
La vital importancia del Tax Compliance

The vital importance of Tax Compliance

A importância vital da Conformidade Fiscal

Carlos María Folco¹ 

¹ Poder Judicial de la Nación. Santa Fé-Argentina. Correo:
carlos.folco@comunidad.ub.edu.ar

Fecha de recepción: 8 de abril de 2024

Fecha de aceptación: 6 de mayo de 2024

RESUMEN

INTRODUCCIÓN. El Compliance, también denominado Programas de Cumplimiento, programas de cumplimiento normativo o programas de cumplimiento empresarial. Este ha sido consagrado por la generalidad de las legislaciones nacionales en Iberoamérica. **OBJETIVO.** El presente trabajo analiza, si el tax compliance resulta ser un modelo dinámico de adopción voluntaria en la legislación argentina. **MÉTODO.** Este trabajo se realiza mediante una revisión bibliográfica y de jurisprudencia sobre la temática planteada. **DISCUSIÓN Y CONCLUSIONES.** Por ende, el tax compliance se constituye como una herramienta esencial para las empresas, en cuanto está orientado a prevenir, detectar y gestionar los riesgos tributarios empresariales, independientemente del tamaño del daño. De manera tal que obra como facilitador del cumplimiento de la normativa tributaria, a la par que fomenta una relación cooperativa entre el fisco y los contribuyentes.

Palabras claves: Tax compliance, Fisco, sistema jurídico argentino

ABSTRACT

INTRODUCTION. Compliance, also known as Compliance Programs, regulatory compliance programs or corporate compliance programs. This has been enshrined in most of the national legislations in Latin America. **OBJECTIVE.** This paper analyzes whether tax compliance is a dynamic model of voluntary adoption in Argentine legislation. **METHOD.** This work is carried out by means of a bibliographic and jurisprudence review on the subject. **DISCUSSION AND CONCLUSIONS.** Therefore, tax compliance is an essential tool for companies, since it is aimed at preventing, detecting and managing corporate tax risks, regardless of the size of the damage. In such a way that it works as a facilitator of tax compliance, while promoting a cooperative relationship between the tax authorities and taxpayers.



Keywords: Tax compliance, Tax Authorities, Argentine legal system

RESUMO

INTRODUÇÃO. O Compliance, também conhecido como Programas de Compliance, programas de conformidade regulamentar ou programas de conformidade empresarial. Está consagrado na maioria das legislações nacionais da América Latina. **OBJECTIVO.** Este trabalho analisa se o compliance tributário é um modelo dinâmico de adoção voluntária na legislação argentina. **MÉTODO.** Este estudo baseia-se numa revisão da literatura e da jurisprudência sobre o tema. **DISCUSSÃO E CONCLUSÕES.** Portanto, o compliance fiscal é uma ferramenta essencial para as empresas, pois visa prevenir, detetar e gerenciar riscos fiscais corporativos, independentemente do tamanho do dano. De tal forma que actua como um facilitador do cumprimento das obrigações fiscais, ao mesmo tempo que fomenta uma relação de cooperação entre a administração fiscal e os contribuintes.

Palavras-chave: Cumprimento fiscal, Autoridades fiscais, Sistema jurídico argentino

INTRODUCCIÓN

Los delitos económicos han sido en las últimas décadas motivo de incontables debates en el campo penal. Estos principalmente se hallaban originados por los bienes jurídicos colectivos y supraindividuales, sobre los cuales, se ha adoptado un novísimo criterio generalmente preventivo de la pena.

Párrafo aparte merecen los postulados de la Escuela de Chicago en el tratamiento de la criminalidad empresarial. Postula la aplicación de principios económicos y las teorías de elección racional, para analizar las conductas delictivas en el ámbito empresarial (Rojas, 2021).

Efectivamente, basada en la teoría de la elección racional, esta Escuela pregona que las personas, incluidos los empresarios, toman decisiones racionales al evaluar los costos y beneficios de sus acciones. A sí, los delitos cometidos por empresas son vistos como el resultado de una elección individual. Los empresarios evalúan los posibles beneficios económicos de comportamientos ilegales en relación con los riesgos de ser detectados y castigados.

Además, tuvo un profundo desarrollo la noción de los delitos de cuello blanco, concepto acuñado por el reconocido criminólogo norteamericano Edwin Sutherland a partir de su trabajo *White collar crimes*. Pone especial énfasis en que estos delitos son cometidos por personas de estatus social y ocupaciones respetables, generalmente en el ámbito de los negocios y las finanzas (Sutherland, 1985).

Si bien pueden ser definidos de varias maneras, en términos generales los delitos económicos requieren un elemento subjetivo doloso y el autor estar motivado por el logro de un beneficio económico. Vale señalar que los autores son personas de alto estatus social y respetabilidad. Estos delitos, no implican violencia física directa, pero tienen consecuencias significativamente negativas en la economía de un país y en la vida de los ciudadanos.



Los ejemplos más usuales de estos delitos de cuello blanco son el fraude financiero, la malversación de fondos, el lavado de dinero y la evasión fiscal, entre tantos otros. En la actualidad, se advierte la actuación y prevalencia en el mercado de las empresas, carteles o holding fundamentalmente multinacionales. De aquello se deriva, el incremento de los ilícitos cometidos en beneficio de tales entes ideales.

Silva (1999) indica que el tema en el debate social, no es la criminalidad de los desposeídos, leitmotiv de la doctrina penal durante todo el siglo XIX y buena parte del siglo XX. Sobre todo, analiza la criminalidad de los poderosos y de las empresas *crimes of the powerful, corporate and business crime*.

Ello conlleva cuestiones de política criminal, donde se emplean nuevas técnicas legislativas disimiles de las propias y sus respectivas características del derecho penal nuclear. Además, impacta en el terreno de la dogmática penal, toda vez que se exige a la tradicional teoría del delito, nuevas formas de imputación penal.

Sabido es que desde fines del Siglo XVII y con sustento en las tesis de Feuerbach y Savigny, de raíces romanistas, se consolidó la máxima *societas delinquere non Potest*, es decir, la sociedad no puede delinquir. En contrario, al sistema del common law (tales como Inglaterra, Canadá, Australia y Estados Unidos de América), admite la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

Por lo tanto, países como Argentina, que adoptaron el sistema jurídico romano-germánico, habían grabado a fuego en el derecho penal tradicional al referido axioma latino. De esta manera, se dejó consagrado que las personas jurídicas, no eran capaces de delinquir y, por consiguiente, no se les podía imponer penas.

Por otro lado, Muñoz (1999) enseña que

(...) desde el punto de vista penal, la capacidad de acción, de responsabilidad y de pena exige la presencia de una voluntad, entendida como facultad psíquica de la persona individual, que no existe en la persona jurídica, mero ente ficticio al que el derecho atribuye capacidad a otros efectos distintos a los penales, agregando que ello no quiere decir que el derecho penal deba permanecer impasible ante los abusos que, especialmente en el ámbito económico, se producen a través de la persona jurídica, sobre todo sociedades anónimas, pero en este caso procede castigar a las personas físicas individuales que cometen realmente tales abusos, sin perjuicio de las medidas civiles o administrativas que proceda aplicar a la persona jurídica como tal (disolución, multa, prohibición de ejercer en determinadas actividades, etc.) (p. 67).

Por lo tanto, el tema llama la atención y se va a describir en forma breve algunas problemáticas en torno a tal particular. Para tal cometido, se ha revisado diferentes fuentes bibliográficas para comprender el tema planteado.



DESARROLLO

Generalidades

La responsabilidad penal de las personas jurídicas ha sido introducida en España por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio. Actualmente, el Art. 31 bis. 1 a) y 2 del Código Penal, tras la reforma operada por la LO 1/2015, establece la obligatoriedad de los denominados protocolos de prevención penal (España. Jefatura del Estado, 2010).

Sobre tales bases legales, en el año 2016, el Pleno de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo del país ibérico ha dictado una sentencia de fecha 29 de febrero de 2016 (sentencia número 154/2016). Se condenó por primera vez a sociedades mercantiles en el ámbito penal, por incumplir su obligación de establecer medidas de vigilancia y control para evitar la comisión de delitos (España. Tribunal Supremo, 2015).

Ahora, ¿Cómo ha evolucionado la legislación y la jurisprudencia en estos lares?

Por otro lado, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación históricamente se inclinó por imputar responsabilidad penal a corporaciones jurídicas, evolucionando desde las infracciones aduaneras y en el campo contravencional tributario, hasta admitirla, finalmente en la paz penal delictual.

Por otro lado, el añejo *leading case* en la materia es *Entre Ríos, Extracto de Carne Ltda. s/ Defraudación de derecho de aduana*, que refiere al derecho aduanero y fue resuelto por el alto tribunal en el año 1894. El tribunal cimero sentó doctrina aceptando la responsabilidad penal de las personas jurídicas basado en los artículos 1027 y 1028 de la Ordenanza de Ley de Aduanas, aprobada por la Ley N° 810 del año 1876. Se consagra la responsabilidad de los comerciantes por hechos de sus dependientes en operaciones con la aduana. Además, establecía la pena de multa a las personas jurídicas (Argentina. Cámara Nacional de Casación Penal, 1894).

Esta jurisprudencia adquirió el carácter de pacífica y reiterada en una numerosa familia de fallos. El máximo tribunal entendía que las sanciones que impone el derecho penal fiscal, no se aplican a las reglas comunes relativas a la responsabilidad por actos delictuosos.

La acción penal puede ser dirigida contra las personas jurídicas y éstas ser condenadas a las penas pecuniarias que las leyes de la materia fijen, como una excepción a la regla general de la irresponsabilidad establecida por la legislación civilista (Fallos, 52:371; 99:213; 99:317; 126:163; 135:197; 184:162; 185:188; 201:378 y 428; 216:397, entre otros varios).

Sin embargo, al resolver la Corte Suprema de la Nación de Argentina la causa *Fly Machine SRL* en el año 2006. El voto de la mayoría no se pronunció sobre el fondo de la cuestión, toda vez que rechazó el recurso extraordinario interpuesto. De esta manera, quedó firme el fallo de la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal que había dispuesto la no responsabilidad penal de las personas jurídicas en materia aduanera (Corte Suprema de Justicia de la Nación, 2006).



En la citada causa, el voto en disidencia del Dr. Zaffaroni expresa en general, las conocidas razones por las cuales la dogmática tradicional se alza contra la responsabilidad penal de las personas jurídicas, señalando que:

La construcción del concepto jurídico-penal de acción halla un límite concreto en ciertas coordenadas constitucionales en cuya virtud los delitos, como presupuestos de la pena, deben materializarse en conductas humanas, describibles exactamente en cuanto tales por la ley penal (...) en síntesis, la operatividad de la máxima constitucional *nulla injuria sine actione* impone la delimitación del concepto jurídico-penal de conducta, sobre la base de un hacer u omitir que reconocería como único sujeto activo al ser humano, respecto del cual puede reaccionar al Estado con las penas legalmente previstas, excluyendo por ende a las personas jurídicas de acuerdo con el principio *societas delinquere non potest* (o *universitas delinquere nequit*); el cual salva además los irrenunciables principios de culpabilidad y personalidad de la pena (Argentina. Corte Suprema de Justicia de la Nación, 2006)

Además, el Ministro de la Corte agrega en su voto una razón de índole procesal, al dejar sentado que:

(...) tampoco cabe soslayar la circunstancia de que nuestra legislación carece de una regulación procesal específica que determine el modo en que debería llevarse a cabo el enjuiciamiento criminal de las personas de existencia ideal, y que permita también individualizar a los sujetos susceptibles de asumir una concreta representación en tal sentido. En consecuencia, la práctica judicial materializada al respecto no haya fundamento en texto positivo alguno, afectando de esta forma las garantías de legalidad, de defensa en juicio y del debido proceso (Argentina. Corte Suprema de Justicia de la Nación, 2006)

Pero la ulterior evolución del derecho nos hace pregonar que el principio romanista *societas delinquere non potest* es un principio desterrado de nuestro sistema jurídico.

La actual política criminal que ha establecido el legislador nacional, esencialmente en materia de delitos económicos, exhibe una clara decisión de hacer penalmente responsable a las empresas, siendo ello validado por la jurisprudencia.

Así, en el derecho positivo argentino abundan los ejemplos de sanciones penales directas aplicables a las personas jurídicas: Ley 11.683 de Procedimiento Tributario; Ley 19.359 Régimen Penal Cambiario; Ley 22.415 Código Aduanero; Ley 27.442 de defensa de la competencia; Ley 23.554 de Defensa Nacional; Ley 26.683 que incorporó al Código Penal el Título XIII "Delitos contra el orden Económico y Financiero"; Ley 26.735 de reforma de la Ley Penal Tributaria 24.769 - sustancialmente mantenida por el actual Régimen Penal Tributario de la Ley 27.430-; y por supuesto, la Ley 27.401 de responsabilidad penal de las personas jurídicas.

No obstante, del referido voto en disidencia en la conocida causa *Fly Machine* aún subsisten las razones de índole procesal que certeramente allí planteaba el Dr. Zaffaroni. Nuestra legislación carece de una regulación procesal específica que determine el modo de llevar a cabo el enjuiciamiento criminal de las personas de



existencia ideal.

Por lo cual, la práctica judicial materializada al respecto, no haya fundamento en el texto positivo alguno, afectando de tal manera las garantías de legalidad, de defensa en juicio y del debido proceso.

Ahora bien, la Ley 27.401 contiene en sus artículos 11 al 15 normas de carácter procesal, reproduciendo a grandes rasgos las disposiciones del Código Procesal Federal, cuya implementación se estableció de forma progresiva. Actualmente sólo rigen en las provincias de Salta y Jujuy (Argentina. Congreso de la Nación, 2017).

El Título VI del citado Código Procesal Federal, denominado *Procesos contra Personas Jurídicas*, en sus artículos 338 al 343 contiene normas relativas a los derechos y garantías, representación y defensa, rebeldía, citación y comunicaciones, conflicto de intereses, abandono de la representación, y legitimación para celebrar acuerdos (Argentina. Congreso de la Nación, 2017).

Entonces, la pregunta que se impone, es sí las normas adjetivas contenidas en la Ley 27.401, resultan exclusivamente aplicables en relación a los delitos taxativamente enunciados en la misma (Argentina. Congreso de la Nación, 2017).

Se entiende que se impone la respuesta afirmativa, por lo cual, hasta la plena vigencia del nuevo Código Procesal Federal. Los obstáculos procesales sólo habrá ser subsanables por vía de la creación pretoriana.

El cumplimiento cooperativo en el plano fiscal

Es de hacer notar que la relación cooperativa Fisco –Contribuyente ha evolucionado hacia un cumplimiento cooperativo. En el cual, a través de un proceso de interacción y comunicación recíproca de ambos sujetos (activo y pasivo de la obligación tributaria), se consigue consensuar criterios dimanados de la ley tributaria aplicable en aras de minimizar y resolver controversias.

Todo ello impulsado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). En el año 2002 fue creado el Foro de Administración Tributaria (Forum on Tax Administration), con la finalidad de debatir los temas propios de dicho ámbito, tratado de promover la cooperación entre Administración Tributaria y los contribuyentes (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, s/f).

Específicamente, en su séptima reunión celebrada en 2012 bajo el lema *Fortalecer el cumplimiento tributario a través de la cooperación*, se dejó sentado que una relación adversa entre las administraciones tributarias y los contribuyentes corporativos multinacionales, no sirve, para ninguno de sus propósitos. Además, es contraria a las metas comunes, que son una mayor y más temprana certeza, consistencia y eficiencia (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2012).

Para ello, acordaron que necesitan crear estrategias innovadoras, para emitir resoluciones que requieran menos tiempo y recursos, para ambos. Pero, a la vez promocionar un clima que incentive el cumplimiento de las leyes fiscales. Prestando especial atención al proceso de conducción y resolución de casos de precios de



transferencia (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2012).

En otras palabras, ponen de manifiesto que en general, tienen la intención de apartarse de un enfoque de juego a las escondidas. Hacia uno basado en una mayor transparencia de parte, tanto de los contribuyentes, como de las administraciones tributarias. Para lograr con mayor facilidad, en tanto, más compañías prioricen el buen cumplimiento tributario en su gobernabilidad corporativa.

Adviértase que el actual siglo XXI, se ha consolidado los nuevos paradigmas. Los cuales, la cooperación o colaboración entre ambos resultan esenciales en cuanto se enmarcan en un entorno de seguridad jurídica, transparencia, buena fe mutua y la búsqueda de nuevas herramientas procesales. Todo ello, con la finalidad de maximizar el cumplimiento voluntario del universo de contribuyentes, en especial de las grandes empresas y grupos empresariales multinacionales.

Surge como consecuencia de la crisis económica mundial, el Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Plan de Acción BEPS) de la OCDE desde hace casi una década atrás, constituye el primer antecedente a nivel internacional. Toda vez que tienden a proteger las bases imponibles y ofrecer mayores niveles de seguridad y previsibilidad a los contribuyentes (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2012).

En una segunda etapa, la OCDE estableció el Marco Inclusivo (MI) de BEPS en junio de 2016. Para facilitar el trabajo en conjunto entre todos los países y jurisdicciones miembros. Actualmente engloba a 137 países a los efectos de permitir a los interesados trabajar conjuntamente en el desarrollo de estándares sobre cuestiones de BEPS y revisar y controlar la implementación de todo el paquete BEPS.

A su vez, Estados Unidos y la OCDE promovieron un acuerdo entre 132 países del Grupo de Trabajo de la OCDE. En el cual, se pactó establecer una tasa mínima global del impuesto a las ganancias a grandes corporaciones del 15%. El que fuera confirmado luego en la cumbre de ministros de Finanzas del G-20 en Venecia celebrada en Julio del corriente año (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2012).

De tal manera, el camino emprendido a nivel internacional hacia lo que inicialmente se denominó como *cumplimiento cooperativo* y, posteriormente, *relación cooperativa* se encuentra plasmado en diversas experiencias internacionales, de distinto espectro y contenido.

En Europa, la Directiva de la Unión Europea del Consejo de 25 de mayo de 2018 DAC6, relativa a los intermediarios fiscales, tiene por finalidad prevenir y combatir las estructuras de planificación fiscal agresiva de ámbito transfronterizo. Establecieron la obligación de informar a la Administración tributaria de cada país sobre la existencia de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, con lo cual, se facilita el intercambio de información de forma automática entre las administraciones tributarias de la Unión Europea (Consejo de la Unión Europea, 2018).

Por su parte, el llamado *Reporte País por País* (Country by Country Report; CbCR por sus siglas en inglés) definido en la Acción 13 del proyecto BEPS de la



OCDE y el cumplimiento cooperativo, integran un conjunto de medidas orientadas a maximizar la transparencia y control de los contribuyentes por parte de las administraciones tributarias (OCDE, 2019).

En ese contexto, el tax compliance se orienta al control y prevención de cumplimiento normativo, otorgándole a la Administración tributaria la certeza que el contribuyente encauza su conducta hacia un cumplimiento tributario veraz y preciso.

Se ha preanunciado la vital importancia del Tax Compliance o Cumplimiento Tributario, y son múltiples las razones que reafirman el convencimiento. Entre ellas citaremos:

- Cumplimiento de los deberes formales y materiales: El cumplimiento tributario implica el cumplimiento de las leyes, decretos y resoluciones de contenido fiscal.
- Los deberes formales son obligaciones de hacer, no hacer o tolerar los establecidos, por una norma general obligatoria, tendientes a establecer la real situación fiscal de los sujetos obligados. El incumplimiento de estos que se sanciona con multas, clausura, interdicción, secuestro y decomiso de mercaderías.
- El deber material es una obligación de dar: pagar en tiempo y forma el impuesto a ingresar determinado según las normas en vigor.
- El cumplimiento de este deber monopólicamente establecido por las leyes tributarias (principio constitucional de legalidad o reserva de ley). Es fundamental para financiar las actividades gubernamentales, incluyendo la provisión de servicios públicos esenciales, infraestructuras y programassociales.
- El incumplimiento al mismo puede dar lugar a sanciones penales, contravenciones o sanciones penales delictuales impuestas en sede judicial.
- Contribución al bienestar social: Los tributos desempeñan un papel vital en la redistribución de la riqueza y la reducción de las desigualdades sociales. Los ingresos fiscales se utilizan, para financiar programas de bienestar social, educación, atención médica, infraestructuras y otros servicios esenciales.
- Al cumplir con sus obligaciones tributarias, las personas y las empresas contribuyen al desarrollo y al bienestar de la sociedad en su conjunto.
- Mantenimiento de la estabilidad económica: Los tributos son el principal recurso derivado con que cuenta el Estado, y su normal percepción es esencial para mantener la estabilidad económica.
- Los ingresos fiscales se utilizan para equilibrar los presupuestos, financiar los gastos gubernamentales y reducir el déficit público. El incumplimiento tributario puede afectar negativamente a la capacidad del gobierno. De esta manera,



llevar a cabo sus funciones y conducir a una mayor carga fiscal para los contribuyentes cumplidos.

- Fomento de la confianza y la transparencia: El cumplimiento tributario promueve la confianza en el sistema fiscal y en el gobierno en general. Cuando los contribuyentes cumplen con sus obligaciones fiscales. Se fortalece la confianza en que los recursos, se utilizarán de manera adecuada y equitativa.

Además, el cumplimiento tributario contribuye a la transparencia y la rendición de cuentas, ya que los ingresos fiscales se utilicen para financiar los servicios y programas que benefician a la sociedad en general.

- Prevención del fraude y la evasión fiscal: El cumplimiento tributario riguroso ayuda a prevenir el fraude y la evasión fiscal. La evasión fiscal perjudica la equidad del sistema tributario, ya que algunos contribuyentes eluden su responsabilidad de pagar impuestos, lo que crea una carga desproporcionada para aquellos que sí cumplen.

Al promover el cumplimiento tributario, se reducen las oportunidades para el fraude y se fomenta un entorno justo y equitativo para todos los contribuyentes. En buen romance, el cumplimiento tributario es esencial para el funcionamiento adecuado de los gobiernos, la sociedad y la economía en general.

DISCUSIÓN Y CONCLUSIONES

La finalidad del compliance tributario es la de prevenir y gestionar los riesgos tributarios. Los cuales, pueden resultar de eventuales incumplimientos de la normativa tributaria, por parte de las empresas, con total prescindencia de su tamaño y actividad desarrollada.

Teijeira (2015) muestra que el cumplimiento tributario implica una serie de beneficios para los patrones, asociados y socios que ayudan a prevenir y mitigar la responsabilidad civil y penal empresarial. Se evita que la empresa asuma la responsabilidad legal en que pueda incurrir, así como las consecuencias de no tener la empresa. Por lo tanto, reparaciones costosas y sanciones igualmente costosas, pérdida de propiedad, lo que resulta en la pérdida de la capacidad de pago de la empresa.

Tal y como señala Rozas (2020), a nivel mundial, se puede decir que el gobierno australiano es el más asertivo a la hora de dar forma a las políticas de cumplimiento fiscal. Mientras que, en Europa, los Países Bajos y el Reino Unido, han tomado la delantera. El modelo holandés de vigilancia horizontal ha inspirado reformas más o menos ambiciosas y más o menos exitosas en países como Austria, Estonia, Finlandia, Eslovaquia, Rusia o Italia (cooperativas de adempimento) o Estados Unidos (proceso de garantía de cumplimiento).

El enfoque británico gestionó el riesgo de cumplimiento fiscal. La gestión de los riesgos de cumplimiento tributario, no incluye tanto la regulación de procedimientos tributarios específicos, sino más bien la reestructuración del funcionamiento de las agencias de administración tributaria. Para administrar el riesgo de incumplimiento



tributario atendiendo a las características específicas de las autoridades tributarias, diferentes a los tipos de contribuyentes.

Si del marco internacional se pasa al nacional, vemos que el sistema jurídico argentino el compliance tributario, es una opción voluntaria. Pese a lo cual, constituye un importante requisito para dar cumplimiento a la compleja normativa fiscal o bien protegerse ante las situaciones de riesgo.

Así ha sido desde la sanción de la Ley N° 27.401 en su artículo 1 que establece el Régimen de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas (RPPJ) por los delitos de corrupción y tráfico de influencias nacionales y transnacionales, negociación no idónea para el cargo público, escandalizar, enriquecer ilícitamente funcionarios y empleados y hacer declaraciones e identidades falsas (Argentina. Congreso de la Nación, 2017).

Este último delito, previsto por el artículo 300 bis del Código Penal de la Nación, es el nexo de conexión con los delitos tipificados en el Régimen Penal Tributario instituido por el Artículo 279 de la Ley N° 27.430 (Argentina. Congreso de la Nación, 2017).

En la etapa preparatoria, el sujeto activo del delito de evasión fiscal, usualmente realiza diversos actos tendientes a estructurar las maniobras defraudatorias, entre las cuales se cuenta la obtención de balances, estados contables u otra documentación, con la finalidad específica de cometer delitos fiscales.

El artículo 15 del Régimen Penal Tributario en su inciso a) prevé un agravante delictual al establecer una pena de inhabilitación especial por el doble de tiempo de la condena para: “El que a sabiendas dictaminare, informare, diera fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley...” (Argentina. Congreso de la Nación, 1997).

El tipo penal requiere *facilitar*, es decir, hacer fácil o posible la comisión de delitos, aunque estos no se consumen. Además, el texto legal habla de participación criminal en el hecho, otorgándole así, un carácter amplio, por lo cual, esta agravante abarca a cualquier persona (autores, cómplices o instigadores).

El texto del artículo 13° del Régimen Penal Tributario, en cuanto establece las sanciones a personas de existencia ideal, en la primera parte de su último párrafo prevé que:

Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica... (Argentina. Congreso de la Nación, 1997)

El juzgador al graduar la pena deberá tomar en cuenta la capacidad de organización y las regulaciones internas de la empresa tendientes a determinar claramente el actuar deseado de las personas. Ponderando a tales efectos el conjunto de normas, procedimientos, recomendaciones y directivas de organización interna y la



verificación de su cumplimiento a fin de prevenir delitos que atenten contra el bien jurídico protegido.

Entre las diversas formas que asume la corrupción, se encuentra la defraudación fiscal. Es sabido que facturación apócrifa se utiliza habitualmente, para justificar salidas de dinero destinado al cohecho.

En definitiva, el tax compliance se refiere al grado en que los contribuyentes cumplen con las leyes tributarias y las obligaciones que de ellas se derivan. Por lo tanto, las diferentes formas de evasión de impuestos que en algunos casos se configura, constituyen delitos. Afectan sin duda, a las arcas del Estado.

Los gobiernos al no tener recursos necesarios no pueden financiar servicios públicos esenciales ni programas sociales. Que disminuye la calidad de vida de los ciudadanos, provocando brechas en la desigualdad económica y social. Es un ciclo continuo entre el bajo cumplimiento fiscal versus la evasión de impuestos.

En síntesis, aun cuando para el sistema jurídico argentino el tax compliance resulta ser un modelo dinámico de adopción voluntaria. El mismo actualmente constituye una herramienta esencial, para las empresas. Toda vez que contribuye a prevenir, detectar y gestionar los riesgos tributarios empresariales, independientemente del tamaño del ente. De esta manera, se facilita el cumplimiento de la normativa en vigor y fomenta una relación cooperativa entre el fisco y los contribuyentes.

FUENTES DE FINANCIAMIENTO

Este aporte no cuenta con ninguna fuente de financiamiento

DECLARACIÓN DE CONFLICTO DE INTERÉS

No existe conflicto de interés alguno

APORTE DEL ARTÍCULO EN LA LÍNEA DE INVESTIGACIÓN

El presente artículo cuenta con análisis jurisprudencial y la normativa internacional referente al tema demostrando, que para el sistema jurídico argentino el tax compliance resulta ser un modelo dinámico de adopción voluntaria. Dicha investigación pertenece a la línea de derecho público.

DECLARACIÓN DE CONTRIBUCIÓN DE CADA AUTOR

Carlos María Folco se encargó de la recolección de información, escritura del documento, envío. Como de la idea del trabajo de revisión bibliográfica, revisión y corrección del documento.



AGRADECIMIENTOS

Se agradece a la Revista Catilnaria Iuris, por el espacio para difundir el conocimiento.

REFERENCIAS

- Argentina. Cámara Nacional de Casación Penal. (1894). *Defraudación de Derecho de Aduana*. Cámara Nacional de Casación Penal.
- Argentina. Congreso de la Nación. (1997). *Ley 24.769*. Argentina.gov.ar.
- Argentina. Congreso de la Nación. (2017). *Ley 27401*. Congreso de la Nación.
- Argentina. Corte Suprema de Justicia de la Nación. (2006). *Fly Machine S.R.L. s/ recurso extraordinario*. Corte Suprema de Justicia de la Nación. Obtenido de <http://www.saij.gov.ar/corte-suprema-justicia-nacion-federal-ciudad-autonoma-buenos-aires-fly-machine-srl-recurso-extraordinario-fa06000077-2006-05-30/123456789-770-0006-0ots-eupmocsollaf>
- Consejo de la Unión Europea. (2018). *Directiva (UE) 2018/822 del Consejo*. Diario Oficial de la Unión Europea.
- España. Jefatura del Estado. (2010). *Ley Orgánica 5/2010*. Boletín Oficial del Estado.
- España. Tribunal Supremo. (2015). *Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas*. Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Obtenido de <https://justis.vlex.com/#vid/599579023>
- OCDE. (2019). *Directrices para la elaboración y presentación de informes país por país: Acción 13 BEPS*. Ediciones OCDE. Obtenido de www.oecd.org/tax/beps/directrices-para-la-elaboracion-y-presentacion-de-informes-pais-por-paisaccion-13-beps.pdf
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2012). *Tax: 7th meeting of the Forum on Tax Administration "Strengthening Tax Compliance through Cooperation"*. OECD WEB ARCHIVE.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (s/f). *¿Quiénes somos?* OECD.org.
- Rojas, Á. (14 de diciembre de 2021). La Escuela de Chicago. *Notitia Criminis. Portal Especializado en Derecho Penal*. <https://notitiacriminis.mx/tribuna/nfirmas/845/>
- Rozas, J. (2020). Compliance: perspectiva plural y fiscal. Fundamentos y acicates de las políticas de complice tributario. *Forum Fiscal*, 1-19.
- Sutherland, E. (1985). *White Collar Crime*. Yale University Press.
- Teijeira, M. (2015). *Legal compliance: conceptualización en el marco de la regulación corporativa. Estudios sobre el futuro Código Mercantil: Libro homenaje al profesor Rfael Illescas Ortiz*. Universidad Carlos III de Madrid.



NOTA BIOGRÁFICA



Carlos María Folco . **ORCID iD**  <https://orcid.org/0000-0001-5614-1994>

Es Abogado y Doctor en Ciencias Jurídicas y Sociales. Actualmente se desempeña como Juez Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias. Ha realizado cursos de posgrados en la Universidad de Salamanca, Universidad de Barcelona y el Instituto de Estudios Fiscales de Madrid, España. Ex Funcionario de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) de Argentina. Es Director Académico de la Diplomatura en Naciones Unidas (ONU) “Procedimiento Tributario Global” (Convenio IEFPA-UNITAR) de Ginebra, Suiza; Profesor Titular de la Cátedra “Finanzas y Derecho Financiero”, de la FCJS de la Universidad Nacional del Litoral (UNL); Profesor Asociado de la Cátedra “Derecho Tributario”, de la Facultad de Derecho de la Universidad de Belgrano (UB); Director Académico de la Carrera de Posgrado de “Especialización en Derecho Tributario” en la FCJS de la Universidad Nacional del Litoral;



This work is licensed under the Creative Commons Attribution 4.0 International License. To view a copy of this license, visit <http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/> or send a letter to Creative Commons, PO Box 1866, Mountain View, CA 94042, US

