

Contador PÚBLICO Y PERITO PARTIDOR

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN

“Causas y consecuencias a la figura de evasión fiscal que dan origen a la aplicación de la ley penal tributaria. Rol del contador”

Autores:

Miranda Navarrete, Julio Esteban

Registro: 30749 - Correo: julio.miranda@fce.uncu.edu.ar

Vilte Cuela, Sergio Martín

Registro: 30959 – Correo: sergio.vilte@fce.uncu.edu.ar

Universidad Nacional de Cuyo-Facultad de Ciencias Económicas

Profesor Tutor:

Maria de los Ángeles Pinelli.

Mendoza, 2026

Resumen técnico

La evasión fiscal en la Argentina, es una problemática que ha persistido a lo largo del tiempo, cuya consecuencia afecta a toda la sociedad. Además, el contador, como profesional de ciencias económicas, juega un rol clave debido a que se relaciona con diferentes contribuyentes, y así pudiendo observar el accionar o tendencias de estos ante la evasión.

La presente investigación se propone indagar en el análisis de las diferentes causas que dan lugar a las prácticas de evasión fiscal, que a nuestro parecer son las más frecuentes, como así también las diferentes consecuencias que pueden producirse por la mismas. Además, analizar el rol del contador frente a esta práctica, y su responsabilidad.

El presente estudio consiste en un análisis en materia de derecho tributario penal, ético y civil. Mediante el estudio de la doctrina, normas tributarias, código de ética, leyes civiles, penales y artículos de investigación; luego se exponen las diferentes causas y consecuencias de la evasión tributaria, las sanciones penales tributarias y como así también el análisis de las responsabilidades del contador y las posibles sanciones.

Los resultados indican que 1) la evasión fiscal es una problemática compleja, con múltiples causas o factores, no solo económicos, y que resultan ser persistentes en el tiempo, y que a su vez dan lugar a diferentes tipos de sanciones, que tienen como objeto suprimir esta práctica, y 2) el contador juega un papel clave ante esta figura de evasión tributaria, debido a que actúa como un nexo entre las partes involucradas, y siendo un profesional experto en la materia tributaria, tiene responsabilidades de asesorar, y fomentar una conciencia tributaria adecuada respetando las leyes y previniendo o advirtiendo las posibles sanciones.

Palabras claves: tributo, evasión, causas, responsabilidad, contador.

Índice

Introducción.....	4
CAPITULO I: CONCEPTOS GENERALES DE EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL	6
Concepto de tributo. Clases.....	6
Obligación Tributaria y Nacimiento del Hecho Imponible.....	9
Diferencias entre evasión y elusión fiscal.	11
Capítulo II: CAUSAS Y MODOS DE EVASIÓN FISCAL	13
Contexto.....	13
Causas más significativas.	15
Modos más utilizados para la evasión.	17
Capítulo III: EL ILÍCITO TRIBUTARIO Y SUS SANCIONES.....	22
El ilícito tributario.....	22
Infracciones.....	25
Sanciones y penas.	26
CAPITULO IV: EL ROL DEL CONTADOR EN LA EVASIÓN FISCAL.....	41
Ética profesional.	41
Responsabilidades	44
Sanciones y penas aplicables al Contador Público.....	49
CONCLUSIONES.....	56
Bibliografía:	59

INTRODUCCIÓN

En la Argentina la carga tributaria a los contribuyentes, tanto las personas humanas o jurídicas, es muy fuerte y esto ha producido a que ellos traten de evitar el pago de los diferentes tributos, adoptando diferentes formas. Esta evasión al pago de los diferentes tributos produce un grave daño a la economía del Estado y a su vez a la sociedad, debido a que los diferentes tributos son una de las fuentes más importantes con la que el Estado financia sus actividades, que son necesarias para el bienestar de la sociedad. Aunque esta no es la única consecuencia que produce la evasión, sino que también afecta al actor de la evasión, pudiendo ser de forma económica y en los casos más graves penales.

A su vez el contador juega un papel fundamental en la prevención y la detección de la evasión fiscal, debido a que, como profesional experto en la materia tributaria y financiera, tiene una responsabilidad ética y legal con los contribuyentes que asesora. Procurando que los mismo cumplan con sus obligaciones legales, y asesorándolos sobre aquellas posibles sanciones que pueden llegar a tener si no las cumplen.

La evasión fiscal y el rol del contador ha sido un tema que ha persistido en el tiempo. Diversos autores han tratado el tema desde diferentes perspectivas u enfoques, como Miguel Ángel Aquino desde un enfoque histórico, analizando los diferentes motivos por el cual se ha producido esta problemática a lo largo del tiempo, y las medidas tomadas por el gobierno en los últimos años.

Desde un enfoque profesional el Contador Gerardo Canales, referido a la responsabilidad que asume el contador en su ejercicio profesional, debido a que su profesión está regulada por un código de ética, además de diversas leyes, de las ramas del derecho Civil, Penal y Tributario.

El contador, debido a su profesión, es una persona que se encuentra contantemente con esta problemática, debido a que él es un intermediario entre los contribuyentes y el sistema tributario, por ello es que su rol es muy importante.

Además, desde un enfoque analítico, por Alfredo Collosa, nos centraremos en el análisis de los diferentes motivos, los cuales desencadenan esta problemática. Estas causas se han repetido a lo largo de los años, e incluso han surgido nuevas, por las cuales los contribuyentes toman la decisión de caer en la práctica de evadir sus obligaciones tributarias.

En términos generales el presente trabajo pretende analizar la figura de evasión fiscal en la Argentina, debido que esta es una problemática constante en el tiempo y que afecta a todos los ciudadanos del país. Se analizarán las diferentes causas que motivan a los contribuyentes a caer en estas prácticas, y que no solo es la maximización de las utilidades, sino que hay diferentes motivos. Así también como algunas de las formas o acciones con la cual realizan la evasión. Además, analizar las diversas consecuencias que puede sufrir el contribuyente evasor, pudiendo dar lugar a la aplicación de la ley penal tributaria de Argentina y no solo a sanciones económicas.

Otro punto en el que se focalizara el trabajo es en el contador, al rol que interpreta en esta problemática, debido a que él se encuentra en un escenario único quedando envuelto y relacionado con el contribuyente

incumplidor, para ello analizaremos las diferentes responsabilidades que posee y as también las consecuencias que puede sufrir.

Por ultimo cabe mencionar como estará estructurado el trabajo. En el capítulo 1 se centrará en un marco teórico, sobre los conceptos necesarios para comprender el sistema tributario y sobre la evasión fiscal, para ello se usarán a los autores como Villegas Héctor (2017), Jarach Dino (2003) y Riquert Marcelo (2024). El capítulo número 2 se explicarán las diferentes causas y modos de evasión fiscal, en este capítulo nos apoyaremos en lo dicho por Aquino Miguel (2008), Collosa Alfredo (2020).

En cuanto al capítulo 3 se analizará el ilícito tributario y sus respectivas sanciones, para ello se analizará la ley 11.683 y sus modificaciones, y la ley 27.430 y sus modificaciones, además nos apoyaremos nuevamente en el autor Villegas Héctor (2017). Por último, el capítulo 4 se analizará el rol del contador, sus responsabilidades y sanciones, tanto éticas, civiles, penales y penales tributarias, para ello se usará el código de ética del consejo profesional de ciencias económicas de Mendoza, el código civil y comercial de la nación, el código penal y la ley penal tributaria. Y por último se encuentran las conclusiones del presente trabajo.

CAPITULO I: CONCEPTOS GENERALES DE EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL

Este primer capítulo tiene como objeto dar conocimiento de algunos conceptos básicos, que son necesarios saber para lograr entender que es un tributo y sus clases, la obligación del mismo, el hecho imponible que da origen a la obligación y la diferencia entre elusión y evasión fiscal, conceptos que son normalmente confundidos. Para ello nos basaremos en los autores como Villegas Héctor, Jarach Dino y Riquert Marcelo, autores referentes del tema.

Concepto de tributo. Clases

Los tributos, según lo define Villegas (1999): “los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines” (p. 67). Así mismo parafraseando a Villegas, nos da los siguientes elementos que conforman a los tributos (Villegas, 1999).

- a) Prestaciones en dinero: en Argentina los tributos son pagados en dinero, no en especie o prestación de servicios.
- b) Exigida en ejercicio del poder de imperio: el estado posee la potestad tributaria para imponer, con prescindencia de la voluntad del obligado, la creación del tributo que se le será exigido.
- c) En virtud de una ley: para que el tributo exista como tal, y pueda ser exigido por el Estado, debe estar contemplado en una ley. En la misma deberá estar contemplado aquel hecho u hechos que le den origen, denominado hecho imponible.
- d) Para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines: el objeto de los tributos es la financiación de las actividades del Estado, para satisfacer las necesidades públicas de la sociedad. Sin embargo, no siempre es así, también hay tributos que existen por otro motivo, como los tributos aduaneros, cuyo objeto es desalentar las importaciones y alentar al consumo en productos o servicios nacionales.

Existen varias clases de tributos, tradicionalmente en Argentina son clasificados en impuestos, tasa y contribuciones especiales, cada uno de estos tienen sus propias características y clasificación.

Impuestos: es la prestación exigida al obligado, siendo independiente de toda actividad relativa a él.

Tasa: hay una actividad estatal materializada en la prestación de un servicio individualizado al obligado.

Contribuciones especiales: son los tributos debidos en razón de una relación directa entre la actividad estatal y un beneficio diferencial que recae sobre uno o un grupo determinado de sujetos. El Estado realiza un servicio, obra pública o despliega una actividad que genera un beneficio particular, concreto y económicamente para determinados sujetos.

Esta clasificación encuadra a los tributos en 2 grupos, los tributos no vinculados y los tributos vinculados:

Tributos no vinculados: el hecho generador del tributo está desvinculado de cualquier tipo de actividad estatal referida al contribuyente. El hecho imponible, que da origen al tributo, consiste en un hecho o situación que está contemplada en alguna ley. En este grupo quedan comprendidos los impuestos.

Tributos vinculados: el hecho imponible se origina por una actividad o gasto a cargo del Estado que particulariza o produce un efecto beneficioso para el obligado. Esta actividad producida por el estado puede producir un beneficio al obligado sin aumentar su patrimonio a cambio de un tributo denominado tasa o puede producir un aumento de su patrimonio, debiendo el obligado abonar un tributo denominado contribución especial.

Clase de Tributos:

Impuesto:

Los impuestos se pueden clasificar en:

Según el ámbito de aplicación:

- **Impuestos internos:** gravan hechos que se producen y perciben dentro de los límites de un país.
- **Impuestos externos:** gravan la entrada y salida de mercaderías y servicios del país.

Según su forma de cálculo:

- **Fijos:** monto a pagar normalmente sin referencia a la base de cálculo y en forma independiente de la riqueza involucrada.
- **Proporcionales:** consiste en la aplicación de alícuotas proporcionales sobre la base imponible.
- **Progresivos:** establecido como un alícuota creciente sobre el monto imponible.

- **Regresivos:** la alícuota es decreciente a medida que crece la base imponible.

Según su duración:

- **Ordinarios:** son aquellos impuestos con vigencia permanente, es decir, sin límite de tiempo en cuanto a su duración.
- **Extraordinarios:** son aquellos transitorios o de emergencia, por ende, tiene un lapso determinado de duración.

Según la base a la que se aplica:

- **Reales u objetivos:** consideran exclusivamente la manifestación de la capacidad contributiva gravada con prescindencia de la situación personal del contribuyente. Como por ejemplo el impuesto inmobiliario.
- **Personales o subjetivos:** tiene en cuenta la especial situación del contribuyente, valorando todos los conceptos que integran su capacidad contributiva. Como por ejemplo el impuesto a las ganancias.

Según su posibilidad de traslación:

- **Directos:** son aquellos que no pueden trasladarse, exigible a la misma persona que se pretende o se le desea que pague.
- **Indirectos:** son aquellos que se le exigen a una persona con la esperanza y la intención de que éste lo traslade a otra. Gravan actos o situaciones accidentales, como el consumo.

Tasa:

Las tasas cumplen determinadas características que la definen:

- **Carácter tributario:** Para que la obligación surja se debe establecer previamente una ley o normativa que le de origen.
- **Servicio:** la tasa se origina con una actividad o servicio que el Estado presta, dando origen a la obligación al pago. Esta es la característica más importante, debido a que es la diferencia de un impuesto.

Contribuciones especiales:

Característica:

- **Servicio especial:** existe un beneficio por prestación de un servicio estatal u obra pública, destinado a beneficiar a una persona determinada o grupo específico, pero que dicho servicio u obra produce una valorización de ciertos bienes o un beneficio personal, es decir un aumento de la riqueza personal del sujeto o grupo específico.
- **Carácter tributario:** al igual que el impuesto y tasa, para que la obligación surja debe haber una ley, previamente, que le de origen.

Obligación Tributaria y Nacimiento del Hecho Imponible.

Según como lo define Villegas (1999): “podemos definir a la relación jurídica tributaria principal en un doble sentido: a) como la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante (la realización o configuración del hecho imponible previsto como hipótesis) y una consecuencia jurídica (el mandato de pago tributario); b) como la vinculación establecida por esa misma norma legal entre la pretensión del fisco como sujeto activo. Tanto esa pretensión como su correlativa obligación integran la consecuencia jurídica de haberse producido la circunstancia condicionante (o sea, la realización o configuración del hecho imponible).” (p. 247). Aquí podemos observar que la obligación tributaria es la consecuencia que una persona haya perfeccionado el hecho imponible, y que previamente se encuentra establecido en una ley, otorgando así al fisco (sujeto activo) el derecho de exigirle a la otra persona (sujeto pasivo, por haber perfeccionado el hecho imponible) el cumplimiento de la obligación.

El hecho imponible, como lo define Jarach (2003): “esta conexión entre hecho imponible y la norma demuestran que el hecho imponible es un hecho jurídico o, dicho con otras palabras, es un hecho que, por voluntad de la ley, produce efectos jurídicos”. Lo dicho por Jarach es similar a lo dicho por Villegas, se entiende que para que exista un hecho imponible, no solo basta con un acto hecho por un sujeto, sino que el mismo debe estar estipulado en una ley. Además, hay diferentes aspectos que se deben analizar al momento de definir el hecho imponible, como lo son:

- **Aspecto espacial:** los hechos imponible definidos por la ley, deben ser delimitados territorialmente, para solo abarcar aquellos hechos que se producen en el ámbito territorial de la ley. De tal forma se excluye a los hechos que recaería como hecho imponible, pero que están fuera del ámbito territorial de la ley.
- **Aspecto temporal:** las situaciones o hechos que el legislador adopta para establecer la ubicación en el tiempo de los hechos imponible, delimitan el alcance de la obligación tributaria en el tiempo.

Los hechos imponible pueden ser situaciones de hecho que se verifican de forma instantánea o en otros casos un proceso que se desarrolla a lo largo del tiempo.

Por ejemplo, el impuesto sobre los beneficios eventuales, como la venta o transferencia de un inmueble, en el cual el legislador considera como un hecho imponible instantáneo, a pesar de que la formación del beneficio abarque un proceso largo. Por otro lado, por ejemplo, el Impuesto a las Ganancias es determinado al final del año o al cierre del ejercicio económico, y el hecho imponible abarca un largo periodo de tiempo que comprende las rentas gravadas del año transcurrido con anterioridad.

- **Base de medición o base imponible:** representa uno de los elementos constitutivos del hecho imponible, consiste en cuantificar el hecho a fin de poder aplicar sobre el mismo un porcentaje o escala progresiva, y así determinar cuál será el importe del impuesto.
- **Aspecto subjetivo:** es el sujeto pasivo, normalmente denominado “contribuyente”, es el sujeto obligado, de acuerdo a la ley. Sin embargo, de acuerdo al grado de responsabilidad la doctrina tributaria distingue a dos categorías de sujetos pasivos: lo sujetos pasivos por “deuda propia” que son aquellas personas humanas, personas jurídicas o sociedades, asociaciones, entidades que no tengan el carácter de persona jurídica y las sucesiones indivisas que realizan el hecho imponible previsto en la ley, y por ello quedan obligados al pago del tributo correspondiente. Y la segunda categoría son los sujetos pasivos por “deuda ajena” que son aquellos sujetos que aun sin haber realizado el hecho imponible, la ley los coloca como sujetos obligados frente al fisco por una deuda correspondiente a otra persona, es el caso de los agentes de retención y/o percepción, síndicos y liquidadores de quiebra, representantes de personas jurídicas o sociedades,

asociaciones, entidades, empresas, los administradores de patrimonio, como fideicomisos, etc. Estos son nombrados por la ley como sujetos obligados por deuda ajena.

Diferencias entre evasión y elusión fiscal.

En materia impositiva existen dos conceptos o términos que son utilizados por los contribuyentes y la administración pública que describen como idea general el no pago de impuestos, que son la “evasión” y “elusión”, ambos conceptos son utilizados como si fueran iguales, pero verdaderamente son conceptos diferentes entre sí.

La elusión fiscal según la RAE es la “acción efecto de eludir” que es “evitar con astucia una obligación”, si bien al leer este concepto sería normal confundirlo con evasión, o entender que ambos conceptos son lo mismo, no es así, sino que difieren en su naturaleza jurídica, ética y económica.

La elusión como lo define Riquert “se entiende por elusión la conducta del contribuyente que se realiza con el fin de evitar total o parcialmente la carga fiscal de las actividades económicas” (p. 88); y la evasión tributaria es definida por Riquert “conducta fraudulenta que omite o disminuye el pago del impuesto incumpliendo con las leyes impositivas” (p. 88). Se entiende que ambas constituyen dos formas distintas en la que el contribuyente puede reducir su carga tributaria, pero lo que las diferencia es la forma en que lo hacen.

La elusión el contribuyente busca disminuir de forma parcial o total la carga tributaria, mediante el uso de vacíos o lagunas legales, es decir que no infringe la ley. Normalmente se instrumentan a través de actos jurídicos complejos que rodean la ley, sin romperla con el objeto de evitar o disminuir el hecho generador contemplado en la ley tributaria. Como no se rompe ninguna ley, no es ilegal y por ello no está penado por la ley.

En cambio, la evasión es toda conducta ilícita en la que incurre un contribuyente, es decir viola directamente una ley, con el objeto de disminuir su carga tributaria. Consiste en reducir o evitar el pago total de los tributos mediante mecanismos que están prohibidos por las normas legales, como por ejemplo la no declaración de ingresos, emitir facturas apócrifas, subfacturar ventas, ocultar bienes, entre otras. Estas son prácticas que de realizarse están penadas con sanciones económicas y/o prisión. Es decir que el

núcleo de la evasión no es otro, que el de la acción fraudulenta o ilícita por parte de un contribuyente obligado a pagar el tributo.

Tanto la evasión como la elusión son perjudiciales para el Estado ya que produce una disminución de los ingresos del mismo, por ende, una menor recaudación impositiva que tiene consecuencias económicas para el Estado, produciendo un conflicto para el financiamiento de sus actividades. Esto puede llevarlo a tomar decisiones apresuradas como aumento de los tributos o crear nuevos, toma de deuda pública o incluso la emisión de dinero.

Otro concepto relacionado a los dos anteriores; es el de “planificación fiscal lícita” que se basa en la correcta interpretación y aplicación de las normas tributarias, utilizando los beneficios, exenciones o alternativas que el propio ordenamiento jurídico prevé. En este caso, el rol del Contador Público resulta legítimo y necesario, siempre que se actúe dentro de los límites legales.

La confusión entre estos conceptos puede llevar a situaciones de riesgo para el profesional, por lo que resulta indispensable un análisis cuidadoso de cada caso concreto y una adecuada documentación del criterio profesional adoptado.

En base a lo expuesto anteriormente, se han desarrollado conceptos que son fundamentales al momento de hablar del sistema tributario, aclarando que es el tributo y la necesidad de que para que exista el mismo debe haber previamente una ley que le de origen. Así mismo esta ley establece la relación jurídica tributaria entre el Estado y una persona, aclarando o estipulando no solo el tributo a pagar o su forma de cálculo, sino también lo que se está gravando y aquel hecho, denominado hecho imponible, que el contribuyente realiza dando así origen a la obligación tributaria.

Además de los conceptos relacionados con el sistema tributario, se determinó la diferencia entre la evasión y elusión fiscal, que es principalmente la forma en que se disminuirá la carga tributaria, mediante actos en contra de la ley, que es la evasión, o yendo por los grises o vacíos de la ley, que es la elusión. Determinando así sus similitudes, pero también la gran diferencia que tienen, y las consecuencias que pueden llegar a acarrear, que dependiendo de la gravedad pueden ser no solo económicas, sino también penales, como se explicarán en los siguientes capítulos.

Capítulo II: CAUSAS Y MODOS DE EVASIÓN FISCAL

La evasión fiscal es una problemática que adquiere una relevancia singular debido a su impacto directo en la recaudación, la equidad distributiva y la sostenibilidad de las políticas públicas. En este contexto, comprender las causas y los mecanismos más frecuentes de evasión resulta indispensable para analizar el entorno en el que se desarrolla el ejercicio profesional del contador público. En este Capítulo se citará bibliografía de autores como Aquino Miguel, Collosa Alfredo, Inclán Héctor y Villegas Héctor.

El presente capítulo tiene por objeto examinar las principales causas que motivan la evasión fiscal, atendiendo tanto a factores económicos, como la presión tributaria, la complejidad normativa y la inestabilidad macroeconómica, como a factores culturales e institucionales, entre ellos la percepción de legitimidad del sistema impositivo y la confianza en la administración tributaria. También, se abordarán los modos más utilizados para materializar estas prácticas evasivas.

Contexto.

Antes de abordar las causas y modalidades de la evasión fiscal, resulta necesario realizar una introducción conceptual que permita comprender los mecanismos mediante los cuales esta conducta se materializa. La evasión puede manifestarse a través de omisiones o de acciones deliberadas por parte del contribuyente, actos que poseen relevancia tanto desde el punto de vista económico como jurídico.

En primer lugar, la omisión comprende el incumplimiento de obligaciones formales o sustanciales que el ordenamiento jurídico impone al contribuyente. Entre las conductas típicas se encuentran la falta de inscripción en los registros fiscales correspondientes, la ausencia de presentación de declaraciones juradas o la omisión de informar operaciones gravadas. Estas conductas no implican necesariamente una elaboración compleja, pero sí suponen una renuncia consciente al deber de colaboración con la administración tributaria.

En segundo término, la acción se refiere a conductas positivas y deliberadas orientadas a disminuir o eliminar ilícitamente la carga impositiva. Incluye prácticas como la utilización de facturas apócrifas, la simulación u ocultamiento de operaciones, la exageración artificiosa de deducciones permitidas por la ley

o el aprovechamiento indebido de exenciones y beneficios fiscales. Estas conductas suelen implicar mecanismos más sofisticados, con frecuencia diseñados para ocultar la verdadera capacidad contributiva del sujeto.

Ambas modalidades poseen un rasgo común: la existencia de ardid, engaño o intencionalidad en la distorsión de la realidad económica. La evasión se configura cuando el contribuyente altera voluntariamente la veracidad de la información suministrada o incumple obligaciones legales con el objetivo directo de reducir su carga fiscal. Este elemento subjetivo resulta central, ya que permite diferenciar la evasión de otros fenómenos, como la elusión o la planificación fiscal lícita, y fundamenta su penalización en el marco del régimen penal tributario argentino.

El ordenamiento jurídico argentino sanciona estas conductas mediante un sistema que prevé penas pecuniarias y privativas de libertad para quienes incurran en maniobras evasivas. No obstante, la sola existencia de un marco represivo no ha sido suficiente para revertir la persistencia del fenómeno. En consecuencia, algunos analistas sostienen que la reducción efectiva de la evasión requiere no solo una aplicación rigurosa de las sanciones previstas, sino también un endurecimiento de las penas y la imposición de multas ejemplificadoras que desincentiven de manera significativa la comisión de infracciones.

Ahora bien, la evasión fiscal en Argentina es un fenómeno estructural que no puede atribuirse a una única causa. Por el contrario, constituye el resultado de la interacción compleja de factores económicos, institucionales, normativos y socioculturales que se han acumulado y retroalimentado a lo largo de décadas. La inestabilidad macroeconómica, la elevada presión tributaria, la volatilidad de las reglas fiscales y la percepción generalizada de ineficiencia e inequidad en el gasto público conforman un entramado que genera incentivos distorsivos y debilita la cultura de cumplimiento.

Desde una perspectiva económica, la evasión se ve favorecida por la existencia de un sistema impositivo altamente complejo y fragmentado, en el que coexisten múltiples tributos nacionales, provinciales y municipales, a menudo superpuestos y de difícil cumplimiento. La falta de estabilidad normativa, sumada a la presión fiscal elevada, alimenta percepciones de injusticia tributaria y refuerza comportamientos de incumplimiento.

En el plano institucional, las limitaciones en materia de control, fiscalización y capacidad administrativa reducen la eficacia del Estado para detectar y sancionar conductas evasivas. La insuficiencia de herramientas tecnológicas, la falta de coordinación entre organismos recaudadores y la presencia de vacíos legales contribuyen a la persistencia del problema. Asimismo, la falta de claridad en la administración del gasto público deteriora la legitimidad del sistema fiscal y fomenta una tolerancia social extendida hacia la evasión.

Desde una perspectiva sociocultural, décadas de inestabilidad económica y de tensiones entre el Estado y la sociedad han generado patrones de conducta caracterizados por la desconfianza, el individualismo fiscal y la valoración social ambivalente respecto del cumplimiento tributario. La evasión ha llegado incluso a naturalizarse en ciertos sectores como una estrategia de supervivencia económica ante entornos altamente volátiles.

En consecuencia, la reducción significativa de la evasión fiscal requiere un enfoque multidimensional y sostenido en el tiempo. Es imprescindible avanzar en la simplificación del sistema impositivo, fortalecer las instituciones encargadas del control fiscal, promover la estabilidad macroeconómica y reconstruir la confianza ciudadana mediante una administración del gasto público más transparente y eficiente.

Causas más significativas.

Al analizar las causas de la evasión fiscal se debe entender que no son únicas, sino diversas, como por ejemplo motivos económicos, bajo nivel educativo de la población, complejidad de las leyes, la inflación, existencia de una economía informal significativa, regímenes de regulación como moratorias, blanqueos, falta de conciencia tributaria, ineficacia de la administración tributaria, exenciones y beneficios mal diseñados, el avance tecnológico, etc.

Todas estas causas motivan o permiten a muchos de los ciudadanos argentinos caer en la práctica de la evasión.

La doctrina ha mencionado diversas causas de evasión, en este sentido se mencionan 4 criterios que se consideran los más comunes (Aquino 2008)

- **Carencia de una conciencia tributaria:** hace referencia a que la sociedad no ha desarrollado un sentido de cooperación con el Estado, no considera que este está conformado por todos los

ciudadanos y que se debe aportar para que pueda cumplir sus funciones. Incluso ven con buena vista a quien no paga sus impuestos, y tratan de tonto al que si lo hace.

Además, dentro de la carencia de conciencia tributaria se encuentran diversas razones, como: falta de educación, falta de solidaridad, razones económicas, idiosincrasia del pueblo, falta de claridad del destino de gasto público y una conjunción de todo el factor citado.

- **Sistemas tributarios poco transparentes:** este aspecto se refleja en la falta de claridad al momento de determinar la función de un impuesto y de la administración tributaria en relación a las exenciones, subsidios, promociones, etc. Debiendo exigir para las leyes, decretos, circulares, entre otras, la mayor claridad posible, de tal forma que no haya espacio para duda alguna.
- **Administración tributaria poco flexible:** la administración tributaria debe ser flexible y capaz de adaptarse rápidamente a los cambios económicos, sociales y de la política tributaria. Esta necesidad surge porque la administración tributaria es una herramienta con la que cuenta la política para lograr sus objetivos.

Pero lograr esta flexibilidad no es sencillo. A medida que el sistema tributario busca la equidad y lograr cumplir diversos objetivos sociales y económicos, las normas impositivas se vuelven cada vez más complejas. Además, como las políticas gubernamentales persiguen fines fiscales como extra fiscales, la administración tributaria debe ajustarse continuamente a sus demandas, implementando los cambios necesarios para acompañar las decisiones del gobierno.

- **Bajo riesgo de ser detectado:** el bajo riesgo de detección es un elemento que influye en la evasión, debido a que el contribuyente al estar consciente de esta situación se siente tentado a incurrir en indisciplinas de tipo fiscal. El resultado de esto es que los diferentes contribuyentes con un nivel de ingreso similar terminan pagando impuestos muy diferentes en su cuantía, perdiendo así la equidad horizontal y vertical. Esta situación produce una desmoralización a los contribuyentes que sí cumplen.

Para solucionar este conflicto el organismo debería manejar mejor la información que posee, de tal forma de aumentar el riesgo de detección para los contribuyentes evasores y que el costo de no cumplir sea excesivamente oneroso.

Otras de las causas más comunes y que se conocen que son habituales son:

- **Impuestos de difícil liquidación:** esta causa hace referencia a la complejidad de la determinación del monto tributario a ingresar al fisco y la posterior desmotivación del contribuyente, ya que

además de ingresar dicho tributo, la determinación del mismo conlleva a otros costos adicionales, como lo puede ser la obligación de contratar asesoramiento profesional. Esto se debe a que la normativa establece la forma de determinar el tributo, pero las mismas son muy diversas y de difícil interpretación, además de que estas suelen ser modificadas o actualizadas con cierta frecuencia y que por ello es necesario una constante capacitación para lograr su entendimiento.

- **Facilidades para regularizar incumplimientos de pagos tributarios:** este tipo de beneficios como lo son las moratorias, blanqueos, planes de pagos, etc. que conllevan la condonación parcial o total de intereses o sanciones, tiene un gran beneficio desde el punto de vista de la recaudación. Pero desde el lado del contribuyente incumplidor se observa o entiende como un beneficio hacia sí mismo, desalentando así la conducta del que sí cumple y de cierta forma alentando el incumplimiento en tiempo y forma, debido a la creencia de que posteriormente se establecerá o surgirá algún beneficio o facilidad para regularizar las deudas.

Collosa suele afirmar que existen tantas causas que varían en los diferentes países de América Latina, e incluso en el mismo país a lo largo del tiempo. Por ello es recomendable hacer estudios sectoriales que permitan detectar qué contribuyente o sector evade y las maniobras que se utilizan. Además, afirma que muchas de las causas se explican mediante la corrupción. El abuso de la función pública disminuye la confianza de la población en el gobierno e instituciones, disminuyendo la eficiencia y equidad de las políticas públicas y malversa el dinero de los contribuyentes, que debería ser destinado a actividades en beneficio público. Cuando los contribuyentes creen que el Estado es corrupto la evasión se hace más probable, debido a que la disposición de los contribuyentes a pagar está vinculada con la confianza que ellos les tienen a las instituciones, así como a la satisfacción con los servicios públicos (Collosa, 2020).

Modos más utilizados para la evasión.

La evasión fiscal en la Argentina es una problemática que ha acompañado históricamente al sistema tributario argentino. Como vimos anteriormente esto impacta significativamente en la recaudación y por ello en la capacidad financiera del Estado. La persistencia de la evasión a lo largo del tiempo no solo afecta la recaudación, sino también la competencia económica y aumenta la desigualdad que existe entre aquellos contribuyentes que cumplen con las obligaciones fiscales y aquellos que incurren en prácticas ilícitas para evadir sus obligaciones.

Bajo este contexto actual resulta muy necesario el análisis de los diferentes métodos de evasión fiscal que pueden ser utilizados, debido a que hay diversos mecanismos, que producen una disminución parcial o total de la obligación tributaria que corresponde. Estos métodos tienen como objeto ocultar la verdadera capacidad contributiva que tiene un contribuyente.

A continuación, se propone examinar algunos de los principales métodos de evasión fiscal que son utilizados, con el objeto de analizar sus características, alcance y efectos que puede producir al sistema tributario.

- **Empresas Fantasma:** las empresas fantasmas son aquellas entidades u organizaciones que están constituidas de forma legal, pero la actividad que realizan no es real o incluso puede que no tenga una sede física, oficinas o empleados. Son empresas ficticias, cuya finalidad principal es procurar facilitar la evasión fiscal, fraudes tributarios o el lavado de dinero.

Según una publicación en la revista Forbes por Héctor Inclán (2016) “una empresa fantasma es una sociedad que se utiliza ilícitamente para realizar operaciones empresariales simuladas y que no tiene activos reales o constituyen fachadas corporativas que tiene por única finalidad de defraudar o evadir la aplicación de la ley”.

Comúnmente son utilizadas para crear facturas apócrifas de operaciones inexistentes, justificar con ellas transacciones bancarias, ocultar a los verdaderos dueños y responsables tributarios, entre otros motivos.

- **Lavado de dineros:** es un mecanismo mediante el cual una persona u organismo integra al sistema económico y financiero formal las ganancias obtenidas ilícitamente, buscando ocultar, disimular y/o encubrir el origen del mismo. Este proceso está conformado por tres etapas que son la “colocación” (introducir el dinero en el circuito económico-financiero), “decantación” (cortar cadena de evidencia, realizando múltiples operaciones para dificultar el rastreo del origen del dinero) e “integración” (esta es la fase final, en la cual el dinero ya aparenta tener un origen legítimo y se incorpora plenamente a la economía formal).

El lavado de dinero surge como una actividad posterior a la evasión fiscal, debido a que en esta última puede surgir que no se declaren todos los ingresos que se obtuvieron y por ello no puedan utilizar libremente esos fondos. Ante esta problemática los diferentes infractores desarrollan mecanismo de lavado de dinero para ingresar ese dinero al sistema financiero formal y poder utilizarlo libremente.

- **Omisión total o parcial de ingresos:** esta es una práctica que va desde los pequeños contribuyentes hasta los más grandes, como lo son las empresas. El mecanismo consiste en no declarar u ocultar los ingresos que realmente obtiene el contribuyente, ya sean totales o parciales. Esta práctica sucede generalmente cuando el cobro del servicio prestado o mercadería vendida es en efectivo, como el dinero pasa de mano en mano, no queda registro del traspaso del dinero de un cliente a un vendedor. Otra forma de hacerlo es mediante la entrega de factura, pero por un importe inferior al real, de esta forma no se declara el ingreso total, sino sólo una fracción.
Esta práctica afecta principalmente aquellos impuestos cuya base de su cálculo depende total o parcialmente del nivel de ingresos del contribuyente, como por ejemplo el Impuesto al Valor Agregado, afectando directamente el débito fiscal por las operaciones; en el Impuesto a las Ganancias, disminuyen las rentas netas gravadas; y principalmente el Impuesto a los ingresos brutos, cuya base del cálculo son los ingresos que tiene el contribuyente por su actividad.
- **Sobreestimación o simulación de gastos:** este es un método que consiste en aumentar costos o gastos computables que son irreales, con el objetivo de disminuir la base imponible sobre la cual se calcula el impuesto. Es el opuesto al anterior, omisión de ingresos, atacando la base imponible desde el lado de los gastos y no del ingreso.
Los modos más comunes de hacerlo son registrando gastos inexistentes, sobrevaluar gastos por montos superiores al real o incluso duplicar gastos ya registrados.
- **Empleos no registrados:** muchos de los empleadores deciden no declarar la relación laboral que existe entre el empleado y empleador ante ARCA, o de hacerlo, deciden registrar al empleado, pero con un importe menor de la remuneración que se le es abonada. De esta forma evita pagar total o parcialmente las contribuciones patronales al organismo de contralor, y también el empleado recibe su pago sin sufrir retenciones de seguridad social.
Otra forma de hacer esta práctica, además de la no registración del empleado o registración parcial es la de la “falsa contratación” que es el caso en que se disfraza la relación laboral, haciendo ver al empleado como un sujeto monotributista perteneciente al régimen simplificado, y así pagando un importe menor al que le correspondería si la relación laboral estaría registrada correctamente.
- **No inscripción o incorrecta categorización:** este método o práctica sucede cuando el o los contribuyentes no se inscriben en ARCA y en los impuestos que les corresponde, por ejercer alguna

actividad, según las leyes tributarias. Todas las personas humanas o jurídicas que ejerzan alguna actividad deben inscribirse en ARCA y en o los impuestos que les correspondan, aun así muchas de estas personas no lo hacen, es decir que ejercen la actividad sin inscribirse en los impuestos y por ello no los pagan.

Además, existe el caso de la “incorrecta categorización”, esto sucede cuando los contribuyentes optan por el régimen simplificado y se dan de alta en monotributo, como se sabe el monotributo tiene categorías desde la “a” hasta la “k”, y en un solo pago se comprende el impuesto del I.V.A., el Impuesto a las Ganancias, aporte de jubilación, obra social y el impuesto provincial de ingresos brutos, siendo la categoría “a” la más baja y en la que el importe a pagar es menor. Debido a esto muchos de los contribuyentes hacen lo posible para estar en una categoría más baja a la que en realidad le corresponde, para ello deben controlar el nivel de ingreso que tiene, declarando solo una fracción de lo real y controlando el nivel de gastos. Esta práctica suele también usarse para no caer en el régimen general, debido a que su nivel de ingresos supera la máxima categoría del monotributo, suelen solo declarar una parte de sus ingresos para no superarlo y de esa forma no pasar a dicho régimen.

- **Ocultación patrimonial:** esta metodología consiste en no declarar u ocultar los verdaderos bienes o activos que posee una persona, con el objeto de evitar o reducir el pago de impuestos que gravan la riqueza o incremento patrimonial. La forma de hacerlo es no declarando los bienes que realmente poseen, en sus declaraciones juradas, para ello lo que se suele hacer es registrar bienes a nombre de terceros, pudiendo ser a un familiar, un tercero “prestanombres” o alguna sociedad controlada o ficticia. De esta forma evitan pagar el impuesto por los bienes que poseen, y además suele usarse este método para cubrirse ante posibles embargos que puedan sucederle y ocultar el verdadero nivel de vida que posee, ya que si la suma de todos los bienes de una persona no concuerda con el nivel de ingresos que posee sería muy evidente o sospechoso que este obtiene ingresos de otras fuentes no declaradas.
- **Aprovechamiento indebido de subsidios y beneficios fiscales:** Esta figura se diferencia de la evasión fiscal clásica en que no se trata de evitar el pago de un tributo, sino de obtener beneficios por parte del estado, como pueden ser deducciones especiales, tasas reducidas, exenciones impositivas, entre otras. Se configura, por tanto, una modalidad específica de estafa tributaria, destinada a aprovecharse de las políticas de promoción fiscal y económica del Estado nacional.

Las formas más comunes de hacerlo son declarando información falsa, simular operaciones para encajar en las condiciones del beneficio o aplicar el beneficio a actividades que no califican para él mismo.

En conclusión, en el ámbito argentino, se ha generado un entorno normativo cada vez más complejo y tecnificado. Esta realidad coloca al profesional en ciencias económicas frente a un escenario de alta responsabilidad técnica y ética, donde su rol puede orientarse tanto al cumplimiento normativo como, en casos desviados, a la facilitación de prácticas evasivas.

En consecuencia, el análisis de las causas y modalidades de evasión no solo permite dimensionar la magnitud del fenómeno, sino también contextualizar el papel del contador dentro de este entramado, estableciendo las bases para la discusión posterior sobre su responsabilidad profesional, ética y legal, que se dará en los siguientes capítulos.

Capítulo III: EL ILÍCITO TRIBUTARIO Y SUS SANCIONES

El objeto de este capítulo se centrará en el análisis de la acción ilícita tributaria y las consecuencias que produce, para ello se deberá analizar la ley 11.683 y sus modificaciones en la cual establece los tipos de infracciones y sus sanciones, y además la ley 27.430 y sus modificaciones que dicha ley contempla el régimen penal tributario. Para abordar estos temas se utilizarán nuevamente a autores como Villegas Héctor y Riquert Marcelo.

El ilícito tributario

Concepto de ilícito y su aplicación en materia tributaria

Según la Real Academia Española, un ilícito es aquello “no permitido legal o moralmente” o un “acto contrario al derecho”. A partir de esta definición, puede afirmarse que un acto ilícito es aquel que vulnera el ordenamiento jurídico en su conjunto. Si bien en el lenguaje cotidiano suele utilizarse como sinónimo de “ilegal”, ambos conceptos no resultan idénticos: mientras lo ilegal se circunscribe estrictamente a la infracción de una ley, lo ilícito abarca una noción más amplia, que comprende no sólo las normas legales, sino también los principios generales del derecho y el sistema normativo en su totalidad.

Trasladando este concepto al ámbito fiscal, los ilícitos tributarios pueden definirse como aquellas conductas —acciones u omisiones— que violan las normas jurídicas que establecen obligaciones tributarias. Dichas conductas afectan de manera directa la relación jurídico-tributaria existente entre el Estado y los contribuyentes, así como el correcto funcionamiento del sistema de recaudación impositiva.

En este sentido, los ilícitos tributarios constituyen una de las principales herramientas con las que cuenta el Estado para sancionar a quienes incumplen sus deberes fiscales, ya sea mediante sanciones administrativas o a través de la aplicación de penas previstas en el derecho penal tributario, dependiendo de la gravedad de la conducta y de los elementos que la configuran.

Importancia económica y social del ilícito tributario

Los ilícitos tributarios desfavorecen de manera significativa a la economía de un país, principalmente por la reducción de los ingresos fiscales que provocan. La menor recaudación de impuestos impacta

directamente en la capacidad del Estado para financiar el gasto público y cumplir con sus funciones esenciales.

Los tributos cumplen un rol social fundamental, ya que permiten al Estado garantizar derechos económicos y sociales, tales como el acceso a la educación, la salud, la seguridad social y la infraestructura pública. Sin embargo, la persistencia de prácticas ilícitas vinculadas a la evasión fiscal debilita esta función redistributiva, generando desigualdades y afectando el desarrollo económico y social.

En Argentina, la existencia de una arraigada cultura de evasión fiscal ha provocado históricamente importantes dificultades para la prestación de servicios públicos de calidad. La falta de recursos suficientes obliga al Estado, en muchos casos, a limitar su accionar a la satisfacción de necesidades básicas, restringiendo la posibilidad de implementar políticas públicas orientadas al crecimiento sostenido y al desarrollo integral del país.

Desde esta perspectiva, el ilícito tributario no sólo constituye una infracción legal, sino también una problemática estructural que afecta la equidad del sistema tributario y la confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas.

Clasificación de los ilícitos tributarios

Dentro del ordenamiento jurídico argentino, los ilícitos tributarios pueden clasificarse en infracciones tributarias y delitos tributarios, distinción que resulta esencial tanto desde el punto de vista jurídico como desde el análisis contable y fiscal.

- **Infracciones tributarias**

Las infracciones tributarias comprenden aquellas conductas que implican el incumplimiento de obligaciones tributarias formales o materiales, sin que necesariamente exista dolo por parte del contribuyente. Se encuentran reguladas principalmente en la Ley de Procedimiento Tributario (Ley N.º 11.683) y son sancionadas en sede administrativa por la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA).

Entre las infracciones más frecuentes se encuentran la falta de presentación de declaraciones juradas, la presentación fuera de término, errores en la registración contable, omisiones formales y el pago

tardío de impuestos. Las sanciones aplicables suelen consistir en multas, intereses resarcitorios y punitivos, clausuras temporarias y pérdida de beneficios fiscales.

- **Delitos tributarios**

Los delitos tributarios representan la forma más grave del ilícito tributario y se encuentran tipificados en la Ley Penal Tributaria (Ley N.º 27.430 y sus modificatorias). A diferencia de las infracciones administrativas, los delitos tributarios requieren la presencia de dolo, es decir, la intención deliberada de evadir, defraudar o perjudicar al fisco.

Entre los principales delitos previstos por la normativa se destacan la evasión tributaria simple y agravada, la apropiación indebida de tributos, la evasión de recursos de la seguridad social y el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales. La ley establece montos mínimos de evasión como condición objetiva de punibilidad, diferenciando así el ámbito penal del administrativo.

El ilícito tributario y el derecho penal tributario

El derecho penal tributario puede definirse como la rama del derecho público que comprende el conjunto de normas jurídicas destinadas a tipificar los ilícitos tributarios de carácter penal y a regular las sanciones correspondientes. En este marco, cuando se configura un delito tributario, se genera para el sujeto activo una responsabilidad penal, entendida como la obligación de responder ante el Estado por la comisión de un hecho típico, antijurídico y culpable.

Al hablar de ilícitos tributarios en materia penal, se hace referencia a delitos que cumplen con los elementos esenciales del derecho penal: una acción u omisión tipificada por la ley, contraria al ordenamiento jurídico y realizada con culpabilidad. En estos casos, el bien jurídico protegido es el interés fiscal del Estado, entendido como la correcta percepción de los recursos tributarios necesarios para el sostenimiento del gasto público.

El rol del contador público frente al ilícito tributario

En Argentina, las reformas introducidas en la Ley Penal Tributaria han otorgado especial relevancia al accionar de los profesionales que se desempeñan en el ámbito tributario y económico, particularmente los contadores públicos. Estos profesionales cumplen un rol clave en el asesoramiento fiscal de

contribuyentes y empresas, lo que los expone a eventuales responsabilidades derivadas de su intervención en operaciones que puedan ser calificadas como ilícitas.

Si bien el contador público no es, en principio, el sujeto activo del delito tributario, su participación puede adquirir relevancia penal cuando colabora de manera consciente en maniobras de evasión fiscal o cuando su actuación excede el marco del ejercicio profesional diligente. Asimismo, resulta relevante considerar que ciertas operaciones habituales —como la emisión de comprobantes, la registración contable o la elaboración de declaraciones juradas— pueden ser desviadas hacia fines ilícitos por terceros, generando posibles responsabilidades.

En este contexto, el conocimiento profundo del régimen de los ilícitos tributarios resulta indispensable para el ejercicio profesional responsable, permitiendo al contador público prevenir riesgos legales, actuar conforme a los principios éticos de la profesión y contribuir al fortalecimiento del sistema tributario.

Infracciones.

Las infracciones tributarias pueden definirse como aquellas conductas u omisiones que violan o vulneran las normas tributarias. Resulta muy importante el análisis de las posibles infracciones que existen debido a que a partir de las mismas se dará lugar a las diferentes sanciones, pudiendo ser desde sumas de dinero a pagar a favor del fisco o en los casos más graves penas de prisión.

Desde un punto de vista doctrinario y normativo las infracciones suelen ser clasificadas en dos grupos, “infracciones formales” y “infracciones sustanciales o materiales”, esta distinción se basa en la naturaleza de la obligación incumplida, permitiéndonos distinguir aquellas que afectan el deber de información que se les adjudica a los contribuyentes, de aquellas que afectan el importe determinado a ingresar al fisco. Las mismas se pueden definir de la siguiente forma:

- **Infracciones formales:** son aquellas infracciones que surgen por el incumplimiento de los deberes de información, declarar, documentar operaciones y colaborar con el fisco, debido a que mucha de la información que maneja el mismo, y necesita para cumplir con su labor, proviene de la propia información que los contribuyentes le proporcionan. Un ejemplo claro de una infracción

formal sería la no presentación de la declaración jurada. La infracción se perfecciona con el simple hecho de no haber cumplido con el deber formal en tiempo y forma.

- **Infracciones sustanciales o materiales:** estas infracciones son aquellas que afectan directamente sobre la base del cálculo o el importe del impuesto, generando que el importe a pagar a favor del fisco sea incorrecto, menor al debido, ya sea de forma total o parcial. Este tipo de infracciones tienen un impacto económico en el sistema, produciendo una menor recaudación.

La ley 11.683 “Ley de procedimiento Fiscal” contempla los diferentes tipos de infracciones. En la misma se encuentran las infracciones formales en los artículos 38 y su agregado (38.1), artículo 39 y su agregado (39.1 y 39.1.05) y artículo 40 y su agregado (40.1.1) e infracciones materiales en los artículos 45, 46 y sus agregados (46.1 y 46.1.1) y el artículo 48. En esta ley se regula infracciones tributarias administrativas no penales, por ende, las sanciones que se estipulan en sus artículos son de carácter económico, como multas determinadas o en base al importe no pagado, clausuras del establecimiento y detención o secuestro de mercaderías. Si bien las infracciones materiales están vinculadas al fenómeno de evasión fiscal, no es necesariamente considerado un delito de carácter penal ya que no todas las infracciones alcanzan la gravedad suficiente para ser considerado un ilícito con sanciones penales.

La ley 27.430 y sus modificaciones en sus artículos 279 y 280 establecen el régimen penal tributario actual, derogando el antiguo establecido en la ley 24.769 y sus modificaciones. A su vez la ley 27.430 se ve modificada actualmente por la ley 27.799, denominada “Ley de Inocencia Fiscal”, vigente desde el dos de enero del dos mil veintiséis, el mayor cambio que produjo esta nueva ley es que elevó los umbrales cuantitativos, para que una conducta sea considerada un delito penal, otro cambio que produjo es la ampliación de los mecanismos para extinguir la acción penal mediante el pago de la deuda. El siguiente análisis de la ley penal tributaria se hará teniendo en cuenta estas nuevas modificaciones.

Sanciones y penas.

Como se explicó anteriormente el fenómeno de la evasión tiene un impacto directo en la capacidad de recaudación para el Estado, comprometiendo el normal funcionamiento del sistema económico y financiero. Frente a este fenómeno se han establecido diferentes sanciones para lograr mitigarlo, protegiendo así el interés fiscal y garantizar la vigencia del deber de contribuir. En el siguiente apartado

de este capítulo se expondrán las posibles sanciones penales que pueden surgir por causa de la evasión fiscal.

La Ley Penal Tributario, se encuentra incorporada en la ley 27.430 en el artículo 279 y 280. Este régimen se divide en cinco títulos, referidos a delitos de naturaleza tributaria, de recursos de seguridad social, delitos fiscales comunes, disposiciones comunes al régimen y el procedimiento administrativo y penal. A continuación, analizaremos los diferentes artículos de la ley, que dan lugar a sanciones penales e inhabilitaciones:

Título I - Delitos Tributarios. En este título se encuentra las infracciones y sanciones sobre las conductas que afectan la recaudación de los tributos nacionales, provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, tales como los impuestos, tasa y contribuciones. La sanción dependerá no solo del monto evadido, sino también de la naturaleza del tributo y la forma en que se realiza el acto.

Lo que se busca proteger es el interés fiscal del estado, procurando que la determinación, declaración e ingreso de los tributos se realicen de la forma correcta, sancionando la conducta indebida.



Artículo	Infracción	Sanción
art. 1 Evasión Simple	El que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiese total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de pesos cien millones (\$100.000.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se, tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.	2 a 6 años de prisión
art. 2 Evasión Agravada	La pena se agravara cuando en el caso del artículo 1 se compruebe cualquiera de los siguiente supuesto. a) El monto evadido supere la suma de pesos mil millones (\$1.000.000.000) b) cuando hubieren intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, para ocultarla identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido supere la suma de pesos doscientos millones (\$200.000.000); c) el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto supere la suma de pesos doscientos millones (\$200.000.000); d) Hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos, siempre que el perjuicio generado por tal concepto supere la suma de pesos cien millones (\$100.000.000).	3 años y 6 meses a 9 años de prisión
art. 3 Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales	el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara, percibiére o utilizare indebidamente reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria nacional, provincial o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires siempre que el monto de lo percibido, aprovechado o utilizado en cualquiera de sus formas supere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 100.000.000) en un ejercicio anual.	3 años y 6 meses a 9 años de prisión
art. 4 Apropiación indebida de tributos	Agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado, supere la suma de pesos diez millones (\$10.000.000) por cada mes.	2 a 6 años de prisión

El hecho punible consiste en evadir fraudulentamente el pago del tributo nacional, y además que el importe o sumas evadidas superen los importes que establece la ley y en el tiempo que establece cada caso, pudiendo ser por cada mes o ejercicio anual.

En cuanto al sujeto obligado, hay que aclarar que existen varios tipos de responsables, como lo dice la ley 11.683 existe el “ responsable de deuda propia, responsables por deuda ajena y responsable sustituto”, la doctrina distingue claramente los diferentes tipos de responsabilidad que existen, y el carácter de sujeto obligado que reviste para la ley penal tributaria. Como dice Villegas (2017) “No hay evasión por parte de quienes reciben el peso económico del tributo sin tener la obligación jurídica de pagarlo, ni de quienes,

aun estando encuadrados en el hecho imponible, no han sido designados sujetos pasivos por la ley” (p.584).

Las declaraciones son engañosas cuando contienen datos no reales, con el objeto de tergiversar los distintos elementos que conforman la materia imponible, y además se refiere a cualquier declaración, no solo a declaraciones juradas (Villegas, 2017).

La ocultación maliciosa es la conducta dolosa que consiste en esconder, disimular o hacer desaparecer bienes, hechos e información relevante.

El ardid, son maniobras engañosas o artificio, que se utiliza intencionalmente para engañar.

Cuando los artículos establecen que el delito se comete tanto por “acción u omisión”, se refiere a que la acción, es el comportamiento positivo, es decir, hacer algo que esté prohibido por la ley y la omisión consiste en no hacer lo que la ley obliga a hacer.

El elemento subjetivo que se encuentra en estos supuestos de la ley penal tributario, es el “dolo”, que es realizar una conducta prohibida por la ley, con conocimiento de que es un delito. Villegas (2017) se refiere a este elemento de la siguiente manera “Dado que las maniobras que usan son fraudulentas, es menester que el evasor actúe con pleno conocimiento de las circunstancias y de las consecuencias dañosas de su acción, por lo cual solo cabe dolo directo” (p.586). Como lo dice Villegas, la maniobra fraudulenta conlleva el conocimiento de lo que se está haciendo, y de que el mismo va en contra de lo que la ley establece.

Otro punto a tener en cuenta es lo diversos tipos de delitos, en especial la evasión agravada, el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales y la apropiación indebida de tributo, a continuación, se expondrán cada uno de estos tipos:

- **Evasión agravada:** el aumento de la sanción, en comparación con la evasión simple, se fundamenta en el mayor peligro, y daño que puede ocasionar o por la complejidad de la estrategia utilizada para el hecho.

La **agravación por el monto**, opera simplemente por el gran importe del tributo evadido.

La **agravación por personas interpuestas**, se fundamenta en el mayor peligro de la conducta y encuentra su mayor fundamento en el aumento de la probabilidad de impunidad, y facilidad para cometer el acto. Según la opinión de Villegas (2017) “se trata de la ya bien conocida maniobra de

utilizar “testaferros” u “hombres de paja”, a veces con mecanismos tan ingeniosos y bien urdidos que tornan imposible detectar, y especialmente probar, la verdadera identidad del evasor”. Es decir que el objeto de esta mayor sanción es por tiempo y trabajo usado por parte del infractor para lograr de algún modo burlar o evadir la ley.

La **agravación por la utilización fraudulenta de beneficios fiscales**, consiste en la utilización fraudulenta de exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro beneficio fiscal, mediante maniobras engañosas o simuladas, teniendo conocimiento de que la ley no permite su aplicación. El objeto consiste en la utilización fraudulenta del beneficio, la producción del perjuicio fiscal y que el monto evadido supere el importe establecido (doscientos millones). Lo que se intenta proteger es el sistema de recaudación tributario, que establece determinadas políticas para promover determinadas actividades, pero en este caso son utilizadas de forma fraudulenta.

La **agravación por uso de facturas o documentos equivalentes falsos**, se fundamenta en la necesidad de ayudar a la correcta determinación del tributo, ya que las facturas o documentos equivalentes son la principal documentación usada en las operaciones de compra y venta, y que afectan directamente a la determinación de diferentes tributos, porque constituyen la base imponible.

- **Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales:** el hecho consiste en aprovechar, percibir o utilizar indebidamente los beneficios que por ley otorga el Estado, pero lo hace mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño. Como opina Sandhagen (2020): “Se trata del aprovechamiento indebido de la entrega efectuada por parte del Estado de una suma dineraria al sujeto activo del delito, producto de una voluntad viciada por el error en el cual hubo de incurrir, previamente, como consecuencia de la actividad engañosa de aquel sujeto y agrega que corresponde reputar a ese desprendimiento patrimonial como una autolesión consiente del patrimonio propio” (p. 5).
- **Apropiación indebida de tributos:** el artículo dice “no depositare” ya sea total o parcialmente el tributo debido, no menciona ardid o engaño, es decir que basta con la omisión de no pagar el tributo retenido o percibido, total o parcialmente, dentro de los treinta días de vencido el pago y que el monto sea el establecido por la ley. Esto es debido a que el importe retenido o percibido no es a costa suya, sino que el costo recae sobre un tercero que sufre la retención o percepción.

Título II - Delitos relativos a los recursos de seguridad social: en este título lo que se busca es proteger los recursos del sistema de seguridad social, como los aportes de los trabajadores y las contribuciones de los empleadores. El objetivo es sancionar la conducta de evasión relacionadas con los aportes y contribuciones de seguridad social, la apropiación indebida de recursos de seguridad social y retenciones y/o percepciones que no se depositaran correctamente.

El principal foco estará sobre el empleador, ya que es el quien actúa como intermediario, reteniendo los aportes del trabajador y posteriormente los ingresa. Cabe aclarar que los aportes son aquellas retenciones que el empleador le hace al trabajador y debe ingresar al fisco, y las contribuciones es lo que el empleador paga con fondos propios.

Delitos Relativos a los Recursos de la Seguridad Social		
Artículo	Infraacción	Sanción
art. 5 Evasión Simple	El obligado que, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera parcial o totalmente al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de pesos siete millones (\$7.000.000) por cada mes.	2 a 6 años de prisión
art. 6 Evasión Agravada	La pena se elevará, cuando en el caso del artículo 5, por cada mes, se comprobare cualquiera de los siguientes supuestos. a) el monto evadido superare la suma de pesos treinta y cinco millones (\$35.000.000) b) cuando hubieren intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación y/o instrumentos fiduciarios, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de pesos catorce millones (\$14.000.000). c) Se utilizaren fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de pesos catorce millones (\$14.000.000).	3 años y 6 meses a 9 años de prisión
art. 7 Aprovechamiento indebido de recursos de seguridad social	El empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes con destino al sistema de la seguridad social, siempre que el monto no ingresado superase la suma de pesos tres millones quinientos mil (\$3.500.000), por cada mes. Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no depositare total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de pesos tres millones quinientos mil (\$3.500.000), por cada mes.	2 a 6 años de prisión

Los artículos referidos a los recursos de la seguridad social son muy similares en su redacción a los de delitos tributarios, por ello solo se harán aclaraciones en algunos puntos.

Los sujetos activos son todos aquellos sujetos a los cuales las normas del sistema de seguridad social establecen como contribuyente y agente de retención de aportes ajenos, y todo otro que se encuentre obligado por la misma.

Tanto en el artículo 5 de evasión simple y el 6 de evasión agravada, existe el dolo como elemento subjetivo, es decir que hay una evasión fraudulenta, con la intención de pagar menos de lo que es debido o incluso no pagar nada. Pero hay que tener cuidado, como dice Villegas (2017) “Se debe tener cuidado con los casos de caracterización contractual dudosa, en los que no hay jurisprudencia uniforme sobre la relación de dependencia, y en los cuales puede haber error excusable del empleado”, debido a que a la forma que le dieron al contrato puede que no exista una relación laboral probable, y el empleador podría defenderse negando la existencia de relación de dependencia laboral.

Al usar los términos, en el artículo 5, “declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño” se refiere al hacer fraude al momento de declarar, como por ejemplo declarar una menor cantidad de personal en relación de dependencia, o declarar remuneraciones menores a las pagadas

El artículo 7 segundo párrafo, se refiere al agente de retención o percepción de los recursos de seguridad social, al igual que la sanción del artículo 4 referidos a los delitos tributarios, el delito se comete con el no ingreso de las obligaciones debidas, en los tiempos establecidos, pero cabe aclarar que se refiere a “importes retenidos o percibidos” es decir que se hayan realizado efectivamente, y no se trate solamente de un reconocimiento contable.

Título III - Delitos fiscales comunes: en este título se contemplan sanciones relacionadas con infracciones por delitos de naturaleza tributaria como de recursos de seguridad social. A continuación, se analizarán cada uno de los artículos que se establecen en este título, y se podrá observar que, en su mayoría, a diferencia de los dos títulos anteriores, lo que da origen a la sanción penal principalmente es la forma de actuar o acción que toma el sujeto y no tanto el importe evadido.

- Artículo 8. Obtención fraudulenta de beneficios fiscales (Pena de prisión de 1 a 6 años). En este artículo se busca sancionar, la conducta que tiene como objeto la obtención de ventajas o beneficios fiscales indebidos. Esta acción es realizada comúnmente mediante información falsa que se le proporciona al fisco, declaraciones juradas incorrectas o fraudulentas, con el objeto de obtener algún beneficio fiscal que en realidad no debería, por no cumplir las condiciones que establece la ley.

El sujeto activo es el sujeto pasivo del tributo que obtuvo el beneficio de manera fraudulenta, o un tercero que lo obtiene para el sujeto pasivo del tributo. Como la formulación del artículo es amplia, se concluye que no necesariamente se debe ser el sujeto pasivo del tributo para ser el autor material del delito.

Esta sanción está muy relacionada con la del artículo 3, aprovechamiento indebido de beneficios fiscales, debido a que “este delito puede ser un acto preparatorio para la comisión del delito del artículo 3” (Villegas, 2017).

- Artículo 9. Insolvencia fiscal fraudulenta (Pena de prisión de 2 a 6 años). El hecho punible es el que el contribuyente incumplidor disminuye su patrimonio intencionalmente, con el objeto de frustrar al fisco con el cobro de los tributos debidos y/o aportes y contribuciones de seguridad social, generando su propia insolvencia patrimonial.

Sera sujeto activo del delito aquel obligado del tributo y aportes o contribuciones de la seguridad social, o incluso un tercero que haya cometido los actos que conllevan a la insolvencia, y posteriormente llevara a la incobrabilidad total o parcial de las obligaciones.

Para que la sanción prosiga, primero será necesario que se haya iniciado un procedimiento administrativo o judicial, y que el infractor haya tomado conocimiento de la iniciación del procedimiento. El tomar conocimiento y posteriormente tomar medidas para provocar su propia insolvencia, supone la “intención” del infractor, y esto conlleva al elemento subjetivo que es el “dolo”.

- Artículo 10. Simulación dolosa de cancelación de obligaciones (Pena de prisión de 2 a 6 años). Esta sanción del artículo 10 lo que trata es de sancionar al contribuyente que hace aparentar falsamente la cancelación total o parcial de una obligación tributaria. Se puede hacer mediante pagos inexistentes o falsos, hacer compensación de créditos tributarios falsos o inexistentes, etc. Como por ejemplo la compensación del impuesto a los débitos y créditos bancarios, inexistente, contra los anticipos del impuesto a las ganancias.

El sujeto activo del hecho es el obligado al pago del tributo, aportes y/o contribuciones de seguridad social o aquellas obligaciones derivadas de sanciones pecuniarias. Pero también puede ser autor cualquier otro tercero que realice la acción, aun cuando la obligación no es propia.

La acción se puede entender de dos maneras, una cuando se realice la maniobra, pero no se utilice el instrumento apócrifo para eludir total o parcialmente el pago, en este caso no se encuadraría en este artículo 10 de la ley penal tributaria por ello la sanción no se aplicaría, pero si se encuadraría en una

tentativa de evasión. La segunda manera consiste en que se realiza la maniobra y si se utiliza el instrumento apócrifo con el objeto de no pagar o pagar de menos de lo que corresponde, haciendo caer en un error al fisco y produciendo la evasión (Villegas, 2017). En este segundo caso si se produce la evasión, por ello si se aplicaría la sanción correspondiente del artículo 10 de la ley penal tributaria, siempre y cuando el monto evadido supere los importes que establece la ley. Para el caso de obligaciones tributarias y sus sanciones, el importe debe ser de por lo menos \$20.000.000 por cada ejercicio anual y de tratarse de obligaciones de seguridad social y sus sanciones, el importe es de \$3.500.000 por cada mes.

Esta simulación, no afecta la base imponible del tributo, ni el hecho imponible, sino que el contribuyente acepta el impuesto u aporte y/o contribución, reconociendo la obligación del mismo, pero falsifica el pago o cancelación.

- Artículo 11. Alteración dolosa de registros (Pena de prisión de 2 a 6 años). En el inciso a) del artículo 11 el hecho consiste en sustraer, suprimir, ocultar, adulterar modificar o inutilizar de algún modo, la información o documentos del fisco nacional, sobre las obligaciones tributarias o de seguridad social, con el objeto de disfrazar la real situación económica del contribuyente. Villegas (2017) se refiere a este tema de la siguiente manera: “Cualquiera de esas acciones se realiza en los registros o soportes documentales o informáticos que se encuentran instalados en las oficinas del fisco y que dan cuenta de las situaciones de los particulares frente a las obligaciones tributarias o de seguridad social” (p.605). Las acciones que establece el artículo, son las que perfeccionan el hecho. Esta sanción se centra o fundamenta en la peligrosidad del hecho, debido a que el delincuente seguramente es un empleado público del fisco y con tal de obtener un beneficio, por parte del obligado que beneficiara, realiza cualquiera de estos actos (Villegas, 2017). Aun así, esto no quita la posibilidad de que el acto sea realizado por un tercero ajeno al sector público o el propio obligado.

El sujeto activo del delito puede ser el propio obligado, una persona del sector público que trabaja para el fisco, o un tercero que ingresa al sistema de información del fisco, y realizara dichos actos.

El inciso b), hace referencia a los programas, software, servidores o dispositivos electrónicos que el fisco provee o autoriza para su uso, el cual son utilizados para hacer trámites, declaraciones o controles. La sanción se aplica cuando estos software o hardware son alterados, dañados, etc. y que dicho resultado “pudiese” provocar algún tipo de perjuicio, es decir que no con cualquier tipo de

alteración dará origen al hecho punible. Además, si el delito conlleva otra pena, se aplicará la más grave.

Título IV - Disposiciones comunes: en este título se establecen disposiciones o reglas comunes, que se aplican a todos los delitos tributarios y de la seguridad social que están previstos en esta ley.

- Artículo 12. Funcionarios y empleados públicos (Incremento de la pena en un tercio e inhabilitación). Este artículo incrementa la pena de prisión al sujeto que autor de alguno de los delitos estipulados en este régimen, cuando sean cometidos por empleados o funcionario públicos. Pero no basta con que sean funcionarios o empleados públicos, sino que como dice la ley “en ejercicio o en ocasión de sus funciones”, es decir que debe haber aprovechado la posición o el cargo en el que se encuentra para cometer el delito, de haberlo hecho encuadraría en los términos del artículo y sufrirá el incremento de la pena, y además la pena de inhabilitación perpetua para desempeñar cualquier cargo público. Estas penas son tan rigurosas ya que los funcionarios y empleados públicos tienen la obligación de actuar conforme a la ley y proteger los intereses de Estado. Por ende, cuando participan de un delito tributario no solo se afecta la recaudación del fisco, sino también la confianza de los ciudadanos en la administración.
- Artículo 13. Persona de existencia ideal - Órgano de administración y control. El primer párrafo del artículo 13 expresa el caso donde alguna de las infracciones estipuladas en esta ley, ya sea evasión tributaria o previsional, apropiación indebida de tributos o simulación dolosa de cancelación de obligaciones, etc. fuere cometida o haya intervenido alguna persona de existencia ideal. Si es el caso, la pena correspondiente, se aplicará sobre aquellos que se encuentran en el órgano de administración debido a que ellos son los que actúan en representación de la persona jurídica, por ello el artículo usa el término “en nombre”. Y además el término “con la ayuda en beneficio” hacen referencia a que el hecho se produce sirviéndose o aprovechándose de la estructura organizacional. Otra cosa a tener en cuenta en este artículo es el siguiente fragmento “...síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible...”, observamos que se encuentran incluidos el síndico y el consejo de vigilancia pertenecientes al órgano de control y no al de administración, si bien esto parece algo confuso, pero tiene su fundamento, como lo explica Riquert (2024) “En torno a la inclusión de los “síndicos”, correctamente el nombrado destaca que se trata de sujetos a los que se le confía una

función de fiscalización de la actividad de la empresa, orienta al control de la legalidad de aquella. Así, no actúa en nombre de la empresa, sino controlando a los que si lo hacen. Esto es una tarea compartida con el “consejo de vigilancia”. La excepción viene configurada por el caso en se trate del síndico de la quiebra porque, en ese supuesto, tiene la administración de los bienes del fallido y, por lo tanto, actúa “en nombre”. En el caso del consejo de vigilancia, cuando se trate de la aprobación de actos o contratos que conforme el reglamento de la sociedad anónima la prevean como necesaria ya que, en definitiva, perfecciona el acto del representante de la empresa.” (p.144 y 145). Como lo aclara Riquert, hay ocasiones especiales en el que el síndico o consejo de vigilancia intervienen en la administración.

El segundo párrafo de este artículo e incisos siguientes, establece otras sanciones, pero estas se aplican sobre la persona de existencia ideal, las cuales veremos a continuación:

- 1) Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
- 2) Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
- 3) Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.
- 4) Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.
- 5) Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.

El inciso número tres es una de las penas más duras, ya que implica la pérdida de la existencia legal del ente como sujeto de derecho, básicamente implica la muerte civil del ente. La razonabilidad de esta sanción deriva de tratarse de una empresa constituida con el objeto de delinquir, lo que suele llamarse una sociedad “pantalla” o cuando se realiza una desviación de su objeto principal, dirigida a facilitar la acción delictiva.

El quinto inciso, si bien puede considerarse una de las penas más leve, no es así. Como expresa en la publicación de la Revista Pensamiento Penal, que aun cuando sea la pena más leve, reviste el carácter penal, apuntando no a reparar un daño sino a prevenir las futuras violaciones a las disposiciones penales a través de un “daño reputacional” a la persona jurídica (Blanco, 2015). Esta publicación daña

la imagen de la organización, constituyendo un activo intangible con un valor negativo, y así provocando pérdidas económicas a la organización.

- Artículo 14. Pérdida del beneficio e Inhabilitación. Este artículo establece que en los casos de evasión agravada mediante uso fraudulento de beneficios fiscales (artículo 2 inc. c), aprovechamiento indebido de beneficios fiscales (artículo 3), evasión agravada de recursos de seguridad social por uso fraudulento de beneficios fiscales (artículo 6 inc. c) y obtención fraudulenta de beneficios fiscales (artículo 8) se aplicara una sanción accesoria, es decir que no se comete otro delito, y consiste en la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o utilizar beneficios fiscales por el plazo de 10 años.

El objeto de esta sanción es evitar que los beneficios fiscales sean objeto de fraude, procurando resguardar la finalidad promocional del gasto tributario y la inhabilitación impide que el infractor vuelva a utilizar los beneficios nuevamente de forma indebida, es decir que se trata de reducir el riesgo de incidencia por lo menos por un plazo de 10 años.

- El artículo 15. Será analizado con mayor detalle en el próximo capítulo.
- Artículo 16. Acciones de extinción de la acción penal. Este artículo fue incorporado recientemente por la ley 27.799 que tiene vigencia a partir del 02/01/2026, reemplazando al que establecía la ley 27.430 original, y expresa la posibilidad de regularizar la situación en dos situaciones, pero solo en los casos del artículo 1 (Evasión simple – tributarias), artículo 2 (Evasión agravada – tributaria), artículo 3 (Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales), artículo 5 (Evasión simple – recursos de seguridad social) y artículo 6 (Evasión agravada – recursos de seguridad social).

La primera situación establece la posibilidad de que la administración tributaria no formule la denuncia penal, siempre que el sujeto pague las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente e intereses en forma total e incondicional, antes de la formulación de la denuncia. Cabe destacar que esta acción solo se puede ejercer una vez por cada persona humana o jurídica.

La segunda situación, para extinguir la acción penal una vez ya iniciada, será posible si se acepta y cancelan en forma incondicional y total todas las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente más sus intereses, pero además un adicional del 50% de la suma total y que se efectúe dentro de los 30 días hábiles posteriores a la notificación de la imputación penal.

Lo que motiva a estas posibilidades de extinguir la acción penal es priorizar la recaudación sobre la sanción penal, incentivando al pago voluntario por parte del contribuyente infractor, reduciendo así los litigios penales innecesarios y reparando rápidamente el daño fiscal.

Algo que se debe aclarar de este artículo, que ha generado confusión, ya sea el antiguo o su modificación, es el término que usa la ley, al referirse a la aceptación y cancelación “total” de la obligación. El Régimen Penal tributario que establecía la ley 23.771 de 1990 en su artículo 14 usaba el término “efectivizado el cumplimiento de la obligación” este no dejaba claro si el cumplimiento se efectiva con el acto de pagar lo debido en su totalidad o que hubiera la posibilidad de establecer un plan de facilidades de pago, lo negativo de esta alternativa era que se utilizaba para salir del proceso, o denominado “Fuga del Proceso, en el cual la práctica demostró que solo se pagaban algunas cuotas al inicio, logrando la extinción de la acción penal y el resto no era cancelado” (Riquert, 2019). Posteriormente con la ley 24.769 de 1996, derogando la ley 23.771, se introdujo el termino de cancelación “total”, este término era más limitativo, pero aun así dejaba una zona gris, lo que fue corregido posteriormente con la reforma introducida por la ley 26.735, que expresaba, que para usar el beneficio se debía “regularizar espontáneamente su situación”, entonces se entendió que debía ser en un solo pago y no la introducción de un plan de facilidad de pago. Pero con la ley 27.430 y modificada por la ley 27.799, se introdujo nuevamente el término de cancelación “total”, dando lugar a que se reproduzca nuevamente este problema.

- Ley 27.430 artículo 279: “Artículo...: La modalidad de extinción de la acción penal regulada en el artículo 59, inciso 6 del Código Penal de la Nación (ley 11.179, texto ordenado en 1984 y sus modificaciones) no resultará de aplicación en los casos del primer párrafo del artículo 16.

(Artículo s/nº incorporado por art. 12 de la Ley Nº 27.799 B.O. 2/1/2026. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.)”.

El artículo sin numeración, incorporado por la ley 27.799, siguiente al artículo 16, establece que la acción penal no podrá extinguirse por como lo dice el Código Penal ley 11.179 y sus modificaciones artículo 59 inciso 6) “por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes”.

Lo que se busca es que para obtener el beneficio de que no prosiga la acción penal, se actué de acuerdo a lo establecido en la ley penal tributaria, y no el código penal, es decir que para detener el

accionar de la administración fiscal se debe pagar la totalidad de lo adeudado y sus intereses sin ningún tipo de conciliación ni condiciones, por ello se expresa con la palabra “incondicional”.

- Ley 27.430 artículo 279: “Artículo...: La acción penal tributaria y de los recursos de la seguridad social no proseguirá cuando se encuentren prescriptas las facultades del organismo recaudador para determinar los respectivos tributos y los recursos de la seguridad social, conforme la normativa aplicable.

(Artículo s/nº incorporado por art. 13 de la Ley Nº 27.799 B.O. 2/1/2026. Vigencia a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.)”

Este artículo incorporado hace referencia a la prescripción de la acción del fisco. La ley 11.683 y sus modificaciones “Ley de Procedimiento Fiscal”, la misma establece en sus artículos 56 a 60 los diferentes plazos de prescripción.

La prescripción es la pérdida de un derecho o de una facultad por el transcurso del tiempo, sin que se lo haya ejercido. Pero la obligación no desaparece, es decir no se extingue el derecho, pero si la acción.

El siguiente esquema muestra los diferentes plazos de prescripción, en base al artículo 56 de la ley 11.683:

Acción	Casos	Plazo de Prescripción	Observación
Las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y claustras	Contribuyentes Inscriptos	5 años	Se reducirá a 3 años cuando los contribuyentes inscriptos hubiesen cumplido en término con la presentación de la declaración jurada correspondiente y, en su caso, hubiera regularizado el saldo restante, siempre que el organismo recaudador no la impugne por detectar una discrepancia significativa.
	Contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse	5 años	
	Contribuyentes no inscriptos que teniendo la obligación de inscribirse no lo hicieron y la regularizan espontáneamente	5 años	
	Contribuyentes no inscriptos	10 años	
Créditos fiscales indebidamente acreditados, devueltos o transferidos		5 años	A contar desde el 1º de enero del año siguiente a la fecha en que fueron acreditados, devuelto o transferidos.
Acciones con relación al cumplimiento de las obligaciones impuestas a los agentes de retención y percepción. Y de las sanciones a los mismos.		5 años	A contar desde el 1º de enero del año siguiente a la fecha en que debieron cumplirse.

Además, el artículo 57 establece que la prescripción para determinar impuestos y facultades accesorias del mismo, así como la acción para exigir el pago, comenzara a partir del 1º de enero del año siguiente al

año en que se produzca en vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso de gravámenes.

Por ende, el fisco deberá tener en cuenta estos plazos para determinar si está o no en condiciones de ejercer la acción. Cabe destacar que algunos de estos plazos fueron modificados por la ley 27.799.

De lo expuesto en el presente capítulo se puede concluir que el ilícito tributario es una manifestación del incumplimiento fiscal, que afecta la economía del Estado. Además, se expresa la diferencia entre infracciones y delitos, siendo ambas castigadas, pero la primera solo con sanciones económicas o clausura, pero que debido a la gravedad del acto puede dar lugar a sanciones con penas de prisión, cometiéndose así en un delito. La ley 27.430 y sus modificaciones contemplan diversos casos de delitos de carácter tributario, previsionales y entre otros, aplicando sanciones penales a aquellos que las cometen, e inhabilitaciones en determinados casos, con el objeto de reprimir esta conducta ilícita que termina perjudicando a todos los ciudadanos de una sociedad.

CAPITULO IV: EL ROL DEL CONTADOR EN LA EVASIÓN FISCAL

Este capítulo se centrará en el rol del contador y el papel que ocupa en un tema trascendental que es hoy en día la evasión fiscal. La ética y la responsabilidad del Contador son pilares fundamentales en la profesión por lo tanto se intentará analizar desde ese punto con la normativa vigente; y las sanciones y penas existentes en el caso de infracciones y delitos en los que pueda llegar a caer el profesional. Para dicho análisis utilizaremos normativa actualizada como el Código de Ética del CPCE de Mendoza, el Código Civil y Comercial de la Nación, el Código Penal y la Ley Penal Tributaria.

Ética profesional.

La ética puede definirse como el comportamiento moral aplicado a situaciones concretas, que se manifiesta en el individuo a partir de un proceso de reflexión y elección consciente. A diferencia de la moral, que refiere al conjunto de normas y costumbres aceptadas socialmente, la ética implica un análisis racional de las acciones humanas, orientado a determinar aquello que resulta correcto o incorrecto desde un punto de vista valorativo.

Cuando estos principios éticos generales se trasladan al ámbito de una profesión determinada, surge el concepto de ética profesional, entendida como el conjunto de deberes, obligaciones y principios morales que regulan el accionar de los profesionales de una disciplina específica. La ética profesional no solo establece límites a la conducta, sino que también orienta el ejercicio responsable y digno de la profesión, reforzando el compromiso del profesional con la sociedad.

En el caso del Contador Público, la ética profesional adquiere especial relevancia debido a la naturaleza de sus incumbencias, las cuales se encuentran estrechamente vinculadas con la información económico-financiera, la determinación de impuestos y el cumplimiento de normas legales. Estas funciones requieren un alto grado de integridad, objetividad y responsabilidad, ya que cualquier desvío ético puede generar consecuencias negativas tanto para el cliente como para el Estado y la sociedad en su conjunto.

Marco normativo de la ética profesional en la República Argentina

En la República Argentina, el ejercicio de la profesión de Contador Público se encuentra regulado por la Ley N.º 20.488, que establece las incumbencias profesionales y el marco legal aplicable a las profesiones

de ciencias económicas. En este contexto, la ética profesional se encuentra formalmente regulada a través del Código de Ética Unificado, elaborado por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).

El Código de Ética Unificado tiene como finalidad establecer los principios fundamentales que deben guiar la conducta de los profesionales, promoviendo un ejercicio responsable, transparente y acorde con el interés público. Asimismo, dicho código faculta a los Consejos Profesionales de cada jurisdicción a dictar normas complementarias y a ejercer funciones de control y disciplina sobre sus matriculados.

Los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas poseen, entre sus funciones principales, la de velar por el correcto ejercicio de la profesión, promoviendo normas de responsabilidad y decoro profesional, controlando el cumplimiento de las disposiciones legales y éticas, y aplicando sanciones disciplinarias en caso de incumplimiento. Estas funciones resultan esenciales para preservar la confianza de la sociedad en la profesión contable.

En el ámbito del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Mendoza, el control del ejercicio ético de la profesión se encuentra a cargo del Tribunal de Ética, organismo con potestad disciplinaria para sancionar conductas que infrinjan el Código de Ética o la normativa legal vigente. Conforme a lo establecido en la Ley N.º 5051, las sanciones disciplinarias pueden consistir en advertencia, amonestación privada, apercibimiento público, suspensión de la matrícula por un período de uno a doce meses o cancelación de la matrícula. Cabe destacar que la responsabilidad disciplinaria no excluye otras responsabilidades de carácter civil, penal, administrativo o judicial que pudieran corresponder.

La ética profesional del Contador Público y su responsabilidad social

La labor profesional del Contador Público implica un contacto permanente con clientes y terceros, del cual surgen numerosas situaciones que ponen a prueba los principios éticos frente a la realidad económica. En este sentido, el profesional se ve obligado a realizar una constante reflexión acerca de aquello que resulta correcto o incorrecto en cada circunstancia concreta, debiendo optar entre alternativas que pueden generar beneficios económicos inmediatos o preservar la legalidad y la integridad profesional.

La FACPCE, en su Código de Ética, concibe la ética profesional como el arte de desarrollarse profesionalmente, entendida como la búsqueda y aplicación de principios y valores aceptados por la

sociedad que permiten llevar adelante un ejercicio digno de la profesión, tanto en el plano individual como en el social. El desarrollo ético individual contribuye a la construcción de la identidad profesional, mientras que el compromiso ético colectivo fortalece la confianza social en la comunidad de contadores.

La responsabilidad del Contador Público no se limita al cumplimiento de normas técnicas, sino que se extiende a una responsabilidad social más amplia, en tanto su actuación impacta en la transparencia de la información económica, en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y en la equidad del sistema tributario. En este sentido, el ejercicio ético de la profesión contribuye al fortalecimiento institucional y al desarrollo de una sociedad más justa.

Independencia profesional y dilemas éticos

La independencia constituye uno de los principios fundamentales de la ética profesional del Contador Público. La existencia de vínculos de parentesco, intereses económicos o financieros compartidos, o relaciones de dependencia laboral, puede afectar la objetividad del profesional y favorecer la adopción de conductas contrarias a la normativa tributaria.

La falta de independencia puede llevar al Contador a priorizar los intereses particulares del cliente por sobre el cumplimiento de la ley y los principios éticos, contribuyendo de este modo a la evasión o elusión fiscal. Por ello, resulta indispensable que el profesional actúe con autoridad, convicción y firmeza, asumiendo plenamente su rol frente a la sociedad y frente a sus clientes.

En este sentido, saber rechazar aquellos trabajos o encargos que comprometan la independencia, la ética o la responsabilidad profesional constituye un desafío permanente para el Contador Público. No obstante, esta capacidad de decir “no” frente a prácticas indebidas representa una herramienta clave para prevenir la corrupción y fortalecer la credibilidad de la profesión.

Importancia de la formación ética en el ejercicio profesional

Si bien la existencia de normas, códigos de ética y sanciones disciplinarias resulta indispensable para regular el ejercicio profesional, estos instrumentos no resultan suficientes si no se encuentran acompañados por una sólida formación ética. La educación universitaria y el desarrollo de valores a lo

largo de la carrera profesional desempeñan un papel fundamental en la configuración de la personalidad del contador.

La formación ética permite al profesional tomar conciencia de la responsabilidad que conllevan sus actos y de las consecuencias que estos generan, tanto a nivel individual como social. La internalización de valores como la integridad, la responsabilidad, la objetividad y el compromiso con el interés público resulta esencial para un ejercicio profesional responsable y sostenible en el tiempo.

Responsabilidades

La responsabilidad del Contador Público frente a la evasión fiscal en la República Argentina

La evasión fiscal constituye uno de los principales problemas estructurales del sistema tributario argentino, afectando de manera directa la recaudación estatal, la equidad distributiva y la confianza de la sociedad en las instituciones públicas. En este contexto, el rol del Contador Público adquiere una relevancia particular, ya que su actuación profesional se encuentra estrechamente vinculada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

El ejercicio de la profesión contable no se limita a una función meramente técnica, sino que implica asumir responsabilidades jurídicas, éticas y sociales. La intervención del profesional en la confección de estados contables, declaraciones juradas, informes, auditorías y tareas de asesoramiento impositivo lo coloca en una posición estratégica que puede contribuir tanto a la prevención como a la facilitación de conductas evasivas. En consecuencia, resulta indispensable analizar el alcance de las distintas formas de responsabilidad que pueden recaer sobre el Contador Público cuando su accionar se vincula con hechos de evasión fiscal.

El presente punto tiene como objetivo examinar de manera integral la responsabilidad del Contador Público desde las perspectivas civil, penal, penal tributaria y ética, considerando la normativa vigente en la República Argentina y destacando la importancia de una actuación profesional diligente, transparente y conforme a derecho.

Responsabilidad civil del Contador Público

La responsabilidad civil constituye uno de los pilares fundamentales del derecho privado y se configura cuando una persona incumple una obligación jurídica y ocasiona un daño a otra. Dicho incumplimiento puede consistir en una acción u omisión contraria a derecho y genera la obligación de reparar los daños y perjuicios ocasionados.

El Código Civil y Comercial de la Nación establece, en su artículo 1710, el deber general de prevención del daño, imponiendo a toda persona la obligación de adoptar las medidas razonables para evitar causar un perjuicio y, en caso de haberse producido, de no agravarlo. Complementariamente, el artículo 1716 consagra el deber de reparar el daño causado a otro, consolidando el principio general de responsabilidad.

En el ámbito profesional, este deber adquiere una especial relevancia, ya que el profesional es requerido por sus conocimientos técnicos específicos y se espera de él un estándar de conducta superior al de una persona común.

- **Responsabilidad civil en las profesiones liberales**

El ejercicio de las profesiones liberales, entre ellas la del Contador Público, se encuentra regulado por normas específicas que contemplan las particularidades de la actividad. El Código Civil y Comercial de la Nación dispone, en su artículo 1.768, que la responsabilidad de los profesionales liberales se rige por las reglas de las obligaciones de hacer.

En este sentido, la obligación asumida por el Contador Público es, en principio, una obligación de medios y no de resultado. Esto implica que el profesional no garantiza la obtención de un resultado determinado, sino que se compromete a actuar con la diligencia, prudencia y pericia propias de su profesión, conforme a los conocimientos técnicos disponibles y a las normas vigentes.

La responsabilidad civil del profesional es de carácter subjetivo, lo que significa que para que exista obligación de reparar el daño debe acreditarse la culpa o el dolo en su actuación. No obstante, el profesional puede eximirse de responsabilidad si logra demostrar que actuó con la diligencia debida y que el daño se produjo por causas ajenas a su accionar.

- **Factores de atribución y eximentes de responsabilidad**

Los factores de atribución de la responsabilidad civil pueden clasificarse en subjetivos y objetivos. Entre los factores subjetivos se encuentran la culpa, el dolo, la imprudencia, la negligencia y la impericia, siendo estos los más relevantes en el ámbito del ejercicio profesional.

La culpa se manifiesta cuando el profesional actúa sin la diligencia exigible, ya sea por desconocimiento inexcusable de la normativa, falta de actualización profesional o desatención en el cumplimiento de sus funciones. El dolo, en cambio, implica la intención deliberada de causar un daño o de actuar con manifiesta indiferencia por los intereses ajenos.

El ordenamiento jurídico también contempla diversas causales de exoneración de responsabilidad, tales como el caso fortuito o fuerza mayor, el hecho de un tercero por quien no se debe responder o la imposibilidad de cumplimiento no imputable al profesional.

- **Daño resarcible y alcance de la indemnización**

El artículo 1738 del Código Civil y Comercial de la Nación establece que la indemnización comprende la pérdida o disminución del patrimonio de la víctima, el lucro cesante y la pérdida de chance. En el ámbito de la responsabilidad profesional, esto puede traducirse en sanciones fiscales, multas, intereses, pérdida de beneficios impositivos o perjuicios económicos sufridos por el cliente como consecuencia de una actuación negligente o dolosa del Contador Público.

Responsabilidad penal del Contador Público

La responsabilidad penal surge cuando una conducta humana encuadra en un tipo delictivo previsto por la ley penal. A diferencia de la responsabilidad civil, la penal tiene un carácter estrictamente personal y requiere la existencia de dolo, es decir, conocimiento y voluntad de realizar el hecho ilícito.

En el caso del Contador Público, la responsabilidad penal no deriva del cargo o función que desempeña, sino de su participación concreta en la comisión de un delito, ya sea como autor, coautor o partícipe.

- **Delitos vinculados al ejercicio profesional**

Entre los delitos que pueden involucrar al profesional contable se encuentran la confección de balances o informes falsos, tipificada en el artículo 300 del Código Penal, la violación del secreto profesional

(artículo 156), la administración fraudulenta, el fraude a la administración pública y los delitos relacionados con quiebras fraudulentas o culposas.

Estas figuras penales adquieren especial relevancia cuando el accionar del profesional se vincula con maniobras destinadas a ocultar la verdadera situación patrimonial o fiscal de un contribuyente, facilitando de este modo conductas evasivas o defraudadoras.

- **Delitos contra el orden económico y financiero**

El Código Penal, en su Título XIII, regula los delitos contra el orden económico y financiero, entre los que se destacan el lavado de activos y el encubrimiento. Estas figuras resultan especialmente relevantes en el contexto actual, dado el creciente énfasis en la prevención del lavado de dinero y la financiación del terrorismo.

La Ley 25.246 establece la obligación de informar operaciones sospechosas ante la Unidad de Información Financiera (UIF) para determinados sujetos, incluyendo a auditores externos y síndicos societarios. El incumplimiento de estas obligaciones puede dar lugar a sanciones administrativas y penales.

No obstante, la normativa vigente contempla salvaguardas para el profesional que actúa de buena fe, estableciendo que el cumplimiento del deber de informar no genera responsabilidad civil, penal, administrativa ni ética.

Responsabilidad penal tributaria

La responsabilidad penal tributaria se encuentra regulada por la Ley 27.430, vigente desde diciembre de 2017, la cual derogó la Ley 24.769. Esta normativa resulta aplicable a obligaciones impositivas y previsionales de carácter nacional, provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y contempla sanciones tanto para personas humanas como para personas jurídicas.

- **Elementos del delito tributario**

Para que se configure un delito tributario deben concurrir de manera conjunta determinados elementos. En primer lugar, debe existir un perjuicio patrimonial concreto para el Fisco, no siendo suficiente la mera intención de evadir. En segundo lugar, se requiere la existencia de dolo, manifestado en la intención de

engañar a la Administración Tributaria mediante declaraciones falsas, ocultaciones maliciosas u otras maniobras fraudulentas. Finalmente, debe existir un elemento material que permita acreditar el engaño.

- **Participación del Contador Público en delitos tributarios**

La ley prevé sanciones específicas para los profesionales que, a sabiendas, dictaminen, informen o confeccionen documentación destinada a facilitar la comisión de delitos tributarios, incluyendo penas de inhabilitación especial. Asimismo, se contemplan distintas formas de participación criminal, tales como autoría, coautoría y participación, dependiendo del grado de intervención del profesional en el hecho ilícito.

La Ley 11.683 refuerza este criterio al establecer la responsabilidad solidaria de los terceros que faciliten por culpa o dolo la evasión del tributo, alcanzando expresamente a los profesionales de Ciencias Económicas.

Responsabilidad ética y profesional

Como se dijo en el apartado anterior (Ética Profesional), el ejercicio de la profesión contable en la República Argentina se encuentra regulado por la Ley 20.488, que reconoce a los Consejos Profesionales como entidades encargadas de reglamentar, controlar y disciplinar el ejercicio profesional. A nivel nacional, el Código de Ética es elaborado por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), mientras que cada provincia puede dictar su propio código.

En la provincia de Mendoza, la Ley N.º 5.051 atribuye al Consejo Profesional la función de velar por el correcto ejercicio de la profesión y el cumplimiento de los principios éticos.

- **Sanciones disciplinarias**

El incumplimiento de las normas éticas puede dar lugar a sanciones disciplinarias que van desde advertencias y amonestaciones hasta la suspensión o cancelación de la matrícula profesional. Estas sanciones tienen como finalidad preservar el prestigio de la profesión y proteger el interés público.

Sanciones y penas aplicables al Contador Público

En términos generales, toda persona que desarrolla una actividad profesional puede ser llamada a responder por los daños o ilícitos derivados de su actuación. Sin embargo, en el caso del Contador Público, dicha responsabilidad adquiere características particulares debido a la función social que cumple y al grado de confianza que el ordenamiento jurídico deposita en sus dictámenes, informes y certificaciones.

Tradicionalmente, se reconoce que el contador puede responder en tres planos diferenciados:

1. **Responsabilidad profesional o disciplinaria**, ejercida por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, en virtud del poder de policía que el Estado les delega para controlar el ejercicio de la profesión.
2. **Responsabilidad civil**, derivada de los daños y perjuicios ocasionados a clientes o terceros como consecuencia de una actuación negligente, imprudente o contraria a las obligaciones contractuales asumidas.
3. **Responsabilidad penal**, que se configura cuando la conducta del profesional encuadra en un tipo penal previsto por la legislación vigente y se acredita la existencia de dolo o, en ciertos casos, culpa penalmente relevante.

Estos planos de responsabilidad no son excluyentes entre sí. Por el contrario, una misma conducta puede generar consecuencias simultáneas en los tres ámbitos, lo que pone de manifiesto la importancia de un ejercicio profesional ajustado a la normativa y a los principios éticos que rigen la profesión.

La responsabilidad del contador en el marco de la relación laboral

En el ámbito de las relaciones laborales, resulta habitual que el incumplimiento de las obligaciones contractuales por parte de una persona empleada derive en sanciones de carácter interno, tales como apercibimientos, suspensiones o, en casos graves, la rescisión del contrato de trabajo. En este esquema, la responsabilidad del trabajador suele limitarse al plano disciplinario laboral, siendo el empleador quien asume, como regla general, las consecuencias frente a terceros.

Cuando el Contador Público se desempeña en relación de dependencia, esta lógica se mantiene en gran medida. En materia civil, si bien el profesional puede ser responsable por daños derivados de una

actuación negligente, lo cierto es que las acciones judiciales suelen dirigirse principalmente contra el empleador, en tanto este aparece como titular de la relación jurídica con los terceros afectados.

No obstante, esta situación cambia sustancialmente cuando se analiza la responsabilidad tributaria y penal del contador. En estos ámbitos, la normativa vigente contempla supuestos en los cuales el profesional puede ser responsabilizado de manera directa y personal, incluso cuando actúa bajo relación de dependencia, siempre que se verifique la existencia de dolo o culpa grave en su accionar.

Responsabilidad tributaria del contador según la Ley de Procedimiento Fiscal

A continuación, se cita textualmente el artículo 6 de la ley 11.683:

“ARTICULO 6º — Responsables del cumplimiento de la deuda ajena. Están obligados a pagar el tributo al Fisco, bajo pena de las sanciones previstas en esta ley:

1. Con los recursos que administran, perciben o disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etcétera, en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables:

a) El cónyuge que percibe y dispone de todas las rentas propias del otro.

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

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

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

e) Los administradores de patrimonios -incluidos los fiduciarios y las sociedades gerentes o administradoras de fideicomisos y fondos comunes de inversión-, empresas o bienes que en ejercicio de

sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero.

2. Los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad que se fijen para tales responsables en las leyes respectivas.”

Observamos que la ley 11.683 de Procedimiento Fiscal establece un régimen amplio de responsabilidades que no se limita exclusivamente al contribuyente directo. En particular, el artículo 6 introduce la figura de los “responsables del cumplimiento de la deuda ajena”, alcanzando a aquellas personas que administran, perciben o disponen de recursos pertenecientes a terceros y que, en virtud de su función, se encuentran en condiciones de cumplir con las obligaciones tributarias correspondientes.

Entre los sujetos incluidos en esta categoría se encuentran los síndicos y liquidadores de quiebras, así como los administradores de patrimonios, empresas o bienes que, en el ejercicio de sus funciones, pueden determinar la materia imponible y efectuar el pago del tributo. Si bien el Contador Público no es mencionado de manera expresa, su intervención profesional puede colocarlo, en ciertos casos, dentro de este esquema de responsabilidad, especialmente cuando asume funciones de síndico o liquidador en una quiebra.

Por su parte, el artículo 8 de la Ley 11.683 reviste particular importancia para el análisis de la responsabilidad del contador, al establecer la responsabilidad personal y solidaria de los terceros que faciliten, por culpa o dolo, la evasión del tributo. Esta norma amplía el alcance de la responsabilidad tributaria al incluir a profesionales que, sin ser contribuyentes ni responsables directos, contribuyen de manera relevante a la comisión de maniobras evasivas.

La sanción en estos supuestos, el contador puede ser obligado a responder con su propio patrimonio frente al Fisco, hasta la concurrencia total de la obligación tributaria, siempre que se acredite su participación culpable. No obstante, la norma prevé una eximente cuando el profesional logra demostrar que el incumplimiento se debió a la imposibilidad de cumplir correctamente con sus deberes fiscales, impuesta por su representado o mandante.

Responsabilidad penal del contador en materia tributaria

El Régimen Penal Tributario, actualmente regulado por la Ley 27.430, constituye el eje central de la respuesta penal frente a conductas de evasión fiscal. Esta normativa tipifica distintos delitos tributarios y establece penas que incluyen prisión, multas e inhabilitación especial.

En este marco, el contador puede asumir distintos roles en la comisión del delito: autor, coautor o partícipe necesario. La ley contempla expresamente la responsabilidad de quienes, a sabiendas, dictaminan, informan, dan fe, autorizan o certifican actos jurídicos, balances, estados contables o documentación destinada a facilitar la comisión de delitos tributarios. Si bien la norma no enumera taxativamente a los profesionales alcanzados, la referencia a tareas propias de la incumbencia contable permite afirmar que el Contador Público se encuentra claramente comprendido.

El artículo 15 establece “el que a sabiendas:

- a) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.
- b) Concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de CUATRO (4) años de prisión.
- c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de TRES (3) años y SEIS (6) meses a DIEZ (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a CINCO (5) años de prisión.”

La sanción prevista en el inciso a, no es penal, sino que se adiciona una inhabilitación especial para el ejercicio profesional por el doble del tiempo de la condena. Esta consecuencia accesoria pone de relieve la gravedad que el legislador asigna a la intervención dolosa del profesional en maniobras evasivas, procurando evitar que los profesionales contribuyan a las prácticas de fraude y a su vez reforzando la correcta diligencia patrimonial. Otro objeto de esta sanción es evitar o mejor dicho preservar la confianza pública en la documentación contable.

Asimismo, la normativa penal provee en su inciso b y c, penas de prisión cuando el número de intervinientes es de 2 o más sujetos y a la existencia de organizaciones o asociaciones destinadas habitualmente a la comisión de delitos tributarios. En estos casos, la participación del contador dentro de una estructura organizada puede dar lugar a penas significativamente más severas, que conllevan a prisión, especialmente cuando se lo considera organizador o jefe de la asociación ilícita. El motivo de estas sanciones, es que al intervenir 2 o más personal, o formar una estructura organizacional se incrementa la capacidad para las practica de evasión, combinando el conocimiento técnico que tienen los contadores sobre la materia y creando maniobras de difícil detección. Por ello aumenta el riesgo para la recaudación y además la posibilidad de detección de estas acciones evasivas. Esto se incrementa en los casos de organizaciones, cuyo objeto es cometer estos delitos, por ello es que la pena para estos es más sebera ya que generan un impacto mucho mayor en la recaudación y sostenido en el tiempo.

Delitos contables y societarios vinculados a la actuación del contador

Más allá de los delitos específicamente tributarios, el Código Penal de la Nación contempla figuras que resultan aplicables a la actuación del Contador Público cuando esta afecta la veracidad de la información contable. Entre ellas se destaca el delito de balance falso, que sanciona a quienes publican, certifican o autorizan balances, inventarios o informes contables falsos o incompletos, afectando la fe pública.

La sanción aplicable en este caso es de prisión, que va de los 6 meses a 2 años, y el hecho está contemplado en el artículo 300 inciso 2:

“2º. El fundador, director, administrador, liquidador o síndico de una sociedad anónima o cooperativa o de otra persona colectiva, que a sabiendas publicare, certificare o autorizare un inventario, un balance, una cuenta de ganancias y pérdidas o los correspondientes informes, actas o memorias, falsos o incompletos o informare a la asamblea o reunión de socios, con falsedad, sobre hechos importantes para apreciar la situación económica de la empresa, cualquiera que hubiere sido el propósito perseguido al verificarlo.”

El bien jurídico protegido en estos casos es la confianza de la comunidad en la información económico-financiera que se presenta como verdadera. Por ello la intervención del contador en la elaboración o

certificación de dichos documentos resulta central, lo que explica su posible imputación penal cuando se acredita la existencia de dolo.

Asimismo, el Código Penal sanciona la cooperación del contador en maniobras de quiebra culpable o fraudulenta, así como en supuestos de fraude contra la administración pública. En todos estos casos, la responsabilidad penal del profesional se funda en la extensión de la autorización, siempre que se verifique una participación real y consciente en la conducta ilícita.

Responsabilidad disciplinaria del contador

En el ámbito profesional, como vimos anteriormente, el ejercicio de la contaduría se encuentra regulado por la ley 20.488 a nivel nacional, en Mendoza por la ley 5.051 y también por los Códigos de Ética dictados por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Estas normas establecen deberes de independencia, competencia técnica, confidencialidad y lealtad, cuyo incumplimiento puede dar lugar a sanciones disciplinarias.

Entre las infracciones más frecuentes se encuentran la emisión de certificaciones sin respaldo suficiente, la negligencia grave o reiterada y la falta de independencia profesional. En base a la gravedad de la o las infracciones cometidas se podrán aplicar diversas sanciones, que se encuentran estipuladas en la ley 5.051 artículo 62, que pueden ser:

- Advertencia.
- Amonestación privada.
- Apercibimiento público.
- Suspensión en el ejercicio de la profesión de 1 mes a 1 año.
- Cancelación de la matrícula.

Sanción civil del contador

Como vimos anteriormente, el contador, en materia civil, tiene el deber de evitar causar un daño y si ya se produjo, el de no agravarlo (artículo 1.710) y de corresponder el de reparar el daño a otro (artículo 1.716). Por ello el profesional que actué en el ejercicio de su función de manera dolosa, es decir con la intención de dañar o perjudicar a un tercero, tendrá la obligación de reparar el daño producido a un

tercero o cliente, y a su vez también deberá de reparar el daño cuando se actué con imprudencia, negligencia o impericia, es decir sin intención, pero con culpa.

Este accionar del profesional dará lugar a una sanción, consistente en indemnizar al perjudicado, siempre y cuando, según el artículo 1.738, se produjere la pérdida o disminución del patrimonio de la víctima, el lucro cesante de un beneficio económico esperado o la pérdida de la chance.

El motivo de esta sanción indemnizatoria es la de reparar el daño al damnificado, recuperando su equilibrio económico, pero también se busca prevenir la actuación incorrecta de los profesionales.

Además, la responsabilidad civil se juzga ante el fuero civil y es independiente de las eventuales sanciones disciplinarias o penales, lo que refuerza la idea de la coexistencia de distintos planos de responsabilidad. Por ende, la sanción civil puede ser acumulable con las sanciones de otros regímenes, como el penal, penal tributario y/o administrativa.

El análisis de la normativa vigente permite concluir que la responsabilidad del Contador Público en materia de evasión fiscal es amplia y compleja, abarcando aspectos tributarios, penales, civiles y disciplinarios. La intervención profesional en la elaboración y certificación de información contable otorga al contador un rol central en el sistema tributario, pero también lo expone a severas consecuencias jurídicas cuando su actuación se aparta de los deberes legales y éticos que rigen la profesión.

En este sentido, el cumplimiento estricto de la normativa vigente y la actuación profesional diligente y transparente no solo constituyen una obligación legal, sino también una condición esencial para preservar la confianza pública y garantizar la seguridad jurídica en el ámbito económico y fiscal.

CONCLUSIONES

Luego de desarrollar el presente Trabajo de Investigación, puede afirmarse que la evasión fiscal en Argentina constituye una problemática estructural, compleja y multicausal, cuya persistencia no responde a un único factor, sino a la interacción de variables económicas, jurídicas, sociales, culturales y políticas. Esta multiplicidad de causas ha contribuido a consolidar la percepción de que se trata de un fenómeno difícil de erradicar; sin embargo, lejos de considerarse un problema sin solución, debe entenderse como un desafío que requiere abordajes integrales y el compromiso activo de todos los actores involucrados.

En el contexto argentino, caracterizado por una elevada presión tributaria, constantes modificaciones normativas y reiterados ciclos de inestabilidad macroeconómica, muchos contribuyentes han experimentado una disminución significativa en su capacidad contributiva y en la conservación de su patrimonio. Frente a este escenario, algunos optan por incurrir en conductas ilícitas, como la evasión fiscal, entendida como la acción fraudulenta destinada a omitir total o parcialmente el pago de tributos mediante el incumplimiento deliberado de las disposiciones legales vigentes. Otros, en cambio, recurren a mecanismos de elusión, aprovechando vacíos o ambigüedades normativas con el fin de reducir la carga tributaria sin violar formalmente la ley, aunque muchas veces contrariando su espíritu.

Tal como se desarrolló en los capítulos anteriores, las causas de estas conductas no se limitan únicamente a razones económicas. Existen factores culturales y sociales profundamente arraigados, como la escasa conciencia tributaria y la percepción de los impuestos como una imposición injusta o carente de contraprestación visible. Asimismo, influyen factores jurídicos, entre los que se destacan la complejidad del sistema tributario, la superposición de normas, la falta de estabilidad legislativa y la percepción de inequidad en la distribución de la carga fiscal. A ello se suma el fenómeno inflacionario, que distorsiona la determinación de los tributos y genera un impacto directo sobre la rentabilidad de las actividades económicas.

Por otra parte, los reiterados ciclos de crisis económica que ha atravesado la República Argentina han contribuido a erosionar la confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas. Los casos de corrupción y la percepción de una administración ineficiente de los recursos estatales han fortalecido la idea de que el cumplimiento tributario no se traduce necesariamente en mejoras concretas en los servicios públicos. Esta pérdida de legitimidad institucional incide directamente en la conducta de ciertos

contribuyentes, quienes justifican la evasión como una forma de defensa frente a un Estado que consideran ineficiente o injusto.

No obstante, resulta fundamental destacar que la responsabilidad no recae exclusivamente en el Estado. El contribuyente es un sujeto activo dentro del sistema tributario y, como tal, posee deberes jurídicos y sociales que debe cumplir. La decisión de evadir constituye un acto voluntario que implica una transgresión al ordenamiento legal y una afectación al principio de equidad, ya que traslada la carga fiscal hacia quienes sí cumplen con sus obligaciones. En este punto adquiere especial relevancia la figura del Contador Público.

El profesional en Ciencias Económicas ocupa un lugar estratégico dentro del sistema tributario, dado que actúa como nexo entre el contribuyente y el Fisco. Su intervención no se limita a la mera liquidación de impuestos, sino que implica asesoramiento, planificación y orientación en materia fiscal. En este sentido, la planificación tributaria lícita se presenta como una herramienta válida y necesaria, que permite optimizar la carga impositiva dentro del marco legal vigente, respetando no solo la letra sino también el espíritu de la norma. El ejercicio responsable de esta herramienta contribuye a la seguridad jurídica y fortalece la cultura de cumplimiento.

Sin embargo, cuando el profesional decide colaborar con maniobras evasivas, no solo incurre en una falta ética grave, sino que también asume importantes responsabilidades en los ámbitos civil, penal y penal tributario, además de las sanciones disciplinarias correspondientes a su ejercicio profesional. Estas consecuencias pueden comprometer su patrimonio, su reputación, su matrícula e incluso su libertad. Por ello, la ética profesional debe prevalecer por encima de cualquier interés económico inmediato.

El rol del Contador Público en la lucha contra la evasión fiscal no debe entenderse únicamente en términos de control o prevención de ilícitos, sino también como agente generador de conciencia tributaria. En el momento del asesoramiento impositivo, el profesional tiene la oportunidad y la responsabilidad de educar al contribuyente, promoviendo una conducta fiscal responsable y fomentando el cumplimiento voluntario y espontáneo de las obligaciones tributarias. De esta manera, se transforma en un actor clave para la construcción de una cultura tributaria basada en la legalidad, la equidad y la responsabilidad social.

La evasión fiscal produce consecuencias económicas y sociales de gran magnitud. La disminución en la recaudación tributaria limita la capacidad del Estado para financiar políticas públicas esenciales, afectando áreas fundamentales como la educación, la salud, la seguridad, la justicia y la infraestructura. Esta restricción presupuestaria impacta especialmente en los sectores más vulnerables de la sociedad, profundizando las desigualdades existentes. Asimismo, la evasión genera competencia desleal entre contribuyentes, ya que quienes incumplen obtienen ventajas económicas indebidas frente a quienes cumplen con sus obligaciones.

Desde el punto de vista individual, el contribuyente que incurre en evasión se expone a sanciones económicas significativas, tales como multas e intereses resarcitorios, así como a eventuales consecuencias penales en los casos tipificados como delito. Estas consecuencias no solo afectan su situación patrimonial, sino también su imagen y credibilidad comercial.

En virtud de lo expuesto, puede concluirse que la evasión fiscal en Argentina no constituye un fenómeno inevitable. Si bien se trata de una problemática compleja y profundamente arraigada, su reducción es posible mediante la acción coordinada del Estado, los profesionales y la sociedad en su conjunto. El Estado debe fortalecer la transparencia, la eficiencia en la administración de los recursos públicos y la estabilidad normativa, a fin de reconstruir la confianza ciudadana. Paralelamente, resulta imprescindible promover la educación fiscal desde los niveles formativos iniciales, con el objetivo de consolidar una cultura de cumplimiento basada en la comprensión del rol social de los tributos.

En este escenario, el Contador Público emerge como un protagonista central. Su compromiso ético, su capacitación permanente y su actuación responsable pueden contribuir significativamente a la disminución de la evasión fiscal. Más allá de su función técnica, el profesional debe asumir su rol social como garante de legalidad y como promotor de prácticas transparentes.

En definitiva, la transformación necesaria para reducir la evasión fiscal no es sencilla ni inmediata. Requiere un cambio cultural profundo, sostenido en el tiempo, que involucre a todos los actores del sistema tributario. Solo a través del compromiso colectivo, la ética profesional y la consolidación de instituciones confiables será posible avanzar hacia un sistema fiscal más justo, equitativo y eficiente, que permita al Estado cumplir adecuadamente con su finalidad primordial: la búsqueda del bien común y el desarrollo sostenible de la sociedad.

Bibliografía:

Código Civil y Comercial de la Nación.

Ley 11.683. "Procedimiento Fiscal".

Ley 25.246. "Ley de prevención de lavado de activos"

Código Penal de la Nación Argentina. Ley 11.179 (T.O. 1984 actualizado).

Ley 23.349 y sus modificaciones. Impuesto al Valor Agregado.

Ley 20.628. Impuesto a las Ganancias.

Ley Nacional 20.488. Normas referentes al ejercicio de las profesiones relacionadas a las Ciencias Económicas.

Ley Provincial 5.051. Ejercicio profesional de ciencias económicas.

Resolución N: 204/00 de la FACPCE. Código de Ética Unificado para profesionales de Ciencias Económicas de la República Argentina.

Ley 27.430-Título IX. "Régimen Penal Tributario".

Riquert Marcelo (2024). "La autoría en la evasión tributaria".

Collosa Alfredo (2020). "¿Cuáles son las causas de la evasión tributaria?". Revista derecho penal tributaria Nro: 25.

"Las causas de la evasión en la República Argentina". CEAT (Centros de Estudios de Administración Tributaria). http://www.economicas.uba.ar/extension_centros/ceat/

Benedetti Emmanuel, Rinaldi Jose Maria (2016). "Motivaciones de la Evasión Fiscal en Argentina a nivel Nacional: Análisis, Conflictos y Propuestas de Solución"

Aquino Miguel Angel. "La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla". DOC. Nro: 13/08.

Martin Maria Celeste, Molina Eleonora Gisel (2019). Trabajo de investigación "Prevención y sanción de la evasión fiscal".

Peña Karina Leonela, Rostand Sofía, Sat Ariadna, Zanuso Agostina (2016). Trabajo de investigación "El contador público y la evasión tributaria".

Villegas B. Héctor (1999)." Curso de finanzas, derecho financiero y tributario".

Núñez Matías Damián, Leal Néstor Marcelo (2024) "Evasión Impositiva en Argentina: sus causas consecuencias y medios de acción para revertirla" (Trabajo de investigación Universidad Nacional de San Martín).

Jarach Dino (2003). Finanzas Públicas y Derecho Tributario.

Jarach Dino (1996). El Hecho imponible.

Vizcano José García (1961). El Delito de Evasión Fiscal.

Saccone Mario Augusto (2002). Manual de Derecho Tributario.

Villegas Héctor (2017).” Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”.

Sandhagen Alberto (2020). Lineamiento del Delito de Aprovechamiento Indebido de Beneficios Fiscales.
<https://www.pensamientopenal.com.ar/doctrina/48666-lineamientos-del-delito-aprovechamiento-indebido-beneficios-fiscales>

Inclán Héctor Galeano (2016)” ¿Qué es una empresa fantasma?”. Forbes México.
<https://forbes.com.mx/una-empresa-fantasma/#:~:text=Por%20H%C3%A9ctor%20Galeano%20Incl%C3%A1n&text=Podemos%20decir%20que%20coloquialmente%20una,la%20aplicaci%C3%B3n%20de%20la%20ley.>

ARCA. Lavado de activos y financiamiento del terrorismo. <https://www.afip.gob.ar/lavado/conceptos-basicos/definicion.asp>

DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD

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

Mendoza, 26 de febrero de 2026


Miranda, Julio Esteban

.....
Firma y aclaración

30749

.....
Número de registro

40.373.261

.....
DNI


Vilte Cuelz, Sergio Martín

.....
Firma y aclaración

30959

.....
Número de registro

41.868.502

.....
DNI