñoz (2023), el análisis doctrinario y jurisprudencial de estos principios, contenidos explícita e implícitamente en la Constitución Nacional (CN), resulta esencial para definir los límites del poder fiscal y la legitimidad de los gravámenes aplicados en el país.

- **Principio de Legalidad**

Es la garantía constitucional más relevante, consagrada en los artículos 4, 17, 19, 52 y 75 (inc. 1 y 2) de la CN. Basada en el axioma *nullum tributum sine lege* (no hay tributo sin ley previa). Esto implica que la creación y modificación de tributos es facultad exclusiva del Poder Legislativo. La Corte Suprema exige que la ley sea tanto "formal" (emanada del Congreso) como "material" (que defina todos los elementos esenciales de la obligación: hecho imponible, sujetos, exenciones, base imponible y alícuota), prohibiendo su creación por decreto.

- **Principio de No Confiscatoriedad**

Derivado de la inviolabilidad del derecho de propiedad (Art. 17 CN), establece un límite cuantitativo a la potestad tributaria. Un impuesto se considera confiscatorio cuando absorbe una parte sustancial de la renta o del capital. Aunque la CSJN no fija un porcentaje exacto (analiza

caso por caso), la jurisprudencia reciente ha sido crucial al considerar confiscatorio un gravamen que, por efectos de la inflación, recae sobre ganancias meramente nominales y no reales.

El precedente que ilustra de manera más clara la materialización de este principio es "Candy, SA c/ AFIP s/ DGI" (CSJN, sentencia del 3 de julio de 2009). Resulta fundamental su análisis, ya que amplía el alcance de aplicación del principio a los casos en que la falta de reconocimiento legal de los efectos de la inflación distorsiona la base imponible del tributo.

La Corte consideró que, en un contexto de alta inflación donde el legislador prohíbe el uso del ajuste por inflación fiscal, el Impuesto a las Ganancias se torna inconstitucionalmente confiscatorio cuando:

- El gravamen recae no sobre la ganancia real o económica obtenida por el contribuyente, sino sobre una ganancia meramente nominal o ficticia generada por el proceso inflacionario.
- El importe del tributo supera un límite razonable al absorber parte del capital o del patrimonio del contribuyente, bajo el ropaje de gravar la renta.

Al gravar la porción inflacionaria del ingreso, el Estado está, de hecho, apropiándose de capital y no de renta, lo cual configura una violación directa al Artículo 17 de la CN. El fallo "Candy, SA" reafirmó, de este modo, que el principio de no confiscatoriedad opera como una garantía de la intangibilidad del capital y como un mecanismo de defensa ante las distorsiones que los fenómenos macroeconómicos y las omisiones legislativas pueden generar en la presión fiscal efectiva.

- **Principio de Igualdad (o Equidad)**

Basado en el Art. 16 de la CN ("la igualdad es la base del impuesto"), exige tratar igual a quienes se encuentran en situaciones análogas. Este principio no prohíbe crear categorías, siempre que estas sean razonables, no arbitrarias y se basen en criterios objetivos. La doctrina de la Corte lo vincula directamente con la capacidad contributiva, sosteniendo que la equidad implica tratar desigualmente a los desiguales.

- **Principio de Capacidad Contributiva**

Aunque no está explícito en la Constitución, es considerado por la doctrina y la jurisprudencia como el pilar implícito que legitima la imposición. Se define como la aptitud económica (real o potencial) del contribuyente para pagar el tributo, permitiendo gravar únicamente manifestaciones de esa capacidad (renta, patrimonio o consumo). Constituye la base de la equidad vertical: asegurar que los de mayor capacidad económica realicen una contribución superior.

- **Principio de Generalidad**

Estrechamente ligado a la igualdad, este principio (derivado del Art. 16 CN) implica que la carga tributaria debe alcanzar a todas las personas o categorías de personas que manifiesten capacidad contributiva, sin excepciones arbitrarias o privilegios personales. Las exenciones o beneficios fiscales no deben basarse en privilegios, sino que deben estar fundamentados en razones de interés público (ej. fomento de una actividad, razones sociales o económicas).

- **Principio de Razonabilidad**

Consagrado en el Art. 28 de la CN, establece que los principios y garantías constitucionales no pueden ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio. En materia tributaria, actúa como un control sobre la potestad del legislador, exigiendo que los impuestos sean lógicos, justos y proporcionados a los fines que persiguen, evitando la arbitrariedad en la selección de hechos imposables o en la magnitud del gravamen.

- **Principio de Proporcionalidad**

Exigido por el Art. 4 de la CN, posee dos interpretaciones doctrinales. Una visión lo asimila a la "progresividad" (equidad vertical), exigiendo que la alícuota aumente con la base imponible, especialmente en impuestos directos. La visión clásica, en cambio, lo entiende como la necesidad de una proporción razonable entre el monto del tributo y la capacidad contributiva, sirviendo como un límite complementario a la no confiscatoriedad.

CLASES DE TRIBUTOS

El estudio de los tributos no solo es fundamental para quienes gestionan sus finanzas personales, sino que también resulta esencial para comprender las decisiones del ente público, cuya financiación depende de forma casi exclusiva de la recaudación tributaria. Además, el conocimiento del tipo de tributo que se abona permite al ciudadano entender el fundamento jurídico del cobro por parte de la Administración y determinar la cuantía de su obligación.

Tanto la doctrina como la jurisprudencia convergen en la siguiente clasificación de los recursos tributarios: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Si bien, es importante señalar que esta división no cuenta con un sustento normativo directo en nuestro país; sin embargo, se ha consolidado como la clasificación más aceptada y aplicada en el ámbito jurídico-tributario.

IMPUESTOS

De acuerdo con la definición proporcionada por Martín M. y Molina E. (2019), el impuesto se conceptualiza como la prestación pecuniaria que el fisco exige a los individuos sin que medie una contraprestación directa e inmediata. Su sustento radica en la necesidad de financiar los gastos de interés general, encontrando su única justificación en la calidad de los contribuyentes como miembros de una comunidad políticamente organizada.

El impuesto, por su naturaleza, constituye una obligación unilateral establecida coactivamente por el Estado en virtud de su poder de imperio. Dentro del ordenamiento jurídico, se identifican como ejemplos de esta figura el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, entre otros gravámenes.

Para que un tributo pueda ser formalmente tipificado como impuesto, debe cumplir con un conjunto de características legales específicas y configurar de manera precisa los elementos esenciales del hecho imponible exigidos por los respectivos supuestos jurídicos definidos en la norma.

CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

La clasificación de los impuestos constituye una herramienta esencial en el Derecho Tributario y la Hacienda Pública, ya que permite comprender su incidencia económica, su finalidad extrafiscal y su ajuste a los principios constitucionales.

A continuación, se desarrolla la clasificación de los impuestos en base a los criterios propuestos por Héctor B. Villegas:

Ordinarios y Extraordinarios (Permanentes y Transitorios)

Esta clasificación atiende al factor temporal y al carácter de su recaudación:

- **Impuestos Permanentes (Ordinarios):** los define como aquellos cuya vigencia no está sujeta a un límite de tiempo preestablecido. Es decir, rigen indefinidamente como parte de la estructura estable del sistema de recaudación hasta que una norma de igual o superior jerarquía disponga expresamente su derogación (se toma como ejemplo el Impuesto al Valor Agregado).
- **Impuestos Transitorios (Extraordinarios):** Por el contrario, se trata de gravámenes diseñados con un lapso de duración acotado o temporalmente determinado, cuya existencia debería extinguirse una vez transcurrido dicho período (por ejemplo, el impuesto sobre los bienes personales).

Reales y Personales

Esta diferenciación se basa en si el gravamen toma o no en consideración las circunstancias particulares del contribuyente:

- **Impuestos Reales (u Objetivos):** Son aquellos que se aplican exclusivamente sobre la riqueza gravada o el hecho imponible, prescindiendo totalmente de la situación personal, familiar o social del sujeto pasivo. Su atención se centra en el bien o la manifestación de riqueza en sí misma.
- **Impuestos Personales (o Subjetivos):** A diferencia de los reales, estos gravámenes sí tienen en cuenta la especial situación del contribuyente, valorando aquellos elementos que modulan su capacidad contributiva efectiva (como las cargas de familia, las

deducciones o el origen de las ganancias). El ejemplo paradigmático de esta categoría es el impuesto a la renta.

Proporcionales y Progresivos

Esta clasificación atiende a la relación entre la magnitud de la riqueza gravada (base imponible) y el tipo de gravamen (alícuota):

- **Impuesto Proporcional:** Se caracteriza por mantener una relación constante (alícuota única) entre la cuantía del tributo y el valor de la riqueza gravada. En la práctica, la alícuota se mantiene inmutable, sin importar la magnitud del monto imponible.
- **Impuesto Progresivo:** Es aquel donde la alícuota aumenta a medida que se incrementa el valor o monto de la riqueza gravada. Su diseño busca promover la equidad y se ajusta mejor a la capacidad económica del contribuyente, aumentando la carga fiscal marginal a mayor base imponible (es la forma habitual de aplicación en los impuestos a la renta o a las ganancias).

Directos e Indirectos

Esta clasificación atiende al mecanismo de traslación legal y económico de la carga tributaria, es decir, si el sujeto obligado a pagar legalmente (contribuyente de derecho) puede o no trasladar el peso económico del gravamen a un tercero (contribuyente de hecho).

- **Impuesto Directo:** se definen como aquellos tributos que gravan una manifestación directa e inmediata de la capacidad económica del contribuyente, como son la obtención de la renta o la posesión de patrimonio. Su característica esencial radica en que la carga

fiscal recae sobre el sujeto legalmente obligado a pagarlo (contribuyente de derecho), impidiendo su traslación a un tercero. Por lo tanto, el hecho imponible se vincula directamente a la persona o entidad que ostenta la riqueza gravada. Desde una perspectiva de justicia fiscal, estos impuestos permiten la aplicación del principio de progresividad, ajustando la carga tributaria a la capacidad contributiva real del sujeto.

- **Impuesto Indirecto:** son aquellos que gravan la manifestación indirecta de la capacidad económica, centrándose en el consumo, la circulación o la transferencia de bienes y servicios. A diferencia de los directos, su principal rasgo es la traslación fiscal: el sujeto que legalmente debe ingresar el impuesto a la Administración (el vendedor o productor, o contribuyente de derecho) traslada la carga económica al *consumidor final* a través del precio (el contribuyente de hecho). Estos impuestos se liquidan en el momento de la transacción o el acto gravado, sin tener en cuenta las circunstancias personales o el nivel de renta del consumidor. Si bien facilitan la recaudación y reducen la evasión, generalmente tienen un carácter regresivo, ya que la tasa porcentual representa una mayor carga relativa para las rentas más bajas.

TASAS

Martín M. y Molina E. (2019) definen las tasas como aquella especie de tributo que, si bien es creada por Ley, se diferencia sustancialmente del impuesto por su hecho imponible. La tasa tiene como propósito financiar la prestación de un servicio público divisible por parte del Estado, en el cual el sujeto pasivo es precisamente el usuario directo y el beneficiario individualizado de dicho servicio. Ejemplos ilustrativos de esta figura son las tasas por alumbrado, barrido y limpieza o las tasas judiciales.

Es crucial destacar la naturaleza vinculada de la tasa, en contraposición a la desvinculación propia del impuesto. La obligación de pago de la tasa surge como contraprestación por la utilización o la mera puesta a disposición de un servicio específico. Por lo tanto, si el servicio no es efectivamente utilizado o, al menos, no está disponible para el sujeto, no se configura el hecho imponible ni, consecuentemente, la obligación de pago.

CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Villegas H. (2016) define la contribución especial como una especie de tributo exigido en razón de beneficios individuales o de grupos sociales que son derivados de la realización de obras, gastos públicos o actividades específicas desarrolladas por el Estado.

Según esta definición, el gravamen se caracteriza por la existencia de un beneficio que puede surgir tanto de la ejecución de una obra pública (p.ej., pavimentación, desagües, ampliación de vías), como de actividades o servicios estatales especiales destinados a favorecer a sujetos o grupos sociales determinados.

No obstante, enfatiza que la eficacia del beneficio es principalmente jurídica y potencial, pues su valoración se produce en el momento de la redacción de la norma. En tal oportunidad, el legislador "supone" que la obra o actividad pública generará una ventaja para el futuro obligado.

Por esta razón, el autor argumenta que el beneficio se agota jurídicamente en el pensamiento del legislador. En consecuencia, resulta irrelevante que en el caso concreto el obligado obtenga o no la ventaja, o que vea efectivamente acrecentado su patrimonio y, por ende, su capacidad de pago.

En definitiva, la norma estima equitativo gravar a estos presuntos beneficiarios e instituye un tributo cuyo hecho generador consiste en tal conjeturado provecho derivado de la actividad estatal (como la realización de una obra pública).

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La Obligación Tributaria se define como el vínculo jurídico de carácter personal entre el Estado (o ente público) y los sujetos pasivos, cuyo objeto es la prestación de un tributo. Nace en el momento en que se realiza el hecho imponible o por imperio de la ley en los casos de responsables por deuda ajena, y constituye la exigencia ineludible de cumplir con el pago establecido por la ley. Esta relación se rige por el Derecho Público y su finalidad primordial es dotar al Estado de los recursos financieros necesarios para el cumplimiento de sus fines, bajo los principios de legalidad y capacidad económica.

Siguiendo la desagregación de la estructura jurídica del impuesto propuesta por Martín M. y Molina E. (2019), la obligación tributaria se compone de los siguientes elementos esenciales:

- **Hecho Imponible:** es la circunstancia legalmente tipificada que, al ocurrir en la realidad (su presupuesto de hecho), provoca el nacimiento de la obligación de pagar el tributo. Es el elemento que mide la capacidad económica.
- **Sujeto Activo (Acreedor):** es la Administración Pública, que tiene la potestad legal para exigir y gestionar el cumplimiento de la obligación tributaria. Es el titular del derecho de crédito.
- **Sujeto Pasivo (Deudor):** es la persona natural o jurídica sobre la cual la ley impone la obligación de cumplir la prestación tributaria, ya sea como contribuyente directo o como

responsable. Es crucial notar que es el deudor ante el fisco, con independencia de si soporta o no la carga económica final.

- **Sujeto Pasivo de Derecho (Contribuyente Legal)**

Es la persona física o jurídica a la que la ley le impone la obligación formal y legal de pagar e ingresar el tributo al Fisco.

- *En Impuestos Directos:* El contribuyente de derecho es también el de hecho, ya que soporta la carga.
- *En Impuestos Indirectos:* El contribuyente de derecho es el vendedor o productor, quien debe liquidar el impuesto ante la AFIP.

- **Sujeto Pasivo de Hecho (Soporta la Carga)**

Es la persona que soporta efectivamente la carga económica del tributo, aunque no tenga la obligación legal de ingresarlo al Fisco.

- *En Impuestos Indirectos:* El contribuyente de hecho es el consumidor final, quien paga el impuesto incluido en el precio del bien o servicio. El impuesto ha sido trasladado (*traslación fiscal*) por el vendedor (el contribuyente de derecho).
- **Base Imponible:** es la cuantificación económica y la valoración del Hecho Imponible. Esta magnitud es el punto de referencia que permite medir la capacidad económica gravada y se expresa en unidades de valor (ej. moneda, unidades de medida o peso).

- **Alícuota:** es la proporción (generalmente un porcentaje o un coeficiente) que se aplica sobre la Base Imponible con el propósito de determinar la cuantía del tributo. Su naturaleza puede ser fija (proporcional) o variable (progresiva o regresiva).
- **Cuota Tributaria:** es la cantidad resultante del gravamen y representa el monto principal de la obligación. Se calcula, en su forma más común, multiplicando la Base Imponible por el Tipo de Gravamen.
- **Deuda Tributaria:** es el monto final a ingresar al fisco. Se obtiene al aplicar las deducciones, bonificaciones o desgravaciones a la Cuota Tributaria, y sumarle, si corresponde, las posibles penalizaciones o recargos derivados de intereses o sanciones por incumplimiento.

Es fundamental complementar el análisis de la estructura del impuesto con el ya mencionado, principio de capacidad contributiva. Este principio, que opera como límite y fundamento material del poder tributario estatal, establece que el gravamen debe imponerse a aquellos sujetos que manifiesten una aptitud económica para hacer frente a la obligación. Dicha capacidad se mide precisamente a través de los índices reveladores que componen el Hecho Imponible (renta, consumo o patrimonio). Así, la correcta articulación de los elementos formales de la obligación tributaria garantiza que el sistema no solo sea legal, sino también equitativo y justo, al vincular el deber de contribuir con la manifestación real de la riqueza de los contribuyentes.

Se manifiesta a través de tres grandes indicadores económicos, que se corresponden directamente con la clasificación de los impuestos:

- **Renta o ingreso:** manifestada en la obtención de ganancias o beneficios (gravada por impuestos directos como el Impuesto a las Ganancias).
- **Patrimonio o Riqueza Acumulada:** manifestada en la posesión de bienes o activos (gravada por impuestos directos como el Impuesto a los Bienes Personales).
- **Consumo o Gasto:** manifestada en el uso o disposición de la renta (gravada por impuestos indirectos como el Impuesto al Valor Agregado).

El principio no solo exige que se tribute en función de la riqueza, sino que, además, implica una exigencia de equidad. Esta equidad se desdobra en dos vertientes:

- **Equidad Horizontal:** Exige que los contribuyentes que se encuentran en situaciones económicas esencialmente iguales deben soportar la misma carga tributaria.
- **Equidad Vertical:** Exige que los contribuyentes con mayor capacidad económica soporten una carga fiscal proporcionalmente mayor, lo cual se materializa a través del *principio de progresividad*. Este vínculo directo entre capacidad y progresividad busca atenuar las desigualdades en la distribución de la renta, confiriendo al tributo una función redistributiva.

En esencia, el principio de capacidad contributiva garantiza que la obligación tributaria no sea confiscatoria ni arbitraria, sino que se mantenga dentro de los límites de la justicia y la proporcionalidad.

HECHO IMPONIBLE: punto de partida de la obligación tributaria

Escobar W. (2017), menciona que el Hecho Imponible constituye la clave del sistema tributario. Producto de la aplicación del *principio de legalidad*, es que la ley debe contener los elementos básicos y estructurantes del tributo, tales como: 1) configuración del hecho imponible; 2) la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado; 3) la determinación del sujeto pasivo; 4) los elementos necesarios para la determinación de la base imponible y la alícuota; como así también las exenciones neutralizadoras de los efectos del mismo.

El Hecho Imponible constituye el presupuesto de hecho, fijado por ley, al cual el ordenamiento jurídico vincula el nacimiento de la obligación tributaria, materializando así la manifestación de capacidad contributiva que el Estado busca gravar. La exigibilidad de la prestación tributaria se subordina a que se verifiquen, en su totalidad, los elementos constitutivos de la obligación: el aspecto material (el acto gravado), el personal (el sujeto pasivo), el espacial (lugar de ocurrencia), el temporal (momento de su perfeccionamiento) y el cuantificante. Es fundamental diferenciar estos aspectos propios del presupuesto de hecho, de los elementos que integran la *relación jurídica* tributaria (sujeto activo, sujeto pasivo, objeto y causa).

A continuación, y siguiendo el desarrollo de Escobar W. (2017), se analizarán de manera individual los aspectos antes mencionados:

- **Aspecto Material o Fáctico**

El aspecto material es el núcleo del hecho imponible y, a menudo, se confunde con el hecho imponible mismo. Consiste en la descripción fáctica abstracta del acto que el destinatario legal realiza o de la situación en la que se halla. Este elemento describe los acontecimientos

materiales, fenómenos económicos o negocios jurídicos que la norma tipifica como relevantes , y que, por regla general, deben manifestar la capacidad contributiva del sujeto. En términos de técnica legislativa, el aspecto material se identifica al depurar la descripción legal, excluyendo las referencias al sujeto, al territorio y al momento.

- **Aspecto Personal o Subjetivo**

Este aspecto identifica a la persona que realiza el hecho generador o que se encuadra en la situación descrita por el elemento material. A este sujeto se le denomina "destinatario legal del tributo".

Es fundamental no confundir el aspecto personal del *hecho imponible* con el sujeto pasivo de la *obligación tributaria*. El sujeto pasivo es el obligado legal al cumplimiento de la prestación (el deudor ante el fisco). Este puede ser:

- **Contribuyente:** aquel que realiza el hecho generador.
- **Responsable:** aquel que, sin realizar el hecho generador, debe cumplir la obligación por mandato legal (sea por responsabilidad solidaria, sustituta o subsidiaria).

Por lo tanto, el sujeto pasivo (quien paga) no es necesariamente la persona que realiza el hecho imponible (aspecto personal).

- **Aspecto Espacial**

Este elemento indica las circunstancias de lugar relevantes para la configuración de la hipótesis de incidencia. El aspecto espacial determina en qué territorio debe ocurrir el hecho para que

nazca la obligación. Está directamente vinculado a los criterios de atribución de la potestad tributaria que un Estado adopta.

Para la comprensión y delimitación de los elementos estructurales del hecho imponible, resulta indispensable el análisis de la norma legal que lo tipifica. A modo de ejemplo, se cita el Artículo 1, inciso A, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Ley N° 23.349) :

Objeto. Art 1- Establécese en todo el territorio de la Nación un impuesto que se aplicará sobre:

A). Las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país efectuadas por los sujetos indicados en los incisos a), b), d), e) y f) del artículo 4°, con las previsiones señaladas en el tercer párrafo de dicho artículo.

Desglosando su contenido, podemos identificar 3 elementos objetivos y 1 elemento subjetivo:

- **Elementos objetivos:**

- *Que exista venta:* en relación al aspecto material
- *Que se desarrolle dentro del territorio nacional:* en consonancia con el aspecto espacial
- *Que se trate de una cosa mueble:* también haciendo referencia al aspecto material

- **Elemento subjetivo**

- *Que el vendedor sea un sujeto pasivo del impuesto:* en relación al aspecto personal

- **Aspecto Temporal**

El aspecto temporal designa el *momento preciso en que se considera perfeccionado* el hecho generador, haciendo así exigible la obligación tributaria. El legislador determina dicha unidad temporal, en ocasiones, mediante la utilización de ficciones legales.

Los hechos imponibles se clasifican temporalmente en:

- **Instantáneos:** Ocurren en un momento determinado y cada vez que suceden generan una obligación autónoma.
- **Periódicos:** Son aquellos cuyo ciclo de formación se completa a lo largo de un período de tiempo determinado.

- **Elemento Cuantificante (Base Imponible y Alícuota)**

Existe una divergencia doctrinal sobre si el elemento cuantificante (el *quantum* de la deuda) forma parte integral del hecho generador. Autores como Villegas sostienen que no es parte del presupuesto que da origen a la obligación, sino un instrumento posterior para determinar el monto de la deuda. Otros, en cambio, lo consideran parte integral.

Este elemento se compone de dos términos fundamentales:

- **Base Imponible:** Es la expresión cifrada o medición del elemento material del hecho imponible.
- **Alícuota (o Tasa):** Es la proporción (usualmente un porcentaje) establecida por ley que se aplica sobre la base imponible para determinar el impuesto. Las alícuotas pueden ser:

- **Proporcionales:** El porcentaje es constante, sin importar el tamaño de la base.
- **Progresivas:** El porcentaje aumenta a medida que aumenta la base imponible.
- **Regresivas:** El porcentaje disminuye cuando la base aumenta.

Podemos concluir estableciendo que la estructura del hecho generador es la garantía fundamental del contribuyente. Dado que el Principio de Legalidad exige que la norma describa de forma completa todos estos aspectos, la ausencia de un elemento, cualquiera de ellos provoca que el efecto jurídico (el nacimiento de la obligación de pago) no se produzca.

ANÁLISIS DE LOS IMPUESTOS MÁS RELEVANTES

El marco teórico y la clasificación de los tributos desarrollados previamente nos conducen a la necesidad de analizar, de forma particular, las figuras que constituyen el eje de la recaudación nacional y, consecuentemente, los principales objetos de la evasión fiscal. Por su magnitud y complejidad en la cadena de cumplimiento, se conceptualizarán a continuación el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a las Ganancias.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

Definición Teórica y Principios Fundamentales

El Impuesto al Valor Agregado, o IVA, es un impuesto indirecto que grava el consumo de bienes y servicios. Doctrinalmente, se lo concibe como un gravamen plurifásico que se aplica en las diferentes etapas de la cadena de producción y distribución, desde la fabricación hasta la venta final al consumidor. A pesar de aplicarse en múltiples instancias, su esencia radica en que

solo grava el "valor agregado" en cada etapa, asegurando que la carga tributaria final recaiga únicamente sobre el consumidor.

El principio teórico más importante del IVA es su neutralidad. Esta doctrina sostiene que el impuesto no debe distorsionar las decisiones económicas de los agentes en la cadena de producción. Su diseño busca evitar los efectos de acumulación y piramidación, conceptos que describen la incorporación del impuesto de una etapa anterior en el precio de venta de la siguiente. Si este efecto se produjera, se generaría una imposición múltiple sobre la misma base, afectando la competitividad y la eficiencia de la economía. La neutralidad del IVA se logra a través de un mecanismo de determinación específico.

Mecanismo de Determinación: Débito y Crédito Fiscal

Para asegurar su neutralidad, el IVA utiliza el método de sustracción o impuesto contra impuesto. Este sistema se basa en la confrontación de dos elementos clave: el débito fiscal y el crédito fiscal.

- El débito fiscal es la suma total del impuesto que un contribuyente cobra a sus clientes por las ventas de bienes o la prestación de servicios gravados en un período determinado.
- El crédito fiscal es el monto del impuesto que el mismo contribuyente ha pagado a sus proveedores por la adquisición de bienes o servicios directamente relacionados con su actividad económica gravada, como insumos, mercancías para reventa o gastos operativos.

La liquidación del impuesto se realiza mensualmente mediante una fórmula simple:

$$\text{Impuesto Neto} = \text{Débito Fiscal} - \text{Crédito Fiscal}$$

El resultado puede tener dos escenarios:

- **Saldo a pagar:** Si el débito fiscal es mayor que el crédito fiscal, la diferencia representa el monto que el contribuyente debe ingresar al fisco. Esto ocurre cuando las ventas superan las compras del período.
- **Saldo a favor (remanente):** Si el crédito fiscal es mayor que el débito fiscal, el contribuyente no paga impuesto en ese período. En su lugar, el saldo a favor se acumula y se arrastra para ser utilizado en la liquidación del mes siguiente.

Para que una adquisición dé derecho a cómputo de crédito fiscal, debe cumplir con requisitos específicos, como la emisión de una documentación adecuada (facturas) y la existencia de una vinculación directa con la actividad económica del contribuyente.

Naturaleza Económica: La regresividad del IVA

A pesar de su eficiencia técnica y neutralidad en la cadena de producción, el IVA es objeto de una importante crítica doctrinal debido a su carácter regresivo. Un impuesto regresivo es aquel que recauda un menor porcentaje del ingreso del contribuyente a medida que la cantidad de ingresos aumenta. El IVA tiene este efecto porque se aplica como un porcentaje fijo sobre el precio de los bienes y servicios, sin considerar la capacidad económica de quien los adquiere. Para una persona de bajos ingresos, el impuesto que paga sobre productos de primera necesidad representa una porción significativamente mayor de su renta disponible que para una persona de altos ingresos.

Esta aparente contradicción entre la neutralidad técnica y la regresividad social es un punto fundamental de análisis. La doctrina de la neutralidad se aplica al objeto del impuesto (la cadena de valor), mientras que la doctrina de la regresividad se aplica a su sujeto (el contribuyente final). Se debe reconocer entonces que el IVA cumple un rol técnico de no distorsión de precios y producción, pero al mismo tiempo, genera un efecto de inequidad social, ya que la carga del impuesto es proporcionalmente mayor para aquellos con menor capacidad contributiva que tienen poca o no tienen capacidad de ahorro. Para mitigar esta regresividad, algunos sistemas fiscales aplican tasas diferenciadas, como la tasa superreducida para bienes básicos (leche, pan, huevos, medicamentos) y tasas reducidas o exentas para otros.

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Definición Teórica

El Impuesto a las Ganancias es un impuesto directo y personal que grava los ingresos generados por personas físicas o jurídicas a lo largo de un período fiscal. Su fundamento teórico más sólido es el principio de la capacidad contributiva, que establece que la renta es la manifestación más directa de la riqueza y el mejor indicador para medir la capacidad de un individuo de contribuir al sostenimiento del gasto público. Este principio busca que la carga fiscal se distribuya de manera justa, exigiendo un mayor sacrificio a quienes tienen una mayor capacidad económica.

Determinación de la Renta Gravada

La Ley de Impuesto a las Ganancias de Argentina (Ley N° 20.628) opera bajo una dualidad doctrinal para definir qué se considera "ganancia". Esta duplicidad teórica se adapta a la naturaleza del sujeto pasivo del impuesto.

- **Teoría de la Fuente:** Esta teoría se aplica a las personas físicas y sucesiones indivisas. Para que una ganancia esté alcanzada por el gravamen, debe cumplir tres requisitos esenciales:
 - **Periodicidad:** La ganancia debe ser susceptible de obtenerse de manera regular o periódica, ya sea en un sentido real o potencial.
 - **Permanencia de la Fuente:** La fuente que genera la ganancia debe perdurar en el tiempo sin agotarse con la producción del ingreso.
 - **Habilitación de la Fuente:** La fuente debe estar preparada o acondicionada para generar ganancias.
 - Este marco doctrinal diferencia, por ejemplo, los ingresos recurrentes (como un salario) de aquellos obtenidos por una única vez (como la venta de un bien de uso personal).
- **Teoría del Balance (Incremento Patrimonial):** En contraste, esta teoría se aplica a las sociedades de capital, empresas y explotaciones unipersonales. Bajo este enfoque, cualquier enriquecimiento que signifique un aumento en la riqueza del contribuyente se considera gravable, sin importar si cumple con los requisitos de periodicidad o

permanencia. La propia empresa es considerada la fuente de todas las utilidades, lo que simplifica la determinación del gravamen al basarse en el resultado del balance contable.

Determinación de la Base Imponible

El Impuesto a las Ganancias es, por definición, un impuesto progresivo. La progresividad es un principio por el cual la alícuota del impuesto aumenta a medida que lo hace la base imponible o la ganancia del contribuyente. Este mecanismo busca promover la equidad vertical, es decir, que quienes tienen más paguen en una proporción mayor de su renta, contribuyendo así a la redistribución de la riqueza.

El cálculo del impuesto se realiza de manera escalonada. Primero, se determina la ganancia bruta del contribuyente. A esta se le restan diversas deducciones, para obtener la ganancia neta. A esta ganancia neta se le restan las deducciones personales (como el mínimo no imponible y las cargas de familia) para llegar a la ganancia neta sujeta a impuesto. La existencia de estas deducciones es la manifestación práctica del principio de la capacidad contributiva, ya que establecen un umbral de ingresos considerado necesario para la subsistencia y que, por tanto, no debe tributar. Finalmente, a la ganancia neta sujeta a impuesto se le aplica la alícuota progresiva, conforme a las tablas establecidas por la ley.

CONCLUSIÓN CAPÍTULO I

En resumen, este primer capítulo establece el marco teórico del tributo, definiendo su naturaleza coactiva y su clasificación tripartita. Dicho marco, legitimado por los principios constitucionales argentinos y detallado mediante la estructura de la obligación tributaria,



confirma que la fuente esencial de financiación estatal es, intrínsecamente, vulnerable a la evasión fiscal, fenómeno cuyo estudio se abordará en profundidad a continuación.

CAPÍTULO II

EVASIÓN VS. ELUSIÓN FISCAL

El presente Capítulo tiene como propósito fundamental establecer una clara y rigurosa distinción conceptual entre la evasión fiscal y la elusión fiscal, analizando no solo sus diferencias jurídicas, sino también sus causas. Si bien ambas prácticas buscan minimizar la carga tributaria, la distinción clave reside en su legalidad: la elusión aprovecha vacíos o ambigüedades normativas (sin violar la letra de la ley), mientras que la evasión implica el incumplimiento deliberado, fraudulento e ilícito de una obligación tributaria ya nacida.

CONCEPTUALIZACIÓN

Es fundamental establecer una clara distinción entre evasión y elusión fiscal, dos conceptos que a menudo se confunden pero que responden a lógicas muy distintas. Como menciona Navas Espinoza (2019), ambas figuras persiguen la obtención de una ventaja económica mediante la reducción de la carga tributaria, situación que impacta directamente de manera negativa en el patrimonio estatal. No obstante, difieren en los mecanismos empleados para alcanzar dicho objetivo, lo que torna necesaria su precisa definición y caracterización conceptual.

La *elusión* consiste en reducir la carga tributaria mediante mecanismos legales que aprovechan vacíos normativos o ambigüedades en la legislación, sin violar directamente la ley, aunque sí contraviniendo su espíritu. Por el contrario, la *evasión fiscal* implica un incumplimiento deliberado y fraudulento de las obligaciones tributarias, constituyendo un delito o infracción sancionable. En este contexto, el uso de empresas ficticias es un claro ejemplo de evasión, ya

que implica simular operaciones, ocultar hechos imponibles y utilizar intermediarios para encubrir al verdadero contribuyente.

ELUSIÓN

Siguiendo a Ochoa Leon (2013), podemos decir que la elusión fiscal, en el ámbito jurídico-tributario, se configura como una conducta estratégica desplegada por los contribuyentes con la finalidad de evitar, total o parcialmente, la carga fiscal derivada de sus actividades económicas.

El Diccionario de la Lengua Española ofrece una base semántica al definir la acción de eludir como *"evitar con astucia una dificultad o una obligación"*, una acepción que converge con la interpretación jurídica.

En esta línea, Tulio Rosembuj (1999) define la elusión fiscal como la acción de *"esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial"*, una ventaja que solo se consigue mediante la ejecución de *"hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla"*. El autor enfatiza que el elemento central de la elusión radica en la adopción de instrumentos (negociables o no) ejecutados dentro del marco de la autonomía de la voluntad y la libertad de contratación lícita, cuyos efectos, en principio, son merecedores de tutela jurídica.

Por su parte, Diep Diep (1991) concibe la elusión como la evitación de la incidencia en un determinado régimen fiscal cuando existe la posibilidad de adoptar uno diferente. El autor ilustra este concepto mediante un ejemplo en el que un inversor, al evaluar la ubicación de su empresa dentro de la República Mexicana, analiza las políticas fiscales y los incentivos

ofrecidos por los estados colindantes. Al identificar una jurisdicción que proporciona reducciones o condonaciones en impuestos estatales y municipales, además de otros beneficios, la decisión del sujeto de establecerse en ese estado fiscalmente ventajoso constituye un acto de elusión lícita y no es susceptible de impugnación.

Fundamentos para sostener la licitud de la elusión

La base de este argumento es sencilla: la responsabilidad por una legislación bien o mal elaborada recae en el Estado, no en el contribuyente .

Por lo tanto, si la ley tributaria sólo grava ciertas operaciones o negocios, pero excluye (o no menciona) otras que son similares, el contribuyente tiene la libertad de estructurar sus actividades o transacciones bajo esas figuras jurídicas que no están gravadas para evitar que se configure el hecho imponible previsto originalmente.

Aunque esto pueda ser visto como una falla o "error" del legislador, esos fallos son competencia exclusiva del Estado. Los contribuyentes, al cumplir con sus obligaciones fiscales, sólo están obligados a seguir las leyes tal como están escritas y vigentes en el momento de realizar sus operaciones.

El profesor Tipke (2002) complementa esta postura al señalar que durante la década de 1960 se puso en debate si era o no legítimo aprovechar las deficiencias de la ley, y se llegó a la conclusión de que esa conducta no podía ser considerada ilegal bajo ningún concepto.

Para entender la elusión, es crucial recordar que en el Derecho Tributario rige el Principio de Legalidad. Esto significa que ninguna obligación tributaria puede existir si no ha sido creada previamente por una ley formal.

La consecuencia de este principio es clara: si una ley fiscal grava una figura jurídica específica (como la compraventa) pero omite una figura similar (como el arrendamiento con opción de compra), solo la primera puede ser sujeta a impuestos. La autoridad fiscal no puede gravar la segunda, sin importar cuán parecida sea a la primera.

Esta posición es respaldada por el autor argentino Osvaldo H. Soler (2002) , quien afirma en su obra que:

"Ante esta clase de situaciones, la autoridad fiscal no está facultada para aplicar la ley por analogía e intentar gravar figuras que quedaron fuera del ámbito legal. Tampoco puede ignorar la naturaleza jurídica real del acuerdo realizado por los contribuyentes para forzar su encuadre dentro de hechos sujetos a tributación."

"Adicionalmente, el organismo fiscal no puede imponer sanciones. Esto se debe a que la conducta del contribuyente no constituye una infracción a las normas fiscales, sino que se mantiene dentro del marco de lo lícito, tal como se establece en el artículo 19 de la Constitución Nacional."

En resumen, la elusión opera dentro del marco de la ley, aprovechando sus fallas o vacíos. Es una elección lícita del contribuyente que, amparado en el principio de legalidad, decide operar bajo la figura fiscalmente menos onerosa. Esta conducta no genera sanciones, ya que el responsable de la imperfección es el legislador, no el ciudadano.

Sin embargo, el aprovechamiento legítimo de las fallas de la ley no debe confundirse con la violación de la norma. A diferencia de la elusión, la evasión fiscal cruza la línea de lo legal para constituir una infracción que sí busca ocultar o simular la realidad económica con el fin de eludir la obligación tributaria, siendo por ello ilícita y sancionable. A continuación, profundizaremos en el concepto de la evasión fiscal y sus implicaciones para poder establecer una distinción definitiva entre ambas figuras.

Formas de Elusión

En consonancia con el análisis efectuado por Espinoza Freire (2019), la elusión de la obligación tributaria es un fenómeno complejo en el que el contribuyente diseña y emplea medios legales e idóneos para impedir la realización del hecho gravado. Cifuentes (1982) sistematiza las diversas formas y causas que posibilitan la elusión, las cuales expondremos a continuación.

Los contribuyentes recurren a prácticas elusivas aprovechando las deficiencias o la complejidad del marco normativo:

- **Aplicación de Normativa Inadecuada:** El sujeto pasivo utiliza una ley no competente o realiza negocios jurídicos inadecuados con el propósito de obtener una ventaja tributaria, impidiendo la aplicación de las disposiciones que realmente corresponden.
- **Aprovechamiento de Conceptualización Defectuosa:** Se busca someter una situación jurídica a una ley tributaria más benigna, dando un estatus diferente al real, capitalizando la conceptualización defectuosa de la norma.
- **Amparo en Exenciones Defectuosas:** Se aprovecha una exención tributaria no prevista para el caso particular debido a una técnica legislativa deficiente.

- **Explotación de Vacíos Legales:** La complejidad de la materia tributaria dificulta al legislador considerar todas las situaciones posibles, generando vacíos normativos que son aprovechados por el contribuyente.
- **Uso de Normativa Ambigua y Dispersa:** La complejidad, ambigüedad, dispersión y evolución constante del derecho tributario dan lugar a diversas interpretaciones y posibles conflictos entre leyes existentes, lo que es utilizado por el sujeto pasivo para su beneficio.

A pesar de que el control de la elusión es internamente difícil debido a que las acciones del contribuyente se enmarcan dentro de la legalidad, el Dr. Andrade (2011) propuso dos mecanismos esenciales para mitigar este fenómeno:

- **Interpretación por Vía Administrativa:** La administración tributaria puede emitir decretos y reglamentos para interpretar la ley en casos de aplicación dudosa. Este mecanismo permite incluir o excluir deliberadamente ciertas situaciones, cubriendo los resquicios dejados por el texto legal.
- **Modificaciones Legales:** El legislador debe asumir la responsabilidad de crear, reformar y derogar leyes de manera oportuna para corregir los vacíos o resquicios legales identificados, fortaleciendo así la normativa fiscal.

EVASIÓN

La evasión fiscal representa la antítesis de la elusión, pues su esencia radica en la transgresión y el incumplimiento de una obligación tributaria ya existente. Esta conducta es ilícita y viola la normativa legal.

Tulio Rosembuj (1999) define el núcleo de esta conducta transgresora como la "ocultación de rendimientos, bienes y derechos de contenido económico". Esta ocultación se realiza, frecuentemente, mediante la utilización de documentos material o ideológicamente falsos o la ejecución de actos o negocios jurídicos simulados.

En términos similares, Diep Diep (1991) sostiene que la evasión ocurre cuando el sujeto, a pesar de estar legalmente determinado como contribuyente y haber realizado operaciones que causan el impuesto, se abstiene de cumplir con la obligación de pago. En este escenario, la obligación tributaria se ha perfeccionado, y el incumplimiento constituye una violación directa a la ley.

Según lo expresado por Ugalde P. R. y García E. J. (2006), la penalización de la evasión fiscal obedece no solo a la necesidad de resguardar el patrimonio fiscal frente a este tipo de conductas, sino también a la de preservar el sistema de economía social de mercado, basado en la libre competencia. Dicho sistema se vería distorsionado si algunos de sus actores obtuvieran ventajas ilícitas mediante maniobras engañosas propias de la evasión.

Características

De acuerdo con Navas Espinoza (2019), la evasión fiscal es una figura jurídica que se distingue por las siguientes características esenciales:

- **Ilegalidad y Transgresión Normativa:** La evasión implica inherentemente un acto ilegal, fundamentado en la violación o transgresión directa de la norma tributaria. Su objetivo primordial es defraudar al Fisco mediante la sustracción total o parcial del monto de impuestos legalmente adeudado.

- **Intencionalidad (Dolo) y Excepciones:** Existe una intención deliberada por parte del contribuyente de cometer el acto fraudulento para eludir sus obligaciones tributarias. No obstante, Navas Espinoza reconoce que la evasión también puede ocurrir por *omisión, error o desconocimiento* del sujeto pasivo, aunque el núcleo del delito reside en la conducta intencional.
- **Perjuicio al Bien Jurídico Estatal y Social:** El principal bien jurídico afectado por la evasión es el patrimonio del Estado. La consecuente disminución de los recursos públicos impacta negativamente en el desarrollo y el bienestar social. Este fenómeno se ve agravado por diversos factores, como la falta de confianza en la administración de los recursos, el desconocimiento sobre el destino de lo recaudado y la tendencia individualista de los contribuyentes a resguardar su riqueza.
- **Naturaleza Delictiva y Riesgo:** En esencia, la evasión es tipificada como un delito por ser una conducta antijurídica y, por lo tanto, es debidamente sancionada. A pesar de las penalidades, muchos contribuyentes asumen el riesgo de evadir, debido a que la Administración Tributaria, en la práctica, aún no ha logrado establecer un sistema que garantice la detección de todos los infractores.

Causas

Continuando con el análisis propuesto por Navas Espinoza (2019), para combatir la evasión es fundamental identificar los factores que la originan. En países en desarrollo, esta conducta es común y a menudo deriva de una antipatía hacia el Fisco, basada en la percepción de que se les está privando de su riqueza sin un beneficio social claro.

Doctrinariamente se encuentran establecidas algunas causas que dan origen al hecho evasivo, entre las más comunes podemos mencionar:

- **Carencia de una conciencia tributaria:**

El Dr. Andrade (2011) concibe este déficit como un rasgo de la idiosincrasia popular, manifestado en *“esa idea generalizada de no cumplir con las obligaciones tributarias que como miembro de una sociedad le corresponde; este factor es aquel sentido de cooperación, que en la sociedad no se ha desarrollado”*. (p 122)

Asimismo, Andrade postula que la construcción de una conciencia tributaria requiere la consolidación de dos pilares esenciales:

- **Reconocimiento de la utilidad social del impuesto:** Este primer pilar exige que el individuo comprenda su rol como parte de un colectivo, asimilando que el impuesto es un aporte justo, necesario y útil para la satisfacción de las necesidades colectivas a las que pertenece.
- **Prevalencia del interés social sobre el individual:** El segundo pilar exige priorizar el aspecto social sobre la visión individualista. Sin embargo, en la práctica, prevalece el interés particular del contribuyente por proteger su riqueza. La consecuencia de esta conducta es que el evasor se configura como un sujeto antisocial al sustraer recursos destinados al bien común.

A pesar de la claridad conceptual de estos pilares, la Administración Tributaria aún exhibe debilidades para inculcar esta cultura cívica. Esta carencia se intensifica por la falta de un

mecanismo eficiente de detección y sanción de la evasión . La consecuencia directa de este vacío es que la incidencia fiscal se concentra injustamente en los contribuyentes cumplidores, erosionando la confianza y legitimidad del sistema tributario.

- **Sistema tributario poco transparente:**

Una causa estructural que fomenta la evasión es la opacidad o falta de transparencia inherente al sistema tributario. El Dr. Andrade (2011) sostiene que el propio diseño del sistema puede exacerbar el incumplimiento, especialmente cuando no cumple con los requisitos esenciales de eficiencia .

Para que el sistema sea eficiente y mitigue la evasión, Andrade subraya la necesidad de una organización que posea una estructura técnica y jurídica clara y precisa. La finalidad es eliminar cualquier tipo de ambigüedad para los administrados, proporcionando seguridad jurídica.

Para optimizar la Administración, es imperativo que el sistema tributario se rija por los siguientes principios:

- **Principios de equidad:** garantizar una distribución justa de la carga fiscal.
- **Marco normativo sólido:** Asegurar que las leyes fiscales respetan principios constitucionales como la proporcionalidad, la igualdad, la transparencia y la no confiscatoriedad.
- **Respeto constitucional:** observar los principios constitucionales que garantizan los derechos y garantías de los contribuyentes.

- **Principio de economicidad:** Aplicar los impuestos con criterios de eficiencia económica.

Finalmente, es crucial que la Administración Tributaria establezca mecanismos de difusión activa sobre el destino y la utilización de los fondos recaudados. Esta práctica de rendición de cuentas es fundamental para generar un vínculo de confianza bidireccional entre el Estado y los administrados, incentivando el cumplimiento voluntario.

- **La injusticia en la repartición de la carga tributaria:**

La potestad del Estado para establecer tributos con el fin de satisfacer las necesidades sociales debe ejercerse bajo el estricto cumplimiento de los principios de equidad y proporcionalidad. El Dr. Andrade (2011) enfatiza que la contribución debe respetar estos principios, lo que implica que los contribuyentes con ingresos iguales deben contribuir de forma equivalente, y aquellos con mayores capacidades económicas deben tributar de manera proporcional a su ingreso, siempre considerando las particularidades individuales.

No obstante, esta premisa teórica se ve socavada por la realidad práctica: los contribuyentes tienen fundamentos para dudar de que la distribución de la carga fiscal sea equitativa. Dado que la Administración Tributaria adolece de un sistema eficiente de detección y control de la evasión, se produce un fenómeno de desmoralización entre los sujetos cumplidores. Perciben que la presión fiscal se direcciona injustamente hacia ellos, mientras que los evasores permanecen impunes. La consecuencia directa es que esta sensación de injusticia puede motivar a los contribuyentes a incumplir voluntariamente sus obligaciones, debilitando la base social del sistema tributario.

- **Riesgo de ser detectado:**

El Dr. Cusgüen (2000) indica que los contribuyentes son conscientes de la posibilidad de ser detectados, pero optan por asumir dicho riesgo y se mantienen en la búsqueda continua de nuevas estrategias de evasión.

La consecuencia más perjudicial de este riesgo de detección es el efecto desmoralizador en los contribuyentes cumplidores, quienes observan que la ineficacia del sistema de control resulta en que ellos asumen la mayor presión fiscal. Esta inequidad refuerza la tendencia evasiva en el sistema en general.

DIFERENCIACIÓN CONCEPTUAL

Es fundamental establecer la distinción entre estos dos fenómenos. La principal diferencia reside en la existencia del hecho generador. Por un lado, la elusión se caracteriza por la no verificación del hecho generador del gravamen, lo que conlleva la inexistencia de la obligación tributaria. El contribuyente se mueve en un ámbito de licitud al *evitar* que el hecho imponible se configure. Mientras que por el otro, la evasión se basa en la verificación y realización del hecho generador de la obligación tributaria, seguida de un incumplimiento del pago correspondiente. Implica acciones u omisiones ilícitas destinadas a eximirse del cumplimiento o a dilatar el momento en que la obligación se vuelve exigible.

Podríamos concluir entonces que, desde una perspectiva metodológica en el Derecho Tributario, la evasión en su acepción estricta se refiere a la conducta voluntaria y dolosa —omisiva o comisiva— del obligado tributario para eximirse total o parcialmente del

cumplimiento de sus obligaciones. Este enfoque estricto recalca el elemento doloso inherente a la violación legal.

ECONOMÍA DE OPCIÓN

El concepto de *Economía de Opción* se le atribuye al jurista español J. Larraz (1952), quien lo concibió como un principio fundamental según el cual la ley tributaria debe ser interpretada de forma literal. Este principio se configura cuando los individuos, en el ejercicio de su autonomía de la voluntad, se subordinan al ordenamiento jurídico y seleccionan las formas jurídicas que resultan más adecuadas y, simultáneamente, menos gravosas para sus negocios. Por consiguiente, la conducta del contribuyente es inherentemente lícita.

La esencia de este concepto radica en que el ordenamiento jurídico ofrece al contribuyente diferentes alternativas para estructurar un negocio o una operación. Al estar en la posibilidad de elegir la vía que le genere una menor carga tributaria, el contribuyente realiza una genuina planeación fiscal que no contraviene el espíritu de la ley. La única finalidad de esta elección es el ahorro fiscal, y el contribuyente que actúa de buena fe tiene derecho a que se interprete la ley tributaria en su sentido literal.

La *Planificación Fiscal* constituye la aplicación estratégica y técnica de este concepto. Corona F. (2004) la define como, el esfuerzo continuo por optimizar la carga tributaria, siempre dentro de la estricta legalidad, con el fin de obtener beneficios económicos futuros. Su objetivo básicamente es: “*eliminar, disminuir o diferir la carga fiscal de toda operación, siempre dentro del marco jurídico fiscal vigente y contando con el soporte documental que demuestre la licitud de los casos*”

La planeación fiscal depende del régimen tributario, del tipo de empresa, y todas las contingencias que se pudieran presentar. El diseño de la estrategia se basará en las circunstancias particulares y antecedentes de cada empresa o persona, aquí entra la capacidad, creatividad técnica y conocimientos del especialista en la materia, atendiendo siempre al principio natural de economía: “obtener el máximo rendimiento con el mínimo sacrificio”.

En opinión de Rivas (2000), los principios de la planificación tributaria serán los siguientes:

- **Necesariedad:** No siempre puede resultar útil y conveniente efectuar una planificación tributaria, sino únicamente cuando haya necesidad de ella. Una vez analizadas las diversas opciones que otorga la conducta y el negocio del contribuyente, se puede establecer si es necesaria una planificación.
- **Legalidad:** La planificación está basada en la utilización de la norma jurídica. No se puede planificar al margen de la ley, es decir en fraude a ella, con abuso de derecho, o utilizando otras formas ilícitas. Ahora bien, sin duda que en múltiples ocasiones resulta de complejidad la distinción entre una planificación tributaria y la elusión tributaria (entendiéndose como ilícita). El desarrollo del último objetivo de esta investigación está dedicado a este tema complejo.
- **Oportunidad:** la planificación tributaria debe ser oportuna. En otras palabras, debe llevarse a cabo con anterioridad a la realización de los actos. No falta aquel contribuyente que requiera de una economía de opción en el mes de noviembre e incluso en abril del año en que se deben declarar y pagar los impuestos. Podrían adoptarse medidas de planificación tributaria al cierre del ejercicio, pues ese momento ofrece

oportunidades para minimizar impuestos. Por ejemplo, a fin de año podría elegirse algún método alternativo de tributación que signifique un menor pago de impuestos.

- **Utilidad:** la planificación debe arrojar un saldo favorable al contribuyente. De esta forma, evaluadas todas las opciones, sólo debe ejecutarse ésta si con ella se logra rebajar la carga tributaria o bien diferir el pago de impuestos.
- **Materialidad:** la planificación tributaria debe considerar la magnitud o importancia del ahorro de impuestos, puesto que si éste es mínimo, puede significar que en definitiva, los costos e inconvenientes sean mayores que la economía obtenida.
- **Singularidad:** cada planificación tributaria tiene sus propias particularidades, toda vez que la realidad de cada contribuyente resulta ser distinta, es por ello que no es posible copiar o acomodar una planificación anterior, o aplicada a otro contribuyente. Deben tenerse en cuenta las peculiaridades del problema tributario que afecta al contribuyente en cuestión.
- **Seguridad:** toda planificación tributaria lleva implícita el riesgo de que esta actividad sea calificada como elusión o, peor aún, como evasión tributaria.

CONCLUSIÓN CAPÍTULO II

En resumen, el Capítulo II establece la distinción fundamental entre la elusión y la evasión fiscal. La elusión es una conducta lícita amparada en el principio de legalidad y la Economía de opción, donde el contribuyente evita la configuración del hecho imponible. En contraste, la evasión es un acto ilícito y sancionable que implica el incumplimiento doloso de una obligación tributaria ya nacida.



La Planificación Fiscal se determina como la aplicación legítima de este derecho de opción; sin embargo, su proximidad conceptual con la elusión subraya la complejidad de la línea divisoria entre ambas figuras y el consecuente desafío para el control fiscal.

CAPÍTULO III

EMPRESAS FICTICIAS

*El presente capítulo se enfoca en el análisis de las **empresas ficticias** (o "empresas fantasma"), estructuras jurídicas que, aunque se encuentran formalmente constituidas, carecen de sustancia económica real. Inicialmente, se establecerá una conceptualización que permite diferenciar la empresa legítima de estas sociedades de papel, destacando sus características esenciales como entes puramente formales utilizados para simular actividad económica. Posteriormente, se detallará el mecanismo operativo de estas entidades, poniendo especial énfasis en su uso para la evasión fiscal y el lavado de activos. Finalmente, se analizarán los instrumentos clave de la simulación, principalmente la generación y comercialización de facturas apócrifas, y sus efectos perjudiciales en los impuestos al Valor Agregado y a las Ganancias.*

CONCEPTUALIZACIÓN

Para comprender adecuadamente el concepto de “empresa fantasma”, resulta necesario comenzar por definir el término “empresa”. Ramírez (2009) la describe como una unidad económico-social en el ámbito económico-productivo, cuya estructura se basa en la combinación de recursos humanos, materiales y técnicos. Su finalidad radica en la obtención de utilidades a través de la venta de bienes y servicios, actividad que se desarrolla a partir de la utilización coordinada de los factores de producción (trabajo, tierra y capital).

Según Héctor Galeano (2016), una empresa fantasma es una sociedad constituida con el fin de ser utilizada ilegalmente para realizar transacciones simuladas que carecen de soporte real en

sus actividades. En esencia, estas estructuras jurídicas se crean para simular una actividad económica, financiera o comercial que, en la práctica, es inexistente.

Complementando esta visión, Espinoza (2019) amplía el espectro al definir la empresa ficticia como una entidad formalmente constituida que, careciendo de sustancia económica real, se utiliza para encubrir, disimular o facilitar operaciones ajenas a una actividad productiva legítima. La principal distinción en el enfoque de Espinoza es que el propósito de estas estructuras no radica en la generación de bienes o servicios, sino en su instrumentalización para fines irregulares o ilícitos más amplios, incluyendo tanto la evasión fiscal como el lavado de activos. En esencia, mientras Galeano se centra en la simulación de transacciones, Espinoza se enfoca en el uso de la falta de sustancia para cubrir una variedad de delitos financieros.

De este modo, aunque su creación pueda ajustarse a los marcos legales de constitución de sociedades, su funcionamiento se aparta de la finalidad económica propia de una empresa auténtica, transformándose en un mecanismo de simulación jurídica y contable.

Características de las empresas fantasma

Para establecer las principales características que definen a la empresa fantasma, se tomará como base el análisis del autor Carrascosa (2014). Este especialista ha establecido dos parámetros esenciales que reflejan la naturaleza de estas entidades:

- **Se trata de un ente jurídico puramente formal:** Carrascosa concibe la sociedad fantasma como una simple "sábana" o "pura apariencia", un ente meramente formal. Este tipo de sociedad existe jurídicamente, pues cumple en apariencia con todas las formalidades de constitución, lo que le confiere una aparente legalidad. Sin embargo, su

carácter "fantasma" se debe a que no desarrolla ninguna actividad económica ni posee los recursos necesarios de tierra, capital y humanos para la conformación real de una empresa. En términos del autor, al “retirar la sábana” que encubre a estas entidades, se constata la ausencia total de bienes, activos y actividad económica.

- **Son producto de la deslocalización internacional:** si bien esta sociedad posee formalmente un domicilio en un país determinado (un requisito indispensable para su creación), en la práctica carece de raíces económicas al no desarrollar ninguna actividad comercial o productiva en dicho lugar. Es decir, es una sociedad deslocalizada, puesto que ni la entidad, ni sus socios tienen una relación real con el país de su domicilio. Generalmente, éstas se establecen en jurisdicciones que ofrecen ventajas fiscales u otros beneficios jurídicos.

Una vez definida la empresa fantasma y analizados los dos parámetros conceptuales esenciales establecidos por Carrascosa, resulta pertinente detallar las características operativas y estructurales que permiten identificar su funcionamiento y los desafíos que plantean a los organismos de control. Estas características son las siguientes:

- **Estructura formal y titularidad:** son sociedades constituidas con aparente legalidad o sin cumplir la totalidad de los requisitos de forma (Sociedades Simples o de la Sección IV) . Es importante destacar que, independientemente de la inscripción, todas las sociedades son sujetos de derecho y pueden tener como titular a una persona humana o jurídica.

- **Objeto social simulador:** poseen en apariencia un objeto social real y lícito, el cual es utilizado para la simulación de transacciones y la justificación de supuestas actividades económicas inexistentes.
- **Fachada domiciliaria:** aunque poseen un domicilio dentro del territorio nacional (requisito legal), este suele ser una fachada. La entidad carece de activos fijos y del personal necesario para ejecutar un proceso productivo y comercial real.
- **Documentación apócrifa:** su principal actividad es la realización de transacciones simuladas para el lavado de dinero y la evasión fiscal mediante la emisión de comprobantes apócrifos
- **Complejidad en la responsabilidad:** determinar la responsabilidad resulta complejo en la práctica, dado que quienes ejercen el rol de responsables son a menudo personas interpuestas, testaferros o individuos que se encuentran en situación de insolvencia.
 - Tanto el testaferro como la persona interpuesta cumplen la misma función principal en el ámbito del delito: *aparentar ser el titular o el gestor legal* de un activo o una operación, cuando en realidad están actuando en nombre y beneficio del verdadero propietario, cuya identidad se busca ocultar. Se trata de la persona física o jurídica que aparenta ser el dueño, socio, accionista, o administrador legal de una propiedad, empresa, cuenta bancaria, o cualquier otro activo. Proporciona su nombre, firma e información identificatoria con el objetivo de otorgar una apariencia de legalidad a los bienes o transacciones, desvinculando formalmente dichos activos del verdadero responsable del ilícito.

Mecanismos operativos de las Empresas Fantasma

Espinoza Navas (2019) sostiene que para establecer el impacto que las empresas fantasmas generan en la sociedad, es fundamental comprender su *modus operandi* al cometer el fraude y, sobre esa base, determinar las consecuencias que se derivan.

El mecanismo operativo para la simulación de transacciones se desarrolla sustancialmente en cuatro fases:

- **Constitución y simulación:** una persona humana o jurídica constituye la empresa fantasma con el único objetivo de simular la venta de bienes o la prestación de servicios.
- **Acuerdo y facturación:** una empresa legítima acude a la empresa fantasma. Ambas simulan la realización de una transacción comercial con el propósito de obtener una factura que la empresa legítimamente utilizará como costo o gasto deducible .
- **Remuneración de la simulación:** la empresa beneficiaria del comprobante de venta paga un porcentaje del valor total de la factura a la entidad fantasma por la simulación de la operación económica.
- **Evasión y declaración:** finalmente, la empresa fantasma procede a declarar la transacción. Por su parte, el sujeto pasivo beneficiario utiliza dicho comprobante como gasto deducible, lo que resulta en el pago de un valor inferior al que le corresponde legalmente.

Como se ha mencionado previamente, una de las características distintivas de las empresas fantasmas es la emisión y utilización de facturas apócrifas, documentos que aparentan respaldar

transacciones económicas, que en realidad no responden a una operatoria real y que, permiten justificar gastos y créditos fiscales.

De acuerdo con Aventuroso (2014), las facturas apócrifas se definen como aquellos documentos fiscales que son emitidos o recibidos, ya sea por el emisor, el receptor o por ambos en un acto de connivencia, con el propósito de simular una relación jurídica ficticia y, consecuentemente, acreditar una operación mercantil inexistente.

Grosso Sheridan las define de la siguiente manera; *“Calificación con que se conoce a aquellas incorporaciones a las liquidaciones tributarias de documentación que se sujetan a todos los requisitos formales que son exigidos y que están relacionadas con la escenificación de una actividad supuestamente acaecida pero que en verdad es simulada y que tiene por objeto, en lo que a estos fines nos interesa, disminuir cargas tributarias”*

Estas simulaciones pueden asumir diferentes formas:

- Generación y comercialización de facturas comerciales que no responden a contribuyentes existentes, aunque cumplen todos los requisitos formales.
- Generación y comercialización de facturas comerciales de contribuyentes reales pero que no habrían vendido o prestado el servicio documentado por la factura comercial, y que es consentida por dichos contribuyentes de igual forma. Son facturas que documentan operaciones que no responden a la realidad pero contemplan todas las formalidades necesarias e incluso, el tributo correspondiente es abonado, aunque generalmente en menor medida, por el emisor.

- Generación y comercialización de facturas de contribuyentes reales a los cuales se les habría duplicado la documentación. Son facturas que corresponden a contribuyentes reales pero no emitidas por ellos.
- Generación y comercialización de facturas comerciales de contribuyentes ficticios (existentes en papel pero sin actividad real). Son facturas generadas por usinas; esta es la modalidad más compleja y requiere de una organización destinada a la creación y distribución de las mismas. Revisten distintas modalidades, siendo las más comunes la utilización de empresas fantasmas, sin capacidad operativa, que no tributan el impuesto que les corresponde o, que ocultan operaciones que nada tienen que ver con la realidad de la operación.

Se trata de organizaciones delictivas dedicadas a la venta de facturas apócrifas. Falsifican o emiten facturas ficticias a cambio de un porcentaje del monto de dichas facturas. Puede tratarse de facturas sin contenido o con importes inexactos. De esta manera, se crean redes de empresas ficticias, cuyo verdadero y único objeto es la emisión de facturas falsas.

En algunos casos se pueden utilizar empresas reales como “pantallas” o “puentes” en procura de distanciar al usuario final con la empresa proveedora de facturas falsas, con el propósito de ocultar el consumo de comprobantes falsos por parte de la primera.

Los principales objetivos de los usuarios de este tipo de facturas son:

- **En el Impuesto al Valor Agregado (IVA):** el registro de facturas apócrifas tiene como consecuencia directa el abultamiento ficticio de los créditos fiscales. Este accionar disminuye artificialmente la carga tributaria, pues distorsiona la mecánica de cálculo del

impuesto, basado en la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal, tal como se estableció en el Capítulo 1.

- **En el Impuesto a las Ganancias:** al establecer que la ganancia neta resulta de deducir de la ganancia bruta, los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente, podemos afirmar que mientras más abultados sean los gastos, menor será la ganancia neta sujeta a impuesto.
 - **Salidas No Documentadas:** el Art. 40 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, grava las erogaciones o salidas de dinero carentes de documentación o respaldadas por documentación falsa. No se admite la deducción del gasto en el Balance impositivo y está sujeta a la tasa máxima del impuesto, considerándose dicho pago como definitivo. Se utilizan facturas apócrifas para cubrir erogaciones carentes de documentación respaldatoria.
 - La Ley de Procedimiento Tributario N° 11.863 establece en su artículo 33 que *“todas las registraciones contables deben estar respaldadas por los comprobantes correspondientes; sólo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquellas”*. Esta norma tiene dos objetivos fundamentales:
 - Impedir que el contribuyente deduzca de su balance fiscal erogaciones cuya vinculación con la obtención, el mantenimiento o la conservación de la ganancia gravada no ha sido suficientemente acreditada

- Subsanan la falta de pago del gravamen en cabeza del beneficiario de las erogaciones, omisión que es dable de esperar de un sujeto que no otorga comprobantes a sus clientes

A continuación, se presenta un caso numérico sencillo para ilustrar la mecánica de la evasión fiscal mediante el registro de documentación apócrifa, analizando sus efectos directos tanto en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) como en el Impuesto a las Ganancias (IG) .

Escenario 1: simulación operaciones conforme al marco legal aplicable

A los fines de la simulación, se parte de un caso testigo donde la empresa opera conforme a la normativa, registrando su actividad económica real y plenamente documentada. Los parámetros de ingresos, egresos y la alícuota de IVA, necesarios para la liquidación de los impuestos nacionales, son los siguientes:

Concepto	Base Imponible	IVA (21%)	Monto Total
Ventas Gravadas	\$100,00	\$21,00	\$121,00
Compras/Gastos vinculados a la actividad gravada	\$50,00	\$10,50	\$60,50

Tal como vimos en el Capítulo I, la mecánica del cálculo del IVA responde al siguiente esquema:

$$\text{Impuesto Neto} = \text{Débito Fiscal} - \text{Crédito Fiscal}$$

La carga tributaria en el IVA se determina entonces por la diferencia entre el Débito Fiscal (IVA generado en ventas) y el Crédito Fiscal (IVA de compras y gastos necesarios):

$$\text{Impuesto Neto} = \$21,00 - \$10,50 = \$10,50$$

Por el otro lado, en el Impuesto a las Ganancias, la base imponible se obtiene deduciendo de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtener y mantener la fuente:

Concepto	Monto
Ingresos por ventas	\$100,00
Gastos deducibles	(\$50,00)
Ganancia neta sujeta a impuesto	\$50,00

En este marco de transparencia y cumplimiento, la empresa tributaría un total de **\$10,50** en concepto de IVA y liquidaría el Impuesto a las Ganancias sobre una base imponible de **\$50,00**. Este resultado numérico será contrastado en el Escenario 2, donde se introduce el elemento de la documentación apócrifa para demostrar la magnitud de la disminución artificial de la carga tributaria.

Escenario 2: simulación con la inclusión de factura apócrifa

El contribuyente decide registrar una factura apócrifa por un monto de \$40,00 (neto) en concepto de supuestos servicios o bienes. El IVA asociado a esta factura es de \$8,40.

Este monto apócrifo tiene un doble efecto en la liquidación de impuestos:

- **En IVA:** aumenta el Crédito Fiscal en \$8,40.
- **En IG:** aumenta los Gastos Deducibles en \$40,00.

El registro de la documentación falsa tiene como consecuencia el abultamiento ficticio del Crédito Fiscal, lo que disminuye el monto final del impuesto a ingresar:

Concepto	Base Imponible	IVA (21%)	Monto Total
Ventas Gravadas	\$100,00	\$21,00	\$121,00
Compras/Gastos vinculados a la actividad gravada	\$90,00	\$18,90	\$98,90

$$\text{Impuesto Neto} = \$21,00 - \$18,90 = \$2,10$$

Como podemos observar, la maniobra reduce el impuesto a pagar de \$10,50 a \$2,10, generando una evasión de \$8,40.

En el Impuesto a las Ganancias, el registro del gasto apócrifo de \$40,00 reduce directamente la base imponible (Ganancia Neta), disminuyendo la carga tributaria final.

Concepto	Monto
Ingresos por ventas	\$100,00
Gastos deducibles	(\$90,00)
Ganancia neta sujeta a impuesto	\$10,00

En este caso, el abultamiento de gastos reduce la base imponible (Ganancia Neta) de \$50,00 a \$10,00.

Este ejemplo confirma que el uso de facturas apócrifas logra el doble objetivo de la evasión:

- **En IVA:** distorsiona la mecánica del impuesto al incrementar el Crédito Fiscal, llevando a un menor impuesto a ingresar.
- **En IG:** reduce la Ganancia Neta imponible al simular gastos que no responden a una transacción real, disminuyendo la base de cálculo del tributo.

Empresas ficticias como vehículo para el Lavado de Activos

La utilización de empresas ficticias no se limita únicamente a la evasión fiscal. Estas estructuras representan un eslabón fundamental en la cadena del Lavado de Activos, de ahora en adelante LA, actuando como vehículos de simulación que permiten a las organizaciones criminales insertar fondos de origen ilícito en el circuito financiero formal.

Para poder comprender con precisión la vinculación, primero es necesario establecer una definición y describir las etapas de este proceso.

Según Piva Torres G. E. (2024), el lavado de activos constituye un mecanismo complejo diseñado para incorporar fondos procedentes de actividades criminales al circuito económico-financiero formal. El objetivo esencial de este proceso es conferir una apariencia de legalidad a los bienes ilícitos, disimulando así su procedencia. El autor destaca que este blanqueo de capitales sirve para ocultar una amplia gama de delitos graves, que incluyen, entre otros, el narcotráfico, el tráfico de armas, el secuestro, el sicariato, el contrabando, la trata de personas (tanto para explotación laboral como para redes de prostitución o pornografía infantil) y la financiación de actos terroristas.

Para ilustrar su estructura, Hernández Quintero (2006), describe las tres fases del proceso de lavado, una vez que se han obtenido los dineros producto del ilícito, así:

- **Colocación:** consiste en la introducción física de la moneda en el sistema financiero. Esto supone el entregar el dinero de origen ilícito (generalmente en efectivo) a una entidad financiera, o a través de métodos alternativos como la compra de instrumentos monetarios o el fraccionamiento de depósitos.
- **Estratificación:** una vez introducido en el sistema financiero, el objetivo es eliminar el rastro de su procedencia. Para ello, se realizan complejas cadenas de transacciones que ocultan la fuente original, como traslados a otras entidades bancarias, transferencias internacionales (a menudo a paraísos fiscales con laxos controles y estricto rigor en la reserva bancaria), y la mezcla con fondos de origen legal.
- **Integración:** se caracteriza por regresar el dinero al mercado de donde inicialmente salió, pero disfrazado de fondos legítimos. Esto se hace generalmente a través de la compra de inmuebles, vehículos de lujo, o la adquisición de negocios de fachada (empresas ficticias) y la integración de fondos a la cadena comercial bajo la apariencia de ingresos lícitos.

En el marco del Lavado de Activos (LA), la empresa ficticia desempeña un rol fundamental, especialmente durante la fase de estratificación. Como mencionamos, esta etapa se caracteriza por la separación de los capitales ilícitos de su origen delictivo mediante la ejecución de una intrincada secuencia de transacciones financieras. La finalidad principal de estas entidades sin sustancia económica radica en establecer una capa de simulación que oculte la verdadera procedencia del dinero. Su única función operativa es generar el soporte documental contable necesario para legitimar el flujo de capital. En cuanto al mecanismo de justificación, los fondos de procedencia ilícita son canalizados hacia la empresa fantasma, simulando ser pagos

legítimos. Esto se articula mediante figuras como el reembolso de préstamos, el pago por servicios inexistentes, o la declaración de ingresos por la venta de bienes o la prestación de servicios ficticios, todo ello respaldado por la emisión de facturas apócrifas.

La peligrosidad y eficacia de este esquema han sido oficialmente reconocidas a nivel global. El GAFI (Grupo de Acción Financiera Internacional), el organismo intergubernamental de referencia en la lucha contra el LA y el Financiamiento del Terrorismo (FT), categoriza la creación y uso de sociedades de papel y la manipulación de facturación como una tipología de alto riesgo.

“El GAFI ha identificado que la complejidad de las estructuras corporativas, incluyendo el uso de empresas pantalla o *shell companies* en jurisdicciones con baja transparencia, es un método preferente para que los lavadores de dinero dificultan el rastreo de la procedencia real de los fondos por parte de las autoridades de control” (GAFI, *Typologies Report*, 2023).

Al respecto, Espinoza Navas (2019) subraya que el propósito principal de una empresa ficticia "no radica en generar bienes o servicios, sino en servir como instrumento para fines ilícitos o irregulares, tales como la evasión fiscal, el lavado de activos o la canalización de fondos de procedencia dudosa".

Finalmente, la empresa ficticia facilita la integración del dinero, la fase final del lavado. Una vez que el dinero ha sido "limpiado" a través de la simulación de transacciones comerciales, los fondos ya parecen provenir de una actividad lícita.

La empresa ficticia puede entonces transferir estos fondos justificados a sus beneficiarios finales (quienes a menudo son testaferros o personas interpuestas), bajo conceptos como dividendos, pagos de préstamos inexistentes o retiros de capital. Esta transferencia final consolida la apariencia de legalidad, haciendo que los fondos sean indistinguibles de los ingresos legítimos.

En síntesis, la empresa ficticia es el puente entre el dinero “sucio” y el sistema económico formal, gracias a su capacidad de simular la sustancia económica que la legislación exige.

Estudio de casos sobre empresas ficticias en Argentina

Luego de haber analizado las características estructurales, los mecanismos operativos y la vinculación de las empresas ficticias con la evasión fiscal y el lavado de activos, resulta apropiado examinar algunos casos reales acontecidos en Argentina.

Para la selección y análisis de estos antecedentes, se han utilizado como referencia los estudios de casos analizados por Berardi Evelyn, Lepiscopo Anabella y López Lorena Daniela Solange, como así también artículos de diarios digitales nacionales como La Nación, entre otros.

El análisis de estos antecedentes permite observar de manera práctica cómo las estructuras jurídicas carentes de sustancia económica son utilizadas como instrumentos para simular operaciones, emitir facturación apócrifa y canalizar fondos de origen ilícito bajo una apariencia de legalidad.

Estos casos, documentados por organismos de control, evidencian la complejidad y magnitud del fenómeno, así como las dificultades que enfrenta el Estado para detectarlo y sancionarlo oportunamente.

A través de su estudio se busca establecer la conexión entre la teoría y la práctica, identificando patrones comunes en la creación y funcionamiento de estas entidades, los métodos de simulación más utilizados, y las consecuencias tributarias, legales y sociales derivadas de su accionar.

CASO 1: GRUPO DE EMPRESAS MISIONES

Un antecedente destacado sobre el uso de sociedades ficticias en Argentina se remonta al año 2013 en la provincia de Misiones, el cual es analizado por Berardi, Lepiscopo y López en su tesis *"Estrategias y responsabilidad del contador público en su función de auditor para prevenir el lavado de activos"* para la Universidad Nacional de San Martín. En dicha investigación las autoras describen el desmantelamiento de una red integrada por cerca de 30 empresas pantalla. Estas entidades simulaban la prestación de una amplia gama de servicios, incluyendo inmobiliarios, financieros, de salud, seguridad y de asesoramiento jurídico contable, con el propósito fundamental de defraudar al fisco. La red generó operaciones simuladas que ascendieron a los \$300 millones de pesos, facilitando una evasión tributaria superior a los \$70 millones de pesos.

La sofisticación del esquema radicó en la composición multidisciplinaria de la asociación ilícita, integrada por profesionales claves para el sistema legal y contable, tales como contadores, abogados, técnicos informáticos, escribanos públicos e incluso empleados estatales. Estos actores se dedicaban a la creación sistemática de sociedades irreales con base en la zona central de Misiones, planificando una expansión geográfica significativa.

El mecanismo operativo principal de la red consistía en facilitar la evasión fiscal de terceros contribuyentes. Para ello, ofrecían un catálogo de servicios fraudulentos que abarcaba desde la

creación de las empresas fantasmas, la simulación de nóminas de empleados y la orquestación de quiebras fraudulentas, hasta el manejo fraudulento de cheques para eludir controles financieros. La falta de sustancia económica real de estas sociedades se evidenció en su habilitación: la red operaba un grupo de inmobiliarias para formalizar contratos de locación, utilizando los mismos domicilios para alquilar a diferentes contribuyentes de manera casi simultánea, demostrando que su única función era la simulación documental.

CASO 2: BANCO HSBC

Otro antecedente de gran relevancia técnica analizado por Berardi, Lepiscopo y López, fue la denuncia interpuesta por la AFIP contra el Banco HSBC, iniciado alrededor de 2013, por los delitos de asociación ilícita, evasión fiscal y lavado de dinero. La acusación se fundamentó en que diversas empresas operaban a través de la entidad, realizando transacciones por un monto superior a los \$390 millones de pesos que no habían sido declaradas, lo que configuró una evasión impositiva estimada en más de \$200 millones de pesos.

La investigación se originó en 2009 tras la detección de un esquema masivo de facturas apócrifas. La AFIP responsabilizó al banco por no haber implementado los controles adecuados, alegando la existencia de una plataforma defraudatoria que facilitaba la circulación de documentación falsa.

El *modus operandi* delictivo se articulaba del siguiente modo:

- La empresa Red de Multiservicios S.A. actuaba como tomadora de facturas apócrifas para inflar sus gastos y reducir artificialmente su carga impositiva.

- Los pagos de estas facturas se realizaban mediante cheques a nombre de dos personas físicas (apellidos Fernández y Espinoza).
- Estas personas endosaban los cheques en beneficio de otras tres organizaciones (Mas Distribuidora S.A. y Recaudaciones y Servicios del Sur S.R.L.), las cuales mantenían cuentas operativas en el HSBC.
- El eslabón clave del encubrimiento residía en que los cheques no se depositaban en las cuentas declaradas de las organizaciones, sino en una cuenta bancaria fantasma dotada de un CUIT genérico dentro del propio banco, lo que impedía a la entidad reportar la información transaccional a la AFIP.

Este caso ilustra cómo las entidades y cuentas fantasmas son esenciales para simular movimientos de capital y evitar la contribución fiscal, constituyendo una herramienta versátil no solo para la evasión, sino también para el ocultamiento que precede al lavado de activos.

CASO 3: LA BANDA DE LOS GRAFITIS

El caso de la "Banda de los Grafitis" fue ampliamente documentado por la prensa nacional, siendo el periodista Nicolás Pizzi quien lo detalló en un artículo publicado en el diario *La Nación* en octubre de este mismo año.

Este caso, es un estudio que revela la articulación delictiva entre el fraude a la administración pública y el posterior lavado de activos. La maniobra se desarrolló entre 2013 y 2018, involucrando la sustracción de fondos públicos del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires a través de la instrumentalización de empresas ficticias. Actualmente, la Justicia Federal procesó

y embargó a los responsables por el delito de lavado, aunque el expediente por corrupción original sigue su curso en el fuero local.

La base del esquema consistió en la creación de las sociedades Citepa S.A. y Varberg S.A., cuyo fin primordial era la simulación. Estas empresas fueron constituidas a nombre de testaferros para ocultar a los verdaderos gestores (los hermanos Solmi). La investigación reveló la ausencia de sustancia económica real de estas firmas: Citepa, por ejemplo, carecía de domicilio declarado, bienes registrables y sus pocos empleados registrados resultaron ser una pantalla para simular cumplimiento ante posibles inspecciones.

El delito precedente se consumó cuando estas entidades ficticias obtuvieron contratos multimillonarios de SBASE (Subterráneo de Buenos Aires S.E.) y del Ministerio de Educación porteño para la limpieza de grafitis. La AFIP y la PROCELAC determinaron el fraude mediante sobrepuestos flagrantes en las licitaciones: el sobre costo llegó al 570% en contratos con SBASE y al 150% con el GCBA, configurando una defraudación masiva a las arcas públicas. El control de las licitaciones era interno, utilizando un mecanismo de simulación de competencia donde las empresas de la propia red competían entre sí.



**SUBTERRANEOS
de Buenos Aires**

ORDEN DE COMPRA N°: 001461

9 de Febrero de 2015

Página 2 de 2

SEÑORES:

Razón Social: **CITEPA S.A.**

Código: **3071400508**

Dirección: **PETRONA SOMONINI 475**

Localidad: **BA 2930**

Provincia:

CUIT: **30714005088**

Tel/fax: **03329430298**

FACTURAR A:

Subterráneos de Buenos Aires S.E.

CUIT: 30-54575631-4

I.V.A RESPONSABLE INSCRIPTO

Agüero 48 (B1171AAB)

CABA, Argentina

Estado: **Pendiente**

ITEM	NUMERO PARTIDA	CANTIDAD	UM	FECHA ENTREGA	USAR PRE	IMP	TOTAL
DAÑO, PÉRDIDA O LESIÓN QUE PUEDA CAUSAR A TERCEROS O A CUALQUIER PERSONA O BIENES PÚBLICOS O PRIVADOS A CAUSA DE LA EJECUCIÓN DEL CONTRATO. LA SUMA ASIGURADA NO DEBERÁ SER SUPERIOR A US\$ 250.000,00 (DOSCIENTOS CINCUENTA MIL) DÓLARES ESTADOUNIDENSES. LA POLIZA DE SEGURO DEBERÁ CONTENER UNA CLÁUSULA DE NO REPETICIÓN A FAVOR DE METROVIA S.A. Y SUBTERRANEOS DE BUENOS AIRES SOCIEDAD DEL ESTADO, SUS FUNCIONARIOS Y/O DEPENDIENTES. EN CASO DE ESTAR ENCUADRADOS EN LA RG. Nº 2177 Y 2485, LAS FACTURAS ELECTRÓNICAS DEBERÁN SER REMITIDAS AL SIGUIENTE CORREO: facturas_privadas@sbases.com.ar CONTACTOS: SR. VICTOR SOLMI E-MAIL: victorsolmi@gmail.com NOTA: La presente contratación se ha realizado conforme a los puntos 2.2.1. y 3.2.2. del Procedimiento de Compras y Adquisiciones, a través de los cuales, la Gerencia Solicitante asume la responsabilidad sobre las ofertas presentadas y la recomendación del proveedor adjudicado.							

FORMA Y PLAZOS DE PAGO: TREINTA (30) DÍAS F.F. PREVIA CONFORMIDAD SBASE A TRAVÉS DE LA COORDINACIÓN DE RELACIONES INSTITUCIONALES Y GESTIÓN CULTURAL-GCJA. CORPORATIVA Y COMERCIAL.

INTEGRA LA CONTRATACIÓN: TODO LO ACTUADO POR ACT. 0073-00063970, LAS OFERTAS DEL 09/01/2015 APROBADA POR SBASE POR RESOLUCIÓN N° 228075 DEL 20/01/2015 A FS. 95/97, Y LA PRESENTE ORDEN DE COMPRA.

Cantidad de Items Solicitados: 00001

Son Pesos: cuatro millones doscientos siete mil doscientos —

Condición de pago: 30 días Fecha de Factura

Precio Total: \$ 4.207.200,00

Orden de compra de Subterráneos de Buenos Aires S.E. a favor de CITEPA S.A.

Las pesquisas desnudaron la falsedad de la titularidad formal. El juez Casanello determinó que los verdaderos dueños evitaban figurar en los registros societarios o bancarios, utilizando a los testaferros (como Jorge Palacio, presidente de Citepa) como fachada. No obstante, las pruebas digitales fueron decisivas: se secuestraron órdenes de compra de SBASE que tenían consignado el correo electrónico personal de uno de los hermanos Solmi como contacto directo, y se detectaron comunicaciones internas que confirmaban el manejo de los recursos humanos. En el caso de Varberg S.A., los celulares revelaron la interacción fluida de los dueños reales con funcionarios de alto nivel del GCBA, incluyendo contactos del Ministerio de Ambiente y Espacio Público.

El dinero proveniente de los contratos públicos (cifras que superaron los \$27.5 millones de pesos en total) fue canalizado hacia la sociedad de bolsa Servente y Cía S.A. El paso final de *integración*, concepto que fue definido en detalle en el Capítulo II como la fase culminante del proceso de lavado de activos (LA), se articuló mediante dos mecanismos clave para desdibujar la trazabilidad del capital:

- **Retiro escalonado de efectivo:** el dinero se retiró mediante la emisión de cheques librados por la financiera, la mayoría de una baja denominación (\$50.000), lo que facilitaba su cobro al portador y eludía los umbrales de reporte.
- **Inversión en Títulos Públicos:** otra porción del capital se invirtió en activos financieros legítimos (bonos Boden 2015, AA17), logrando que los fondos adquirieran una apariencia de legalidad dentro del mercado de valores.

El fallo judicial resaltó la responsabilidad de la financiera, la cual fue procesada por no cumplir sus deberes de sujeto obligado ante el lavado. La entidad no había realizado un perfil transaccional de los clientes ni había determinado la identidad de los beneficiarios finales, permitiendo que las operaciones de las empresas ficticias, totalmente desproporcionadas a su actividad declarada, se ejecutaran sin objeción. La confirmación de los procesamientos por la Cámara Federal en el delito de lavado subraya la instrumentalidad de las estructuras corporativas y financieras en el fraude.

CASO 4: CASO AFA - Análisis de las presuntas maniobras de criminalidad económica bajo investigación judicial

La investigación sobre la gestión de la Asociación del Fútbol Argentino (AFA) bajo la conducción de Claudio Tapia y Pablo Tovigginio revela un complejo esquema de criminalidad económica. Conforme a lo relevado por los periodistas Nicolás Pizzi y Hugo Alconada Mon (La Nación, 15/01/2026), la entidad habría sido utilizada para extraer flujos millonarios de divisas mediante la articulación de tres eslabones clave: sociedades pantalla en el exterior, facturación apócrifa y terminales financieras informales ("cuevas") en el ámbito local.

Se identificó un clúster de cinco sociedades constituidas en Florida, EE. UU. (*SCH Consulting Group LLC*, *MS Innovation Tech Corp*, *MLS Global Trading Corp*, *Arcofisa International Corp* y *Samtak LLC*), las cuales presentaban indicadores de riesgo sustanciales:

- Todas registraron la misma sede legal en Miami, lo que sugiere una estructura de control unificada y carente de sustancia operativa real.
- La titularidad de estas firmas recae en individuos cuyo perfil socioeconómico es inconsistente con la prestación de servicios globales (ej. casos de titulares registrados como trabajadores de baja calificación o en situación de insolvencia crediticia).

Desde una perspectiva contable, la operatoria se canalizó a través de facturas por presuntos servicios de marketing, logística y consultoría que totalizaron USD 3.745.090. El análisis técnico de estos comprobantes revela anomalías documentales severas, entre las cuales podemos destacar que se detectaron facturas con numeración decreciente en el tiempo (ej. factura n° 241 emitida antes que la n° 237), lo que constituye una evidencia irrefutable de

 MS INNOVATION TECH CORP		INVOICE	
848 BRICKELL AVE, 1130 A MIAMI FLORIDA ZIP CODE 33131 backoffice@msinnovationtech.com https://www.msinnovationtech.com		FROM INVOICE 241	DATE 01/10/22
BILLS TO ASOCIACION DEL FUTBOL ARGENTINO (AFA) Via Monte 1366, Buenos Aires CABA 1053 C.I.F./CUIT 30-52745070-1		TERMS DUE ON RECEIPT	
DESCRIPTION	HOUR		
Digital marketing campaigning on web networks			
THANKS FOR YOUR TRUST	SUBTOTAL		
	TOTAL		

If you have any questions about this invoice, please contact backoffice@msinnovationtech.com

All payment should be made to:

BENEFICIARY: MS INNOVATION TECH CORP
ACCOUNT NO.: 627957393
ADDRESS: 848 BRICKELL AVE, 1130 A, MIAMI, FL 33131-2949
BANK NAME: WELLS FARGO
TYPE: BUSINESS-CHECKING
BANK ABA: 122000248
BANK SWIFT: PNBPUS33NNYC
BANK ADDRESS: 900 SW 57th Ave, Miami, FL 33144, Estados Unidos

 MS INNOVATION TECH CORP		INVOICE	
848 BRICKELL AVE, 1130 A MIAMI FLORIDA ZIP CODE 33131 backoffice@msinnovationtech.com https://www.msinnovationtech.com		N. OF INVOICE 237	DATE 04/06/22
BILLS TO ASOCIACION DEL FUTBOL ARGENTINO (AFA) Via Monte 1366, Buenos Aires CABA 1053 C.I.F./CUIT 30-52745070-1		TERMS DUE ON RECEIPT	
DESCRIPTION	HOUR	RATE PER HOUR	AMOUNT
Digital marketing campaigning on web networks			\$ 382,600.00
			-.-
			-.-
			-.-
THANKS FOR YOUR TRUST	SUBTOTAL		\$ 382,600.00
	TOTAL		\$ 382,600.00

1. **Diferimiento:** La AFA ordenaba a empresas intermediarias de cobro (ej. TourProdEnter LLC u Odeoma SL) desviar pagos de patrocinadores internacionales directamente a las cuentas de las sociedades pantalla en Miami.
2. **Estratificación:** El dinero se movía a través de contratos de "agente de cobro" con retenciones de honorarios elevadas (hasta el 30%).

3. **Integración:** Finalmente, el capital era repatriado mediante operaciones de compensación con operadores financieros informales en la Ciudad de Buenos Aires (edificios de Av. Corrientes 327 y 456), donde los fondos eran entregados en efectivo, perdiendo toda trazabilidad bancaria.

LA MANIOBRA

El comité ejecutivo de la AFA, que preside **Claudio "Chiqui" Tapia**, aprobó la contratación de TourProdEnter LLC el 9 de diciembre de 2021 para recolectar fondos alrededor del mundo



TourProdEnter LLC, una sociedad de Erica Gillette y Javier Faroni, recaudó más de **US\$ 260,5 millones** de auspiciantes publicitarios, partidos amistosos y derechos de transmisión



US\$ 260,5 millones

TourProdEnter LLC abrió cuentas en 4 bancos estadounidenses donde depositó el dinero

Bank of America US\$ 146 M
Citibank US\$ 41,8 M
Synovus US\$ 72,4 M
JP Morgan US\$ 270.000

De los US\$ 260,5 millones, TourProdEnter LLC giró US\$42 millones a cuatro sociedades domiciliadas en Miami en las que aparecen dos parejas de argentinos

US\$ 42 M

También, TourProdEnter LLC envió US\$ 109,9 millones a una firma con sede en Uruguay y destinó US\$ 26,9 millones a otros gastos y destinos.

Velpasalt LLC US\$ 14,7 M
Marmasch LLC US\$ 13,4 M
Soagu Services LLC US\$ 10,8 M
Velp LLC US\$ 3 M

Circuito del dinero reunido por la AFA a través de una cuenta en EE.UU

En el esquema descripto, se observa la multiplicación de transferencias y se interponen diversas entidades jurídicas con el fin de desdibujar la trazabilidad del dinero y separar los fondos de su origen. La eventual utilización de sociedades radicadas en jurisdicciones extranjeras, sumada a la intervención de intermediarios financieros y a la canalización posterior hacia estructuras offshore, configura un circuito que incrementa la opacidad y complejiza el control contable y regulatorio.

El caso analizado permite ilustrar cómo la combinación de sociedades sin sustancia, intermediación internacional y circuitos financieros fragmentados puede constituir un mecanismo idóneo para la ocultación o disimulación del origen y destino de fondos.

Cabe destacar que, los hechos expuestos anteriormente forman parte de una investigación en curso. A la fecha, no existe una sentencia firme que valide estas irregularidades. Las personas y entidades mencionadas gozan de la presunción de inocencia hasta que la Justicia determine lo contrario.

CONCLUSIÓN CAPÍTULO III

A partir de la evidencia recopilada en este capítulo, se ha establecido que la empresa ficticia o sociedad de papel constituye el vehículo instrumental esencial para la comisión de delitos económicos en el contexto argentino. Se ha comprobado que estas estructuras, definidas por su carencia de sustancia económica real, poseen una doble funcionalidad delictiva: por un lado, facilitan la evasión fiscal al simular operaciones y abultar los créditos fiscales mediante la emisión de facturación apócrifa; y por otro lado, actúan como el eje de la fase de estratificación

del lavado de activos, blanqueando el capital originado en la corrupción, el narcotráfico u otros delitos precedentes.

El análisis de los casos mencionados, corroboró que los modus operandi locales coinciden con las tipologías de alto riesgo identificadas por el GAFI. Particularmente, se verificó el uso sistemático de testaferros y la utilización de intermediarios financieros para desdibujar la trazabilidad del dinero mediante el retiro escalonado o la inversión en el mercado de valores. La recurrencia de estos esquemas subraya la vulnerabilidad del sistema de control frente a la sofisticación de las tramas de ocultamiento.

En consecuencia, una vez establecida la naturaleza y el modus operandi de estas estructuras delictivas, el foco de la investigación se desplaza hacia la respuesta del Estado. Ello exige un estudio riguroso de las consecuencias legales, jurídicas y penales, así como de las sanciones aplicables a los involucrados en estas tramas de fraude y lavado. Adicionalmente, se abordará el análisis de los mecanismos de prevención y las estrategias de detección implementados por el Estado para contrarrestar dichas actividades. Este conjunto de temas será el eje central del siguiente capítulo.

CAPÍTULO IV

CONSECUENCIAS LEGALES

El presente capítulo aborda el núcleo de las responsabilidades y sanciones que derivan de la implementación de empresas ficticias como mecanismo para la evasión fiscal. Mientras que los capítulos precedentes han sentado las bases conceptuales y operativas de esta práctica ilícita, la presente sección se enfoca en el riguroso marco normativo que busca prevenirla y castigarla, analizando sus implicancias dentro del ámbito penal. El fenómeno de la evasión fiscal mediante estructuras societarias simuladas no solo socava la justicia y equidad del sistema tributario, sino que también constituye un ataque directo al bien jurídico tutelado por el Estado: la Hacienda Pública. Por esta razón, su estudio requiere una comprensión profunda de la Teoría del Delito y sus componentes esenciales, que permiten tipificar estas conductas como hechos punibles.

DEFINICIÓN DE DELITO

Romagnosi (1956), sienta las bases de esta perspectiva al postular el delito como una "agresión al bienestar". Para este autor, la amenaza principal no es solo el acto ilícito en sí, sino la impunidad que, de permitirse, erosionaría los cimientos sociales hasta su destrucción. En consecuencia, establece que la función primordial del derecho, y de la sociedad en su conjunto, es la eliminación de dicha impunidad como mecanismo de autopreservación.

Sobre estos cimientos, Francesco Carrara (1871) desarrolla la definición legalista que define a esta escuela. Carrara concibe el delito como:

"...la infracción de la ley del Estado promulgada para proteger la seguridad ciudadana, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso".

Lo fundamental en la tesis de Carrara es su insistencia en el delito como un *"ente jurídico"* (un constructo legal), oponiéndolo a un mero *"ente de hecho"* (un fenómeno social o natural). El delito no existe como tal en la naturaleza; es una creación de la ley.

Para Carrara, la esencia del delito radica en la *"infracción"*, entendida como la colisión directa entre el acto humano y la norma positiva. Esto tiene una implicación crucial: la *antijuridicidad* (la contrariedad a la ley) no es simplemente un elemento más del delito, sino que constituye su *esencia misma*. Sin ley previa que lo prohíba (principio de legalidad), un acto no puede ser considerado delictivo.

Edmundo Mezger (1935) fundamenta parte de su dogmática en la influyente *"teoría del tipo"* (*Tatbestandslehre*) desarrollada por Ernst von Beling. Esta concepción establece que el tipo penal es el *supuesto hipotético* (la descripción abstracta) contenido en la norma jurídica. La consecuencia fundamental de esta teoría es el principio de tipicidad: para que una infracción sea penalmente relevante, ese acto concreto debe *"encajar"* de manera perfecta en la descripción legal. Este proceso de adecuación del hecho al tipo se denomina *subsunción*. En resumen, la infracción (el acto) debe *encuadrarse* plenamente en el tipo penal para ser considerada delito.

Siguiendo a Peña y Almanza (2010), el delito se define como un acto típicamente antijurídico y culpable. Esta concepción estratificada implica que la conducta debe ser analizada secuencialmente, superando cada nivel para poder analizar el siguiente.

En un primer nivel, se analiza el "*injusto penal*". La afirmación de que el acto es típicamente antijurídico se descompone en dos juicios:

- **Tipicidad:** la conducta debe encuadrar perfectamente en la descripción legal de un tipo penal.
- **Antijuridicidad:** la conducta típica debe estar en oposición a la totalidad del ordenamiento jurídico, lesionando o poniendo en peligro un bien jurídicamente protegido, sin que exista un permiso para realizarla.

Como señalan los autores, un acto típico puede dejar de ser antijurídico si se median causas de justificación. Figuras como el estado de necesidad (justificante), la legítima defensa o el cumplimiento de un deber (que el texto original situaba erróneamente en la culpabilidad) anulan la antijuridicidad del hecho. En estos casos, la conducta es lícita y, por tanto, no hay delito.

Solo si se ha determinado que el acto es típicamente antijurídico (es decir, constituye un injusto penal), se procede a analizar la culpabilidad. Este es el juicio de reproche que se formula al autor por haber realizado ese injusto, cuando le era exigible actuar conforme a derecho.

Peña y Almanza, indican que para que la culpabilidad pueda vincularse a una persona, deben concurrir los siguientes elementos:

- Imputabilidad.
- Dolo o Culpa.
- Exigibilidad de un comportamiento distinto.

La conducta deja de ser culpable si median causas de inculpabilidad, las cuales impiden que se pueda formular el reproche, aunque el acto siga siendo antijurídico. Algunas de estas causales pueden ser: caso fortuito, cumplimiento del deber, estado de necesidad, entre otras.

En conclusión, si al acto típicamente antijurídico le falta un elemento de la culpabilidad o concurre una causa de inculpabilidad, el delito no se configura. No hay delito porque, aunque existe un injusto, este no es penalmente reprochable a su autor.

ELEMENTOS DEL DELITO

Existe un consenso sustancial en la dogmática penal moderna sobre la estructura estratificada del delito. Según López Soria (2020) se concibe que toda conducta delictiva supone una acción (o conducta humana) que es típica, antijurídica y culpable.

Por tanto, como además se menciona en el artículo “Elementos del Delito” redactado por Editorial Etecé, toda conducta punible es el resultado de la constatación secuencial y sistemática de estos elementos:

ELEMENTOS SUBJETIVOS

- **Sujetos del delito:** son los individuos o entidades involucrados en el hecho delictivo. Se clasifican según su rol:
 - **Sujeto activo:** la persona física que ejecuta la acción delictiva.
 - **Sujeto pasivo:** quien sufre el daño o la ofensa. Puede ser una *persona física o una persona jurídica*.

ELEMENTOS OBJETIVOS

- **Acción (actus reus):** es la conducta voluntaria, por acción u omisión, que origina el delito. Como requisito esencial, la conducta debe ser *intencional, consciente y voluntaria*. Por el contrario, no existe delito si el acto es involuntario.
- **Tipicidad:** es la adecuación exacta de la conducta realizada con la descripción del delito establecida en la ley penal. Para que un acto sea delito, debe estar previamente tipificado en la norma.
- **Antijuridicidad:** se refiere a la contradicción entre el acto realizado y el ordenamiento jurídico vigente. Es la esencia de lo "ilegal": un comportamiento que viola una norma explícita sin tener una justificación válida aceptada por la ley. Por ejemplo: sancionar el delito de evasión impositiva implica previamente que no se cumplió la ley tributaria y se dañan los fines del estado, los cuales son proveer al bienestar general.
- **Culpabilidad:** es el nexo psicológico que vincula al autor con su acto y determina si la persona es reprochable por lo que hizo. En este sentido, además de la conducta del profesional, tipificada como delito y contraria al ordenamiento jurídico en general, debe ser culpable, esto significa que el profesional debe haber actuado con DOLO (intención de producir el daño) o CULPA (conducta descuidada).

La culpa se manifiesta de la siguiente manera:

- **Imprudencia:** actuar con exceso de confianza o arriesgarse más de lo debido.
- **Negligencia:** no hacer lo que se debía hacer para evitar el daño.

- **Impericia:** actuar sin tener la capacidad técnica o los conocimientos mínimos necesarios.
- **Inobservancia de reglamentos:** ignorar o violar reglas y normativas establecidas, ya sea por descuido o desconocimiento.

A estos elementos, la doctrina a veces añade un ulterior presupuesto: la **punibilidad**. Sin embargo, la autonomía de esta categoría es problemática.

Como sugiere el propio término "conducta punible", la punibilidad parece ser la consecuencia lógica de un *acto típico, antijurídico y culpable*, y no un elemento constitutivo más.

Generalmente, este quinto nivel se reserva para analizar circunstancias excepcionales (como las condiciones objetivas de punibilidad o la ausencia de excusas absolutorias) que, por razones de política criminal, pueden añadir o suprimir la necesidad de castigo sin afectar la existencia del injusto culpable.

EXIMENTES DEL DELITO

Al hablar de los eximentes nos estamos refiriendo a aquellas situaciones donde en principio existe un delito, pero al analizarlo se dan circunstancias que eximen de considerar la existencia de la pena aun cuando sea contrario al ordenamiento jurídico general.

EXIMENTES DE LA ACCIÓN

En principio para que no haya acción no debe haber actividad voluntaria por parte de la persona que comete el delito. Los casos en que no hay acción por falta de voluntad son:

- **Acto reflejo:** Es el movimiento involuntario del sujeto.

- **Fuerza física irresistible:** Se produce cuando la persona no participa de la acción porque una fuerza exterior irresistible mueve su cuerpo.

EXIMENTES DE LA TIPICIDAD

Aquellos casos en que la actividad del profesional no estuviera encuadrada como delito. Aunque se reprime también, en caso de *tentativa* (arts.42 y sgtes. Cód. Penal). Los mencionados artículos expresan los siguiente:

- **ARTÍCULO 42 C.P.:** “El que con el fin de cometer un delito determinado comienza su ejecución, pero no lo consuma por circunstancias ajenas a su voluntad, sufrirá las penas determinadas en el artículo 44”.
- **ARTÍCULO 43 C.P.:** “El autor de tentativa no estará sujeto a pena cuando desistiere voluntariamente del delito”.
- **ARTÍCULO 44 C.P.:** “La pena que correspondería al agente, si hubiere consumado el delito, se disminuirá de un tercio a la mitad”.

EXIMENTES DE LA ANTIJURIDICIDAD

Se produce en aquellos casos en que, si bien el agente (en este caso, el profesional) ha obrado en forma contraria al ordenamiento jurídico en general, existe en la ley una especie de permiso que excluye su antijuridicidad. Las causas que eximen de la antijuridicidad son las llamadas causas de justificación y estas son:

- **Cumplimiento de un deber jurídico:** Es el caso en que el profesional realiza un acto tipificado como delito, pero cumpliendo con un deber jurídico, o ejerciendo un derecho. En este caso, no obra antijurídicamente, por lo tanto, no hay delito. Por ejemplo: cuando

el Contador para evitar que un inocente sea condenado penalmente, revela el secreto profesional que mantiene de su cliente.

- **Ejercicio regular de un derecho, autoridad o cargo:** En este caso el profesional está amparado por el Artículo 19 de la Constitución Nacional. El ejercicio del derecho, autoridad o cargo debe ser legítimo. Un ejemplo de ejercicio regular de un cargo sería el caso del Contador que se niega a revelar el secreto profesional sobre su cliente, ante el requerimiento de un funcionario (o juez) y que no exista imperativo legal que lo obligue a ello (expresado en el art. 156 C.P. y ccdd. del Código de Ética Unificado para Prof. Cs. Económicas).
- **Estado de necesidad:** Se produce cuando la persona se encuentra ante la disyuntiva de que para salvar un bien jurídico, tiene que producir un daño a otro bien jurídico.
- **Legítima defensa:** Se produce cuando una persona para salvar su vida, la de su familia o la de un tercero o sus bienes produce un daño a otra. Para ello deben darse los requisitos establecidos en el art. 34 del Código Penal.

EXIMENTES DE LA CULPABILIDAD

Para que no exista culpabilidad deben darse los siguientes elementos:

- **Error o ignorancia de hecho, no imputable:** El error es el conocimiento errado de una cosa y la ignorancia es la ausencia de conocimiento. Para que funcione como causa de inculpabilidad debe ser *esencial, inculpable y decisivo*.
- **Coacción:** Es la amenaza de sufrir un mal grave e inminente, por ejemplo, cuando el Contador diere fe, de un acto bajo la amenaza de que su familia sufrirá daños, si no lo hace.

- **Obediencia debida:** Se produce en aquellos casos en los que el profesional estuviera obligado a cumplir órdenes de un superior, pero para ello deberá verificar que la orden provenga de la persona que tenga competencia para dar la orden, que tenga las formalidades legales o que la orden no sea manifiestamente ilícita, mediando subordinación jerárquica.

TIPOS DE DELITOS

El Código Penal argentino protege bienes jurídicos fundamentales, como el orden económico, la hacienda pública, la propiedad, la fe pública y el orden público, a través de una variedad de delitos. Entre ellos se encuentran el fraude económico (arts. 172 y 173 C.P.), delito de fraude contra la Administración Pública (art. 174 C.P.), la falsedad documental (arts. 292 y 293 C.P.), la asociación ilícita (art. 210 C.P.), delito de balance falso (art. 300 C.P.) y el lavado de activos (art. 303 C.P.).

En la práctica, algunas de estas conductas pueden materializarse mediante el uso indebido de estructuras jurídicas legítimas, como sociedades comerciales, que dejan de ser simples vehículos económicos y se transforman en instrumentos para encubrir o facilitar delitos.

En este trabajo se analizarán los tipos penales que se relacionan directamente con este fenómeno. Entre ellos, se destacan:

- **Estafas y defraudaciones** (arts. 172 y 173 C.P.), cuando la empresa se utiliza para generar un engaño o simular solvencia.
- **Defraudación contra la administración pública** (art. 174 C.P.) podría servir como marco general para ciertos casos de evasión tributaria, aunque esta última cuenta con

una ley específica que la regula, la Ley 27.430, que tipifica la evasión simple, agravada y la asociación ilícita fiscal.

- **Asociación ilícita** (art. 210 C.P.), cuando la organización detrás de la sociedad constituye un grupo estable destinado a cometer delitos.
- **Falsedad documental** (art. 293 C.P.), especialmente vinculada a la inserción de datos falsos en instrumentos societarios o contables.
- **Balance Falso** (art. 300 C.P.), estrechamente vinculado con los responsables de la confección de estados contables y con los profesionales encargados de dar fe pública a la información contenida en ellos.
- **Lavado de activos** (art. 303 C.P.), cuando la estructura societaria se usa para dar apariencia lícita a fondos ilícitos.
- Además, se incluye el análisis del régimen penal tributario (Ley 24.769), que incorpora figuras como la *evasión simple y agravada* (arts.1 y 2) y la *asociación ilícita fiscal* (art. 15).

En síntesis, el estudio de los distintos tipos penales del Código Penal y del régimen tributario permite entender la lógica del derecho penal argentino y la forma en que se busca prevenir, sancionar y controlar el uso indebido de mecanismos legales, garantizando la protección de los bienes jurídicos y la confianza en las instituciones.

LA EVASIÓN IMPOSITIVA DESDE LA ÓPTICA DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO

La Ley 27.430 (B.O. 29/12/2017), conocida como la Reforma Tributaria, introdujo modificaciones sustanciales en el Régimen Penal Tributario, derogando en la práctica a su predecesora, la Ley 24.769. Tal como menciona Patricia Alejandra Cozzo Villafañe (2022), esta reforma no sólo implicó una readecuación de la numeración de los artículos, sino que redefinió los tipos penales, principalmente mediante una significativa actualización de las condiciones objetivas de punibilidad que se encontraban desactualizadas.

A pesar de la re-sistematización de los artículos, el bien jurídico protegido se mantiene inalterado: la hacienda pública en su faz dinámica. Como señala la doctrina citada por Spessot, no se protege el "patrimonio" estático del Estado (ya cubierto por el Código Penal), sino "la actividad financiera del Estado como proceso dirigido a obtener recursos y realizar el gasto público".

A continuación, se presenta un análisis comparativo de las principales figuras delictivas antes y después de dicha reforma.

EVASIÓN SIMPLE

La figura básica de evasión simple, ahora contenida en el Artículo 1 del régimen, mantuvo su estructura típica: el acto de evadir mediante "declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid" y la escala penal de dos (2) a seis (6) años de prisión.

La modificación central fue la actualización del monto de la condición objetiva de punibilidad:

- **Ley 24.769 (Art. 1):** El monto evadido debía exceder los \$400.000 por cada tributo y ejercicio anual.
- **Ley 27.430 (Art. 1):** El monto se elevó a \$1.500.000.

La nueva ley aclara expresamente que el monto es una *condición objetiva de punibilidad*, zanjando una vieja discusión doctrinaria. Además, se introdujo como novedad un párrafo que especifica que, para tributos locales (como Ingresos Brutos), el monto se considerará "para cada jurisdicción".

El núcleo del tipo penal en la evasión tributaria no reside en la mera omisión de pago, sino en la modalidad comisiva empleada: el *ardid o engaño*. Algunos doctrinarios caracterizan este elemento como un despliegue astuto de medios engañosos o artificios simuladores, respectivamente.

En consecuencia, el delito exige una materialidad activa, es decir, un artificio idóneo para inducir a error al Fisco y ocultar la obligación tributaria. Esta exigencia traza la línea divisoria fundamental entre el *deudor moroso* (quien incumple por simple omisión temporal) y el *evasor penal*, cuya conducta se perfecciona necesariamente a través de la maniobra fraudulenta.

En cuanto a la imputación subjetiva, estamos ante una figura de delito doloso que demanda un plus intencional o *dolo específico*. Esto implica que el sujeto activo debe tener conciencia efectiva de la idoneidad del ardid desplegado y orientar su voluntad a burlar la pretensión fiscal, impidiendo así el ingreso del tributo legalmente correspondiente.

Un aspecto central en la dogmática penal tributaria es determinar la idoneidad del ardid, particularmente al evaluar si la inacción del contribuyente posee entidad suficiente para configurar el tipo penal.

En primer lugar, respecto a la *omisión de presentar la Declaración Jurada*, la doctrina mayoritaria coincide en que la mera inactividad no constituye “*per se*” el ardid exigido. Dado que el Fisco conoce los plazos de vencimiento y posee facultades de intimación, el silencio del obligado no resulta idóneo para inducir a error. Sin un despliegue adicional de medios engañosos que obstaculicen la fiscalización, dicha conducta permanece en la esfera de la infracción formal (Ley 11.683), careciendo del elemento ardidoso necesario para la tipicidad penal.

En segundo lugar, se plantea la problemática de la *presentación de Declaraciones Juradas "en cero"* (sin movimiento). Si bien implica una falsedad material, esta maniobra suele carecer de idoneidad engañosa cuando la inconsistencia es evidente. Por ejemplo, declarar saldo cero en el Impuesto a las Ganancias habiendo declarado actividad en el IVA resulta una contradicción fácilmente detectada por el Fisco mediante el simple cruce de sus propias bases de datos. En tales supuestos, al tratarse de un ardid burdo o ineficaz, se descarta la configuración del delito e incluso se diluye el dolo, entendido como la voluntad de realizar un engaño con probabilidad de éxito.

EVASIÓN AGRAVADA

La figura de evasión agravada, encontrándose en el artículo 2, que mantiene la pena de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, fue objeto de una redefinición detallada de sus incisos, actualizando montos y conductas:

- **Agravante por monto (inc. a):** el umbral se elevó de \$4.000.000 a \$15.000.000.
- **Uso de intermediarios (inc. b):** el monto mínimo se incrementó de \$800.000 a \$2.000.000. Crucialmente, la redacción se modernizó para incluir explícitamente el uso de "estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes", reflejando una mayor complejidad en las maniobras de ocultamiento.
- **Uso fraudulento de beneficios fiscales (inc. c):** el monto se actualizó de \$800.000 a \$2.000.000.
- **Uso de facturas apócrifas (inc. d):** este agravante sufrió un cambio conceptual. En la Ley 24.769, era una agravante por la sola conducta. La Ley 27.430 introdujo un requisito cuantitativo, especificando que el perjuicio generado debe superar la suma de \$1.500.000 para que aplique el agravante.

La figura es dolosa y, por el máximo de la pena (9 años), impide la excarcelación o eximición de prisión.

APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE BENEFICIOS FISCALES

Esta figura, que en la Ley 24.769 se encontraba en el Artículo 3, mantuvo su lugar en el articulado de la nueva ley y su escala penal, siendo la misma de prisión de tres años y seis meses a nueve años.

La conducta sancionada, es decir, aprovecharse indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones, entre otros, se vio actualizado su monto mínimo, pasando de \$400.000 a \$1.500.000 "en un ejercicio anual".

OBTENCIÓN FRAUDULENTO DE BENEFICIOS FISCALES Y SANCIONES ACCESORIAS

La Ley 27.430 reordenó la estructura de los delitos. La figura de "Obtención fraudulenta de beneficios fiscales" (Art. 4 de la Ley 24.769) fue reubicada en el Artículo 8 de la nueva ley. Asimismo, la sanción accesoria de "pérdida del beneficio", encontrándose en el artículo 5 de la ley anterior, fue trasladada al **Artículo 14** del nuevo régimen.

APROPIACIÓN INDEBIDA DE TRIBUTOS

Este tipo penal, que sanciona al agente de retención o percepción que no deposita los fondos retenidos, fue reubicado del artículo 6 de la ley anterior al artículo 4 de la nueva, y sufrió dos modificaciones sustanciales:

- **Monto:** la condición objetiva de punibilidad mensual se elevó de \$40.000 a \$100.000.
- **Plazo:** este fue un cambio significativo en la configuración del delito. El plazo para el depósito se extendió de "diez (10) días hábiles administrativos" a "treinta (30) días corridos" desde vencido el plazo de ingreso.

DELITOS RELATIVOS A LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

De manera análoga a los delitos tributarios, el régimen penal previsional fue actualizado en sus figuras y montos.

Evasión Simple Previsional

La evasión de aportes o contribuciones al sistema de seguridad social, artículo 7 de la Ley 24.769, reubicado en el artículo 5 de la Ley 27.430, vio su monto mensual de punibilidad incrementado de \$80.000 a \$200.000.

Evasión Agravada Previsional

Los agravantes de la evasión previsional, encontrándose en el artículo 8 de la ley anterior, y en el artículo 6 en la nueva Ley, fueron actualizados:

- **Agravante por monto (inc. a):** el umbral mensual se elevó de \$400.000 a \$1.000.000.
- **Uso de intermediarios (inc. b):** el monto mínimo se incrementó de \$160.000 a \$400.000, incorporando las mismas descripciones de maniobras complejas que su par tributario (fideicomisos, etc.).
- **Uso de beneficios (inc. c):** se incorporó explícitamente el agravante por uso fraudulento de beneficios fiscales por un monto superior a \$400.000.

Apropiación Indebida de Recursos de la Seguridad Social

Finalmente, la apropiación indebida de aportes retenidos a los empleados, establecida en el artículo 9 de la ley anterior, y en el artículo 7 de la nueva Ley, fue modificada en paralelo a la figura tributaria:

- **Monto:** el monto mínimo mensual no ingresado se elevó de \$20.000 a \$100.000.

- **Plazo:** el plazo para el depósito se extendió de 10 días *hábiles administrativos* a 30 días *corridos*.

En síntesis, la reforma de la Ley 27.430 actualizó los importes monetarios del Régimen Penal Tributario a valores más acordes con la realidad económica y, a su vez, refinó los tipos penales para capturar maniobras de evasión y elusión más sofisticadas.

ANÁLISIS DE LAS REFORMAS INTRODUCIDAS POR LA LEY 27.799 - “LEY DE INOCENCIA FISCAL” - AL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO Y DE PROCEDIMIENTO FISCAL

La Ley 27.799 introduce modificaciones estructurales significativas en el ordenamiento jurídico tributario argentino, alterando disposiciones clave del Régimen Penal Tributario (Título IX de la Ley 27.430) y de la Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683). La normativa tiene como objetivo principal la actualización de los montos previstos como condiciones objetivas de punibilidad, la flexibilización de los mecanismos de extinción de la acción penal y la implementación de regímenes simplificados de fiscalización y declaración para determinados contribuyentes.

En materia penal tributaria, la legislación eleva sustancialmente los umbrales cuantitativos que delimitan la intervención del derecho penal, respondiendo a la necesidad de readecuación de valores monetarios. Específicamente, se modifica el artículo 1° del Régimen Penal Tributario, elevando la condición de punibilidad para la evasión simple de un millón quinientos mil pesos (\$1.500.000) a cien millones de pesos (\$100.000.000).

De igual manera, para los supuestos de evasión agravada previstos en el artículo 2°, inciso a), el monto se incrementa de quince millones de pesos (\$15.000.000) a mil millones de pesos (\$1.000.000.000). Asimismo, se actualizan los importes relativos a la apropiación indebida de tributos (artículo 4°) y de los recursos de la seguridad social (artículo 7°), estableciéndose nuevos pisos de diez millones de pesos (\$10.000.000) y tres millones quinientos mil pesos (\$3.500.000) respectivamente.

Con el fin de evitar el desfasaje inflacionario futuro, la norma introduce en su artículo 43 un mecanismo de actualización anual de estos importes a partir del 1° de enero de 2027, basado en la variación de la Unidad de Valor Adquisitivo (UVA).

La reforma incorpora, a través de la modificación del artículo 16 del régimen, la posibilidad de que la administración tributaria se abstenga de formular denuncia penal si el obligado cancela de forma incondicional y total las obligaciones evadidas y sus intereses con anterioridad a dicho acto. Esta dispensa se otorga por única vez por cada sujeto obligado.

En caso de haberse iniciado ya la acción penal, se prevé su extinción si el imputado acepta y cancela la totalidad de la deuda, más un importe adicional equivalente al cincuenta por ciento (50%) del total, dentro de los treinta (30) días hábiles posteriores a la notificación de la imputación.

En el ámbito procedimental, la Ley 27.799 sustituye el artículo 56 de la Ley 11.683, redefiniendo los plazos de prescripción de las facultades del Fisco. Se establece un plazo general de cinco (5) años para contribuyentes inscriptos. No obstante, este plazo se reduce a tres (3) años para aquellos contribuyentes que hayan presentado sus declaraciones juradas en

término, y hayan regularizado los saldos, siempre que la autoridad de aplicación no detecte una "discrepancia significativa" entre lo declarado y la información disponible.

La norma define como *discrepancia significativa* aquella impugnación que resulte en un incremento de impuestos superior al quince por ciento (15%) de lo declarado, o cuando la diferencia supere los montos establecidos en el Régimen Penal Tributario.

Finalmente, el Título II introduce un régimen opcional de declaración jurada simplificada para personas humanas y sucesiones indivisas residentes que registren ingresos totales anuales de hasta mil millones de pesos (\$1.000.000.000) y un patrimonio inferior a diez mil millones de pesos (\$10.000.000.000).

La adhesión a este régimen y el pago de la obligación resultante otorgan al contribuyente una presunción de exactitud sobre sus declaraciones juradas para los períodos no prescriptos. Esto conlleva un efecto liberatorio respecto de acciones civiles y penales tributarias, salvo en casos donde se verifique fraude mediante el uso de facturas apócrifas o discrepancias sustanciales.

ANÁLISIS DE FALLOS ARGENTINOS

CASO 1: LA USINA DE FACTURAS

El pronunciamiento judicial en autos "Di Biase, Luis Antonio y otros s/ asociación ilícita y evasión" (Causa N° 1680), dictado por el Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 2 y ratificado posteriormente por la Cámara Federal de Casación Penal, se erige como un leading case en la jurisprudencia nacional referente al combate de las organizaciones delictivas conocidas como "usinas de facturas apócrifas".

En dicha causa, el Tribunal tuvo por acreditada la existencia de una estructura criminal destinada a la constitución y comercialización de sociedades instrumentales o "de cartón". La maniobra se centraba en la creación de entes jurídicos —como la firma Caliban S.A. y otras vinculadas— que, si bien observaban las formalidades registrales ante la Inspección General de Justicia (IGJ) y la AFIP, carecían de sustrato material. Estas firmas no poseían capacidad económica, operativa, financiera ni personal idóneo para perfeccionar las prestaciones que documentaban.

La finalidad exclusiva de estos entes ficticios era la emisión sistemática de comprobantes apócrifos para su venta a terceros contribuyentes (los "usuarios"). Esta operatoria permitía a los adquirentes:

- Incrementar artificialmente sus costos para erosionar la base imponible del Impuesto a las Ganancias.
- Computar crédito fiscal de IVA inexistente, disminuyendo así ilegítimamente su obligación tributaria.

Para la resolución condenatoria, el órgano jurisdiccional aplicó un concurso de delitos fundamentado en el Régimen Penal Tributario (Ley 24.769, con sus modificaciones) y el Código Penal de la Nación:

- **Asociación Ilícita Fiscal** (Art. 15, inc. c, LPT): el aspecto más trascendente del fallo "Di Biase" radica en la aplicación de la figura calificada de Asociación Ilícita Fiscal. El Tribunal entendió que la conducta de los imputados excedía la mera participación

criminal en un delito de evasión (complicidad), configurando un tipo penal autónomo y pluriofensivo.

A diferencia del delito de evasión, que lesiona la Hacienda Pública, la Asociación Ilícita Tributaria atenta contra el *Orden Público Económico*. Para su configuración, el fallo ratificó la concurrencia de los requisitos objetivos exigidos por la dogmática penal:

- **Pluralidad de Agentes:** la intervención de tres o más personas, elemento verificado en la estructura jerárquica de la "usina" (jefes, organizadores, testaferros y reclutadores).
- **Permanencia y Habitualidad:** no se trató de un acuerdo criminal transitorio para un hecho aislado (*societas sceleris*), sino de una organización estable en el tiempo, con distribución de roles y una infraestructura montada con el propósito indeterminado de cometer delitos tributarios de manera reiterada.
- **Idoneidad Lesiva:** la estructura criminal creada poseía tal sofisticación que ponía en peligro la seguridad del tráfico comercial y la integridad del sistema de recaudación en su conjunto, independientemente de los delitos de evasión concretos que se perfeccionaran posteriormente con cada "usuario" de las facturas.
- **Evasión Agravada** (Art. 2, LPT): configurada por la utilización de facturas apócrifas y la cuantía de los montos evadidos.
- **Participación Criminal** (Art. 45 y ss., CP): el fallo distinguió los grados de responsabilidad entre los autores intelectuales (diseñadores de la ingeniería fiscal) y los

partícipes necesarios (testaferros o interpósitas personas que figuraban en los directorios).

La sentencia sentó un criterio de severidad respecto a la creación de empresas fantasmas:

- Prisión de cumplimiento efectivo: dada la magnitud de la lesión a la Hacienda Pública y la sofisticación de la maniobra, se impusieron penas privativas de la libertad a los organizadores, superando el umbral de la condicionalidad.
- Responsabilidad de los "Testaferros": se desestimaron las defensas basadas en el desconocimiento por parte de quienes figuraban como presidentes o directores. El Tribunal estableció que ceder la identidad para conformar sociedades vacías de contenido implica una participación necesaria ineludible en la maniobra defraudatoria.
- Dolo Directo: se ratificó que la estructura de una "usina" conlleva intrínsecamente un dolo directo de defraudar, pues es inconcebible una finalidad comercial lícita en una empresa que factura sumas millonarias careciendo de factores productivos (capital y trabajo).

CASO 2: VALIDEZ DE LOS PAGOS EN EFECTIVO

El fallo dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) en los autos "Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c/ DGI", de fecha 19 de marzo de 2014, constituye el *leading case* indiscutido en materia de validez fiscal de operaciones reales frente a incumplimientos formales en los medios de pago.

La controversia jurídica se suscitó a raíz de la impugnación de las declaraciones juradas del contribuyente por parte de la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ex AFIP), determinando ajustes en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto al Valor Agregado (IVA). El *gravamen* de la cuestión no residía en la inexistencia o simulación de las transacciones, sino en la modalidad extintiva de las obligaciones: el contribuyente había cancelado facturas superiores al límite legal vigente mediante entrega de dinero en efectivo, contraviniendo el mandato de bancarización obligatoria.

El debate se centró en la constitucionalidad del régimen establecido por la Ley 25.345 (Ley de Prevención de la Evasión Fiscal), confrontando sus disposiciones con las garantías de la Carta Magna:

- **Artículos 1 y 2 de la Ley 25.345:** esta normativa impone el uso de medios bancarios (cheque, transferencia, giro) para pagos superiores a determinado monto (\$1.000), sancionando el incumplimiento con la improcedencia absoluta de las deducciones impositivas y el cómputo del crédito fiscal, aun cuando se acredite la veracidad de las operaciones.
- **Colisión de Principios:** el Tribunal debió ponderar si la sanción de la ley formal vulneraba el derecho de propiedad (Art. 17 C.N.) y el principio de capacidad contributiva, al gravar una riqueza ficticia por desconocer costos reales, afectando asimismo el principio de razonabilidad de las leyes (Art. 28 C.N.).

El Máximo Tribunal resolvió declarar la inconstitucionalidad del artículo 2 de la Ley 25.345 para el caso concreto, sentando una *ratio decidendi* (*razón para decidir*), basada en tres pilares:

- **Irrazonabilidad del Formalismo:** la Corte sostuvo que prohibir la deducción de un gasto erogado y comprobado basándose exclusivamente en un vicio formal (el medio de pago) constituye un exceso ritual manifiesto que deviene en confiscatorio.
- **La "Veracidad" como Condición *Sine Qua Non*:** el fallo no habilita el uso indiscriminado de efectivo, sino que establece una carga probatoria dinámica: para ampararse en esta doctrina, el contribuyente debe demostrar fehacientemente la materialidad de la operación y la existencia real de los proveedores.
- **Tutela de la Capacidad Contributiva:** se reafirmó que el tributo debe recaer sobre la ganancia real y efectiva. Si el Fisco no discute que la operación existió (v.gr., compraventa de granos), no puede pretender recaudar sobre una base ficticia ignorando los costos incurridos, bajo pretexto de una infracción a las normas de pago.

El fallo "Mera" protege al contribuyente negligente (error de forma) pero honesto (operación real). En contraposición, en el esquema de las "usinas de facturas", dicha protección es inaplicable.

La doctrina "Mera" exige probar la veracidad de la transacción. Dado que, por definición, una empresa ficticia carece de capacidad operativa y simula hechos económicos que no responden a una operación económica real; el usuario de facturas apócrifas jamás podrá satisfacer el estándar probatorio exigido por la Corte en este fallo.

El precedente sirve para demostrar que el sistema jurídico argentino tolera el error formal en el medio de pago, pero es intransigente con la simulación dolosa. Quien opera con una usina no

comete una infracción a la Ley 25.345 subsanable vía jurisprudencia, sino un fraude sustancial que veda cualquier posibilidad de deducción fiscal.

CONCLUSIÓN CAPÍTULO IV

En el presente capítulo se analizaron las consecuencias legales derivadas del uso de empresas ficticias como mecanismo de evasión fiscal, desde la perspectiva del derecho penal argentino y del régimen penal tributario. El análisis permitió demostrar que estas prácticas, cuando se estructuran mediante simulación, engaño y ardid, trascienden el plano de las infracciones administrativas y adquieren relevancia penal.

Desde la Teoría del Delito, se observó que las maniobras analizadas reúnen, en términos generales, los elementos de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad exigidos para la configuración del ilícito penal. Asimismo, el estudio del Régimen Penal Tributario, especialmente a partir de la Ley 27.430, evidenció una clara orientación normativa tendiente a reforzar la tutela de la hacienda pública frente a esquemas de evasión cada vez más complejos.

En este sentido, se destacó la importancia de diferenciar los supuestos de incumplimientos meramente formales de aquellos en los que la simulación dolosa, a través de sociedades carentes de sustancia económica, constituye el núcleo de la maniobra ilícita. Esta distinción resulta esencial para delimitar el alcance de la intervención penal y asegurar su aplicación a los casos de mayor lesividad.

En síntesis, el capítulo confirma que la utilización de empresas ficticias con fines evasivos genera consecuencias jurídicas severas, al afectar la hacienda pública, el orden económico y la confianza en el sistema tributario.

CAPÍTULO V

EL ROL DEL CONTADOR

El estudio de los mecanismos de evasión y elusión fiscal no puede desvincularse de las responsabilidades profesionales que recaen sobre quienes intervienen en la preparación, registración y análisis de la información económica. En el capítulo precedente se abordaron las consecuencias legales derivadas de la evasión fiscal y el lavado de activos, destacando el impacto sancionatorio que estas conductas generan en el ámbito penal. Sobre esa base, el presente capítulo se propone profundizar en el rol que desempeña el contador frente a dichas prácticas, examinando no solo sus obligaciones éticas y legales, sino también su posición dentro del sistema tributario.

RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO

La figura del profesional en Ciencias Económicas, especialmente el contador público, se encuentra sujeta a diversas responsabilidades derivadas del ejercicio de sus incumbencias. Estas responsabilidades pueden surgir por su participación (por acción u omisión) en el accionar delictivo de sus clientes, particularmente en los casos de evasión fiscal.

A continuación, se detalla la naturaleza y el origen de los principales tipos de responsabilidad profesional.

Responsabilidad Ética

La responsabilidad ética del contador se encuentra definida en el Código de Ética Unificado para Profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina, el cual establece un “conjunto homogéneo y ordenado de principios y normas” de cumplimiento obligatorio para

todos los graduados en Ciencias Económicas. Este marco deontológico constituye la base normativa sobre la cual se estructura la conducta esperada del profesional, delimitando sus deberes, los valores que debe observar y los estándares mínimos de integridad que guían su actuación.

En este sentido, el Código de Ética expresa que la responsabilidad ética se relaciona con la *capacidad del ser humano de responder por sus actos y por las consecuencias previsibles de esos actos desde una perspectiva moral*. Supone que quien actúa sea dueño de sus decisiones, lo que exige ser consciente de lo que se va a hacer y decidir hacerlo libremente. Trasladado al ámbito profesional, este principio constituye el fundamento de la conducta esperada de todo contador, quien debe ejercer su labor con plena comprensión de los efectos que sus acciones u omisiones pueden generar en el ámbito económico, social y fiscal.

Sobre esta base se construyen los principios rectores que orientan su práctica: la contribución al bien común, la idoneidad técnica, la objetividad, la confidencialidad, la prudencia y la humildad profesional. Estos valores exigen un comportamiento íntegro, digno y un compromiso permanente con la actualización y la mejora continua. Si bien las normas éticas son de carácter descriptivo y no taxativo, su alcance se extiende a cualquier conducta que contradiga el espíritu de estos principios, aun cuando no esté específicamente prevista en el Código de Ética.

En los casos en que se verifiquen transgresiones a los principios o normas éticas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 44 del Código de Ética Profesional, el contador queda sometido al régimen disciplinario previsto en las leyes de ejercicio profesional. La Ley N.º 5.051 (BO 27/05/1986) de la provincia de Mendoza, otorga al Tribunal de Ética la facultad de evaluar la gravedad de la falta y los antecedentes del profesional, pudiendo aplicar sanciones que abarcan

desde una advertencia o amonestación privada, un apercibimiento público mediante su publicación en un medio de amplia circulación, hasta la suspensión temporal del ejercicio o, en los casos más graves, la cancelación definitiva de la matrícula.

Implicancia del Secreto Profesional

Dentro de este marco ético se inserta el *secreto profesional*, uno de los deberes más relevantes del contador. Implica que todos los profesionales en Ciencias Económicas deben guardar secreto de toda aquella información que fuera adquirida en el ejercicio de su actividad profesional. Su fundamento descansa en la confianza necesaria para que el cliente pueda proporcionar información completa y veraz, y en la función social del contador como garante de la correcta registración y comunicación de la información.

Al respecto, el Código de Ética Profesional del CPCE de Mendoza indica en su Art. 28: “*La relación entre profesionales y clientes debe desarrollarse dentro de la más absoluta reserva, respetando la confidencialidad de la información acerca de los asuntos de los clientes o empleadores adquirida en el curso de sus servicios profesionales*”.

Sin embargo, en el Artículo 32 del Código establece una limitación al mencionado principio expresando lo siguiente: *el profesional puede revelar el secreto, exclusivamente ante quien tenga que hacerlo y en sus justos y restringidos límites, en los siguientes casos:*

- a) Cuando el profesional es relevado por el cliente o empleador de guardar el secreto, no obstante ello, debe considerar los intereses de todas las partes, incluyendo los de terceros que podrían ser afectados.
- b) Cuando exista un imperativo legal.

- c) Cuando el profesional se vea perjudicado por causa del mantenimiento del secreto de un cliente o empleador y éste sea el autor voluntario del daño. El profesional ha de defenderse en forma adecuada, con máxima discreción y en los límites justos y restringidos.

No deberá divulgar entre terceros detalles peyorativos de su cliente o empleador para desacreditarle como persona. Debe compaginar su defensa con el respeto deontológico que se debe a sí mismo y a su cliente o empleador.

- d) Cuando guardar el secreto profesional propiciase la comisión de un delito que en otro caso se evitaría.
- e) Cuando guardar el secreto pueda conducir a condenar a un inocente.
- f) Cuando el profesional deba responder a un requerimiento o investigación del Tribunal de Disciplina. En este caso no puede escudarse en el secreto para ocultar información esencial para la resolución del caso.

De lo expuesto se desprende que el secreto profesional debe armonizarse con los principios de probidad y respeto por la legalidad. En ningún caso puede ser invocado como un escudo para cubrir maniobras evasivas, estructuras ficticias, facturación apócrifa u otras prácticas que lesionen el interés fiscal. El equilibrio entre la confidencialidad y el interés público constituye el núcleo de la responsabilidad ética del contador, impidiendo que el sigilo se transforme en una herramienta de opacidad frente a maniobras de evasión o elusión tributaria.

En definitiva, ya sea como asesor o liquidador impositivo, el contador actúa como un intermediario estratégico entre el Fisco y los contribuyentes. Esta posición le otorga la capacidad de influir positivamente en la creación de conciencia tributaria, promoviendo

conductas responsables y un cumplimiento voluntario de la normativa fiscal. En última instancia, el ejercicio profesional alineado con la ética no solo evita las consecuencias sancionatorias para el contribuyente, sino que resguarda la integridad y el prestigio del propio profesional frente a posibles vinculaciones en maniobras delictivas.

Responsabilidad Civil

La responsabilidad civil se define como la obligación de reparar un daño causado a otro por un acto contrario al ordenamiento jurídico. Este deber de resarcimiento nace de la violación de un deber jurídico o del incumplimiento de una obligación, y se traduce generalmente en una indemnización de carácter pecuniario. Podemos clasificarla de la siguiente manera:

- **Responsabilidad Contractual:** surge del incumplimiento de un vínculo contractual preexistente.
- **Responsabilidad Extracontractual:** se origina por un daño causado a un tercero con el cual no existía un vínculo previo.

A partir de la sanción de la Ley 26.994 (01/10/2014), publicada en el Boletín Oficial el día 08/10/2014, el Código Civil y Comercial de la Nación (en adelante, CCyCN) introdujo un cambio de paradigma al sistematizar un Régimen General y Especial de Responsabilidad (arts. 1708 a 1780). Bajo este nuevo esquema, la responsabilidad profesional adopta una estructura polifuncional asentada en tres pilares:

- **Función Preventiva (Art. 1710):** impone al profesional el deber de adoptar medidas de buena fe para evitar la producción de un daño no justificado o impedir su agravamiento si ya ha ocurrido.

- **Función Resarcitoria (Art 1716):** establece que la violación del deber de no dañar o el incumplimiento obligacional genera la necesaria reparación del daño. En este contexto, cualquier acción u omisión que provoque un perjuicio es considerada antijurídica si no media una justificación.
- **Función Disuasiva (Arts. 1714 y 1715):** el ordenamiento prevé un mecanismo de salvaguarda ante el cúmulo sancionatorio. Frente a un mismo hecho generador, si la suma de sanciones pecuniarias (administrativas, penales y civiles) resulta confiscatoria o abusiva, la ley impera al juez a computarlas a fin de morigerar el monto final o anular la sanción, evitando así una punición que exceda los límites de la razonabilidad.

Para el Contador Público, la implicancia civil más crítica se sustenta en el artículo 8, inciso e), de la Ley de Procedimiento Tributario (N.º 11.683). Esta norma dispone que los terceros que —por dolo o culpa— faciliten la evasión del tributo, responderán con sus bienes propios de forma solidaria junto a los deudores principales.

En virtud de esta solidaridad, la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA, ex AFIP) posee la facultad de reclamar al profesional el resarcimiento económico de los daños fiscales derivados de una deficiente actuación profesional o de la facilitación de maniobras evasivas. Es importante destacar que, para que esta responsabilidad se configure, no es estrictamente necesario que el profesional tenga deberes tributarios a su cargo, sino que haya intervenido facilitando el ilícito.

Dada la rigurosidad de este régimen, resulta imperativo que el contador actúe con idoneidad y ética, documentando su labor mediante papeles de trabajo adecuados. Estos registros no solo constituyen una obligación técnica, sino que representan la prueba documental fundamental

para deslindar responsabilidades y justificar la diligencia profesional ante eventuales reclamos del Fisco o de terceros.

Responsabilidad Penal

Tal como se profundizó en el Capítulo IV, la responsabilidad penal surge de la comisión de una conducta tipificada cuya consecuencia jurídica es la imposición de una pena (prisión, reclusión, multa o inhabilitación). Retomando lo allí expuesto, para que esta responsabilidad alcance al profesional en Ciencias Económicas, es condición que se verifique su participación personal en el hecho ilícito y la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos del tipo penal.

La Ley Penal Tributaria sitúa al Contador Público en una posición de riesgo específico. El artículo 15, inciso a), sanciona penalmente a quien, a sabiendas: dictamine, informe, autorice o certifique actos jurídicos, balances o estados contables con la finalidad de facilitar la comisión de delitos fiscales. Esta figura no sólo prevé las penas correspondientes a su participación criminal, sino que impone una inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.

Para que el profesional sea sujeto de reproche penal, su conducta debe analizarse bajo preceptos técnicos específicos que determinan la existencia del delito. En primer lugar, debe verificarse la *tipicidad* y la *antijuridicidad*, lo que implica que la acción u omisión realizada por el profesional debe encuadrar de manera exacta en la conducta descrita por la norma penal y, simultáneamente, ser contraria al ordenamiento jurídico general.

En cuanto a la *culpabilidad*, la responsabilidad penal en el ámbito tributario exige de forma taxativa la existencia de dolo, es decir, que el autor haya accionado con pleno conocimiento e intención. Por esta razón, si el contador actúa con imprudencia, negligencia o impericia

—figuras que constituyen la culpa—, su comportamiento podrá ser objeto de sanciones éticas o civiles, pero no configurará una infracción penal, ya que este sistema no admite la forma culposa para estos delitos.

Finalmente, surge la figura controvertida del *dolo eventual*, que divide a la doctrina y a la jurisprudencia. Este supuesto se verifica cuando el profesional, si bien no persigue el delito como fin primordial, se presenta como posible que su actuación pueda facilitar una maniobra de evasión y, aun ante dicha posibilidad, decida continuar con su trabajo aceptando el resultado eventual.

Formas de participación

El profesional puede verse involucrado en el proceso penal bajo distintas figuras contempladas en el Código Penal (arts. 45 y 46):

Forma de participación	Descripción
Autoría y Coautoría	Cuando el profesional tiene el dominio del hecho o toma parte directa en la ejecución de la maniobra engañosa.
Cómplice Primario (Partícipe Necesario)	Quien presta un auxilio o cooperación sin los cuales el delito no habría podido cometerse
Cómplice Secundario	Quien presta una ayuda no indispensable o una colaboración posterior al hecho cumpliendo una promesa anterior
Instigador	Aquel que, mediante consejos o asesoramiento tendencioso, determina directamente al cliente a cometer el delito.

En este sentido, resulta fundamental que el contador diferencie una "conducta permitida" (actuar dentro de las normas técnicas de auditoría, aun si el cliente luego usa ese trabajo para fines ilícitos) de una "cooperación en un plan ilícito" donde el profesional adapta su trabajo para facilitar el engaño al Fisco.

El rol del Contador Público en la prevención del delito de Evasión Fiscal

Es clave analizar el rol que cumplen los Contadores Públicos en la prevención del delito de evasión fiscal y las formas en las que estos pueden evitar verse involucrados en este tipo de delitos.

En función a las normas éticas y de responsabilidad analizadas, se destaca el importante rol que tiene el profesional en Ciencias Económicas en la prevención de los ilícitos tributarios, debido a sus funciones intrínsecamente relacionadas con el ámbito tributario y su deber de contribuir al bien común de la sociedad, tal como menciona el Código de Ética Unificado (FACPCE): *“Los profesionales en Ciencias Económicas ofrecen no solo prestaciones de servicios que enriquecen el bienestar general, sino también procurar los valores éticos y la estabilidad social, que es condición imprescindible para que se de ‘un bien común permanente’”*.

A continuación se listan una serie de medidas que deberían adoptar los Contadores Públicos para prevenir la evasión fiscal:

- **Integridad y transparencia en su actividad:** los profesionales deben ser honestos y transparentes con sus clientes, advirtiéndoles las posibles consecuencias penales que podrían afrontar en caso de que se configure el delito de evasión fiscal y evitando aconsejar sobre cuestiones que podrían ser utilizadas por el cliente para evadir al fisco.

- **Conocimiento actualizado de la legislación fiscal:** deben mantenerse actualizados sobre las normas tributarias y éticas, con la finalidad de asesorar correctamente a sus clientes y evitar errores o malentendidos que puedan generar problemas.
- **Colaboración con los organismos recaudadores:** en caso de sospecha de actividades ilegales, deben colaborar con los organismos recaudadores o judiciales competentes, proporcionando la información solicitada. En este punto se deberá tener presente el principio de “Secreto Profesional”, el cual fue desarrollado anteriormente.
- **Implementación de tecnologías:** recomendar a sus clientes la utilización de nuevas tecnologías, como facturación electrónica, firma digital, softwares de contabilidad, uso de medios de pago electrónico, etc; con la finalidad de garantizar la transparencia y el registro adecuado de las transacciones de sus clientes.
- **Planificación Fiscal:** debe asesorar a su cliente de forma que éste pueda optimizar su carga fiscal, sin comprometer la integridad de la legislación tributaria. Es decir, brindar opciones a los contribuyentes, dentro del marco legal, para que puedan cumplir con sus obligaciones tributarias sin recurrir a prácticas ilegales.

Asimismo, el Contador Público debe tomar ciertas medidas para prevenir verse involucrado él en los posibles delitos tributarios de sus clientes, para ello, deberá recurrir al Memorando O-1 de la Secretaría Técnica de la FACPCE (2004), el cual comprende una serie de recomendaciones para que los profesionales reduzcan la posibilidad de asumir riesgos mayores que los que corresponden por el correcto ejercicio de su actividad profesional. Siendo estas:

- Emitir una propuesta de servicios profesionales o carta de contratación que sea debidamente aceptada por el cliente: esta propuesta es el medio idóneo para definir de

manera objetiva las tareas que toma a su cargo el profesional —con su respectivo alcance- y que trae como consecuencia directa delimitar las responsabilidades asumidas por las partes. De acuerdo con lo expuesto por el Prof. Claudio Antonio Ruótolo en el XLV Simposio Nacional de Profesores de Práctica Profesional del año 2024, la emisión de una propuesta de servicios o carta de contratación aceptada es una herramienta necesaria para dotar de eficiencia y calidad al ejercicio del contador. Este documento permite definir objetivamente las tareas y delimitar responsabilidades, transformando acuerdos verbales —muchas veces ambiguos— en un "Contrato de Prestación de Servicios" bajo los términos del Código Civil y Comercial, lo que permite mitigar riesgos inherentes a la actividad y prevenir malentendidos respecto a las expectativas del comitente.

Desde el punto de vista operativo y legal, este instrumento permite aclarar que la labor del contador configura una obligación de medios y no de resultados, donde la responsabilidad es subjetiva y depende de la diligencia apropiada, independientemente del éxito de la gestión. Asimismo, la propuesta delimita que el profesional actúa con independencia y que su tarea se ajusta estrictamente a la documentación e información provista por el cliente, trasladando a este último la responsabilidad por cualquier falsedad o error en dichos insumos.

Finalmente, la formalización de este vínculo no solo organiza procesos internos del estudio —como el cronograma de recepción de documentación o los mecanismos de confidencialidad—, sino que otorga una seguridad jurídica superior. Ante un eventual incumplimiento en el pago de honorarios, contar con este documento permite una vía de

cobro judicial mucho más ágil y ejecutiva, evitando los tiempos prolongados de un proceso de conocimiento ordinario.

- Recibir una carta de representación del cliente: la finalidad de esta carta es servir de respaldo por la información obtenida verbalmente y constituye una evidencia de haber efectuado preguntas de importancia en la búsqueda de elementos de juicio válidos y suficientes. A través de esta carta se recibe la confirmación de los datos solicitados con anterioridad y con ella se puede deslindar adecuadamente la responsabilidad sobre la información brindada por el cliente.
- Reunir y conservar los papeles de trabajo que evidencien el asesoramiento o servicio prestado: todos aquellos documentos utilizados por el profesional para realizar su trabajo deberán ser guardados y archivados por éste a fin de que le sirvan para probar que realizó su tarea con la mayor diligencia y profesionalismo posible. También será necesario que solicite una copia firmada por el contribuyente de las declaraciones juradas -o información equivalente-, para archivar como parte de sus papeles de trabajo cuando su tarea haya involucrado la preparación de dichas declaraciones juradas, evitando así que cambios posteriores modifiquen el resultado de su asesoramiento o trabajo.

A pesar de que el profesional tome todas las medidas posibles para promover el buen comportamiento tributario de los contribuyentes, puede encontrarse igualmente ante una situación en la que sospeche que su cliente está cometiendo un delito tributario, en dicha situación, es recomendable:

- Revisar la documentación relacionada a registros contables y fiscales, documentación respaldatoria y toda documentación necesaria para comprobar si efectivamente existen patrones inusuales, inconsistencias o falta de respaldo documental.
- Buscar asesoramiento legal en caso de encontrar inconsistencias relacionadas con la documentación del cliente. La consulta legal le ayudará a entender las obligaciones del profesional en dicha situación.
- Intentar conversar con su cliente para aclarar las dudas encontradas, es importante que aborde el tema con cuidado, sin acusaciones directas y enfocándose en la necesidad de cumplir con la normativa, indicando las posibles consecuencias a las que se puede afrontar en caso de que lo encuentren culpable de un ilícito tributario.
- Evaluar si continua con el trabajo o renuncia al mismo, siempre considerando como su objetivo principal salvaguardar su integridad personal y el prestigio de la profesión.
- Evaluar la posibilidad de denunciar dicha situación ante la Unidad de Información Financiera.

En resumen, ante la sospecha de un delito tributario por parte de un cliente, el Contador Público debe actuar con prudencia y considerar cuidadosamente los pasos a seguir para proteger su integridad profesional y cumplir con sus responsabilidades éticas y legales.

Responsabilidad en la Prevención de Lavado de Activos

El fenómeno del Lavado de Activos (LA), recordando lo detallado en el Capítulo III, representa uno de los desafíos más complejos para la integridad del sistema financiero. Este proceso implica la inserción de bienes y capitales de origen ilícito —provenientes de delitos como el

narcotráfico, la trata de personas, la corrupción o la evasión fiscal— en el circuito económico legal, con el fin de dotarlos de una apariencia de legitimidad.

En la República Argentina, este régimen se encuentra regido por la Ley N° 25.246 (BO 10/05/2000), la cual ha sido recientemente modernizada por la Ley N° 27.739 (BO 15/03/2024). Esta reforma no solo actualizó las figuras penales, sino que endureció las obligaciones de los sujetos intervinientes y redefinió las facultades de la Unidad de Información Financiera (UIF). De acuerdo con el marco vigente, el origen de los fondos (delitos precedentes) abarca un espectro amplio que incluye, de manera destacada, los delitos tributarios y el fraude contra la Administración Pública.

De acuerdo con el Artículo 20, inciso 17, de la Ley 25.246, los profesionales matriculados cuyas actividades estén reguladas por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas son considerados Sujetos Obligados. No obstante, la normativa técnica (Resolución UIF N° 65/2011 y sus modificatorias) circunscribe esta obligación a aquellos contadores que realizan tareas de *Auditoría Externa de Estados Contables o Sindicatura Societaria*, siempre que sus clientes cumplan con ciertos parámetros de magnitud económica, es decir:

- Que se encuentren enunciados en el Art. 20 de la ley 25.246 (sujetos obligados) o,
- Que, no estando enunciados en dicho artículo, tengan un activo mayor a cuatro mil (4.000) Salarios Mínimos Vitales y Móviles (SMVM) o hayan duplicado su activo o sus ventas en el término de un año, de acuerdo a la información proveniente de los estados contables auditados.

El cumplimiento del rol del contador se asienta sobre dos pilares de debida diligencia:

- **Identificación del Cliente (“*Conozca a su cliente*”):** La Resolución UIF N° 65/2011 define como cliente a toda persona humana o jurídica, con o sin personería jurídica, con la que el sujeto obligado establece una relación profesional, ya sea de carácter ocasional o permanente. En este sentido, reviste la calidad de cliente toda persona que requiera servicios profesionales por parte del contador público.

El conocimiento del cliente constituye uno de los pilares fundamentales en la prevención del lavado de activos y de la financiación del terrorismo. En virtud de ello, los profesionales deben contar con una *Política de Conocimiento del Cliente*, orientada a analizar la coherencia entre las operaciones realizadas y la información previamente obtenida, determinar el perfil transaccional de cada cliente e identificar aquellas operaciones que se aparten de dicho perfil.

El perfil transaccional debe construirse a partir de información suministrada por el propio cliente y del conocimiento que el profesional tenga de su actividad, considerando el monto, la naturaleza, el tipo y la frecuencia de las operaciones habituales, así como el origen y destino de los fondos involucrados. Para su adecuada determinación, la normativa profesional (Resolución FACPCE N° 420/11 y modificatorias) recomienda analizar, entre otros aspectos, la historia del cliente, cambios en la administración o en la titularidad, el volumen y tipo de transacciones esperadas, la actividad económica desarrollada, el origen de los capitales, referencias de terceros y el análisis de los estados contables.

Asimismo, deben contemplarse situaciones que requieren procedimientos reforzados de debida diligencia, tales como la intervención de empresas pantalla, la identificación del

beneficiario final, la utilización de fideicomisos, las operaciones a distancia, las relaciones con personas o entidades radicadas en países con deficiente aplicación de las recomendaciones del GAFI, y la verificación de personas incluidas en listados vinculados al terrorismo.

Finalmente, los profesionales deben confeccionar y mantener actualizado un legajo de identificación del cliente, que reúna la documentación respaldatoria exigida por la Resolución UIF N° 65/2011 y la Resolución FACPCE N° 420/11. Dicho legajo debe actualizarse, como mínimo, de manera anual y reflejar en forma permanente el perfil del cliente y la evolución de su operatoria.

- **Abstención de Revelación:** El artículo 21 de la Ley N° 25.246 establece en su inciso c) el deber de los sujetos obligados de no informar al cliente ni a terceros sobre las actuaciones que se realicen en cumplimiento de dicha norma, principio conocido como no revelación (tipping off). Esta obligación incide directamente en el deber de secreto profesional del contador público, tanto en su actuación como auditor externo como en su función de síndico societario.

No obstante, el artículo 18 de la ley dispone que el cumplimiento de buena fe de la obligación de informar a la Unidad de Información Financiera no genera responsabilidad civil, comercial, laboral, penal, administrativa ni de ninguna otra índole para el profesional.

Asimismo, el artículo 22 impone el deber de confidencialidad a los funcionarios de la UIF y a las personas y entidades obligadas a suministrar información, sancionando penalmente la revelación indebida de datos fuera de dicho ámbito. Este deber se

complementa con las sanciones previstas en el Código de Ética Profesional aplicable al contador público..

Reporte de Operaciones Sospechosas

El Reporte de Operaciones Sospechosas es la herramienta de comunicación que exige la Unidad de Información Financiera (UIF) 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 (LA) o Financiación de Terrorismo (FT). A estos fines, la Resolución 56/2024 (BO 25/03/2024) de la UIF reemplazó la anterior definición de “Operaciones Sospechosas” por la de “Hechos u operaciones sospechosas”, y la de “Operaciones inusuales” por la del mismo nombre, los que quedaron redactados de la siguiente manera:

- **Hechos u operaciones sospechosas:** Aquellas tentadas o realizadas que ocasionan sospecha o motivos razonables para sospechar que los bienes o activos involucrados provienen o están vinculados con un ilícito penal o están relacionados a la financiación del terrorismo, o a el financiamiento de la proliferación de armas de destrucción masiva o que, habiéndose identificado previamente como inusuales, luego del análisis y evaluación realizados por el sujeto obligado, no permitan justificar la inusualidad.
- **Operaciones inusuales:** Operaciones tentadas o realizadas en forma aislada o reiterada, con independencia del monto, que carecen de justificación económica y/o jurídica, y/o no guardan relación con el nivel de riesgo del cliente o su perfil transaccional, y/o que, por su frecuencia, habitualidad, monto, complejidad, naturaleza y/u otras características particulares, se desvían de los usos y costumbres en las prácticas de mercado.

Tras un análisis de 150 días (en el caso de LA) o 48 horas (en el caso de Financiación del Terrorismo), si la inusualidad persiste y se presume origen ilícito, el contador debe emitir el ROS a través del Sistema de Reporte de Operaciones (SRO+) de la UIF.

Para que este informe sea sólido y proteja la responsabilidad del profesional, debe sustentarse en:

- **Papeles de trabajo:** documentación exhaustiva de los procedimientos de auditoría aplicados.
- **Enfoque Basado en Riesgo:** se exige que el contador no solo aplique reglas rígidas, sino que evalúe el riesgo específico de cada cliente.
- **Informes internos:** implica el resguardo de la evidencia analizada antes de elevar el informe final.

Régimen Sancionatorio

La Ley 27.739, en su Art. 24 enuncia las sanciones por incumplimiento de los deberes de informar. En este aspecto, el mencionado artículo expresa lo siguiente:

Los sujetos obligados a los que se refiere el artículo 20 de la presente ley, que incumplan alguna de las obligaciones establecidas en la presente, sus normas reglamentarias y/o en las resoluciones dictadas por la Unidad de Información Financiera (UIF), previa sustanciación de un sumario administrativo, serán pasibles de las siguientes sanciones:

1. **Apercibimiento.**

2. Apercibimiento con la obligación de publicar la parte dispositiva de la resolución en el Boletín Oficial de la República Argentina y hasta en dos (2) diarios de circulación nacional a costa del sujeto punido.
3. Multa, de uno (1) a diez (10) veces el valor total de el/los bien/es u operación/es, en los casos que las infracciones se refieran a la no realización de los reportes de operaciones sospechosas o a su realización fuera de los plazos y formas previstos para ello.
4. Multa, de entre quince (15) y dos mil quinientos (2.500) módulos para el resto de los incumplimientos, por cada infracción.
5. Inhabilitación de hasta cinco (5) años para ejercer funciones como oficial de cumplimiento.

Facúltase a la Unidad de Información Financiera (UIF) a revisar y, en su caso, actualizar en cada ejercicio presupuestario el valor asignado al módulo, que se establece en forma inicial en la suma de pesos cuarenta mil (\$40.000).

CONCLUSIÓN CAPÍTULO V

La complejidad creciente de los mecanismos de evasión fiscal y de lavado de activos ha colocado al profesional en Ciencias Económicas en una posición estratégica, en la cual sus acciones u omisiones pueden resultar determinantes tanto para la prevención como para la facilitación de conductas ilícitas. En este contexto, el ejercicio profesional conlleva responsabilidades éticas, civiles, penales y administrativas que exigen del contador un desempeño diligente, idóneo y alineado con los principios de legalidad, transparencia y contribución al bien común. El Código de Ética Profesional establece el marco ético de la actuación profesional, imponiendo deberes de confidencialidad, objetividad e independencia,

que deben compatibilizarse con las exigencias legales cuando el secreto profesional pueda afectar el interés público o facilitar la comisión de delitos.

La Ley N° 25.246 y sus modificaciones refuerzan este rol activo del contador, especialmente como auditor externo o síndico, al establecer obligaciones para prevenir el lavado de activos y la financiación del terrorismo. Estas incluyen conocer al cliente, monitorear operaciones y, si corresponde, reportar operaciones sospechosas, protegiendo tanto al sistema financiero como al propio profesional.

En definitiva, el Contador Público actúa como un agente de prevención, con capacidad para desalentar prácticas evasivas y contribuir al fortalecimiento de la legalidad económica. El cumplimiento de las normas, la adecuada documentación de su labor y la adopción de un enfoque basado en riesgos son herramientas indispensables para ejercer la profesión de manera responsable, preservar el prestigio profesional y evitar vinculaciones con maniobras ilícitas que puedan comprometer tanto su integridad personal como la confianza social depositada en su función.

BIBLIOGRAFÍA

- Andrade, L. (2011). *El ilícito tributario*. Quito: Cooperación de Estudios y Publicaciones.
- Angueta Lopez, M. P., Arcos Naranjo, E. V., & Quimbita Tarco, H. A. (2025). Evolución de las empresas fantasmas e inexistentes y el perjuicio causado al estado Ecuatoriano del 2017 al 2023. *Revista Científica Zambos*.
- Aventuroso, A. I. (2014). Incorporación de las facturas apócrifas como agravante de la evasión fiscal. *Revista OIKONOMOS*.
- Berardi, E., Lepiscopo, A., & López, L. D. (s/d). *Estrategias y responsabilidad del contador público en su función de auditor para prevenir el lavado de activos*. Universidad Nacional de San Martín - Escuela de economía y negocios. s/d: s/d.
- Canales, G. (2015). *Responsabilidad Profesional de los Graduados en Ciencias Económicas*. Universidad de Morón. Buenos Aires, Argentina: s/d.
- Candy S.A. c/AFIP y Otro s/amparo, CSJN. Ajuste por inflación impositivo. Acción de amparo. Procedencia. Indexación por el período fiscal correspondiente al año 2002.
- Carmignani, G. (1979). *Elementos de Derecho Criminal*. Bogotá: Temis Ltda.
- Carrara, F. (1871). *Programa del Derecho Penal - Parte General*. Roma: s/d.
- Carrascosa Gonzalez, J. (2014). *Sociedades fantasmas y derecho internacional privado*. Murcia: s/d.
- Causa Nro. 970/2013 “DI BIASE, Luis Antonio y otros s/recurso de casación e inconstitucionalidad” – CFCP – SALA IV – 04/07/2014

- Cavagnola, L. A. (2023). *Material de cátedra Teoría y Técnica Impositiva II (FCE - UNCuyo)*. San Rafael, Mendoza.
- Corona Funes, J. (2004). *Planeacion fiscal, 100 estrategias fiscales*. México DF: Gasca Sicco.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina . (2002). *Candy S.A. c/AFIP y Otro s/amparo*.
- Cozzo Villafañe, P. A. (2022). *Delito de lavado de activos, procedente de la evasión de tributos, sus dificultades*. Universidad de Morón - Escuela Superior de Leyes. Morón: s/d.
- Cusguen Olarte, E. (2000). *Evasión y Contrabando*. Quito: Grupo Editorial Leyer.
- Diep Diep, D. (1991). *Fiscalistica*. s/d: PAC SA de CV.
- Escobar, W. (s/d). *El presupuesto de hecho y el hecho generador del tributo*. s/d: s/d.
- Espinoza Navas, S. V. (2019). *Las empresas fantasmas y sujetos pasivos que realizan transacciones simuladas como mecanismo de evasión y elusión*. Facultad de Ciencias Jurídicas - Universidad del Azuay. Cuenca, Ecuador: s/d.
- Equipo editorial, Etecé (25 de noviembre de 2025). Elementos del delito. Enciclopedia Concepto. Recuperado el 15 de diciembre de 2025 de <https://concepto.de/elementos-del-delito/>.
- Furlan, G. A., & González, F. N. (s/d). *Lavado de Activos y el rol del Contador*. Universidad Nacional de San Martín. s/d: s/d.

Galeano, H. (2016). *¿Qué es una empresa fantasma?* Monterrey.

Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI). (2023). *Typologies Report*. s/d: s/d.

Hernandez Quintero, H. (2006). *Los delitos económicos en la actividad financiera*. Bogotá:
Gustavo Ibáñez.

Larraz, J. (1952). *Metodología Aplicativa del Derecho Tributario*. s/d: s/d.

Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683, sancionada el 20 de Julio de 1998.

Ley N° 23.349 – Impuesto al Valor Agregado, sancionada el 25 de Agosto de 1986.

Ley N° 20.628 – Impuesto a las Ganancias, sancionada el 6 de Agosto de 1997.

Ley N° 24.430 - Constitución de la Nación Argentina, sancionada el 10 de Enero de 1995.

Ley N° 5.051 – Ejercicio Profesional de Ciencias Económicas – Provincia de Mendoza,
sancionada el 27 de Mayo de 1986.

[Ley N° 27.430 - Régimen Penal Tributario](#), sancionada el 27 de Diciembre de 2017.

Ley 11.179 – Código Penal de la Nación Argentina, sancionada el 30 de Septiembre de 1921.

Ley 27.799 – Ley de Inocencia Fiscal, sancionada el 26 de Diciembre de 2025.

Ley 25.246, sancionada el 13 de Abril del 2000.

Ley 27.739, sancionada el 14 de Marzo de 2024.

- López Soria, Y. (2020). *La Teoría del Delito*. Universidad Católica Argentina, Buenos Aires, Argentina.
- Maccagno Muñoz, T. A. (2023). *Tributos: conceptos fundamentales relacionados en materia tributaria y sus principios en Argentina y Chile*. Mendoza, Argentina: s/d.
- Martin, M. C., & Molina, E. G. (2019). *Prevención y sanción a la evasión fiscal*. Facultad de Ciencias Económicas - Universidad Nacional de Cuyo, San Rafael, Mendoza.
- Mera, Miguel Angel (TF 27.870-I) c/ DGI
- Mezger, E. (1935). *Tratado de Derecho Penal*. Madrid: s/d.
- Ochoa León, M. (2013). Elusión o evasión fiscal. *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración*, s/d.
- Palao Taboada, C. (1998). ¿Existe el fraude a la Ley Tributaria? *Revista de Contabilidad y Tributación*.
- Peña, K. L., Rostand, S., Sat, A., & Zanuso, A. (2016). *El Contador Público y la evasión tributaria*. Mendoza, Argentina: s/d.
- Peña, O., & Almanza, F. (2010). *Teoría del Delito. Manual práctico para su aplicación en la teoría del caso*. Perú: Nomos y Thesis E.I.R.L.
- Pizzi, N. (16 de Octubre de 2025). La banda de los grafitis: creaban empresas fantasmas, recibían contratos millonarios de la Ciudad, y compraron bonos. *La Nacion*, pág. s/d.

Pizzi, N., & Mon Alconada, H. (15 de Enero de 2026). Cuevas, facturas truchas y sociedades fantasma: así se desviaron millones de dólares de la AFA durante la gestión de Tapia y Tovigino. *La Nación*.

Pizzi, N., Grimaldi, I., & Alconada Mon, H. (28 de Diciembre de 2025). Desde la cuenta que administra los fondos de la AFA en EE.UU. se desviaron al menos US\$42 millones a sociedades fantasma. *La Nación*.

Ramirez, C. (2019). *Curso de legislación societaria*. Loja.

Ramírez, M. (s/d). *Empresas fantasma: una mirada desde la sociedad civil y el periodismo*. s/d: Iniciativa Sinaloa AC.

Resolución 65/2011 - Unidad de Información Financiera

Resolución 420/11 - Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Resolución 56/2024 (BO 25/03/2024)

Resolución N° 204/2000 - Código de Ética Unificado para Profesionales de Ciencias Económicas - República Argentina.

Rivas, N., & Vergara, S. (2000). *Planificación Tributaria*. Santiago: Madril Limitada.

Romagnosi, J. (1956). *Génesis del Derecho Penal*. Bogotá: Temis Ltda.

Rosembuj, T. (1999). *El fraude de la ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons.

Ruótolo, C. A. (2024). *El contrato de prestación de servicios profesionales: una herramienta necesaria en el ejercicio del contador*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: s/d.

Sáinz de Bujanda, F. (1968-1972). *Notas de Derecho Financiero*. Universidad de Madrid - Facultad de Derecho, Madrid.

Soler, H. O. (2005). *Derecho Tributario*. Buenos Aires: La Ley.

Tipke, K. (2002). *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.

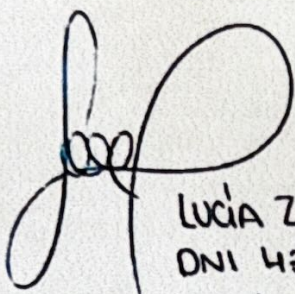
Ugalde Prieto, R., & García Escobar, J. (2006). *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*. Santiago de Chile: Lexis Nexis.

Villegas, H. B. (2016). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Astrea SRL.

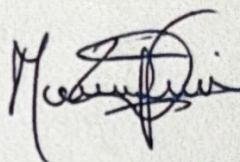
DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD

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

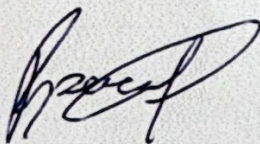
San Rafael Mendoza, 25 febrero 2026



LUCÍA ZAPATA SOTO
DNI 43.270.245
LEGAJO N° 32490



MARIÁNGEL FERNÁNDEZ
DNI 44.009.454
LEGAJO N° 32.978



ROCÍO PÉREZ CAÑADAS
DNI 43.214.672
LEGAJO N° 33007



Pelloni Martina
DNI 44.138.972
LEGAJO N° 33005