



UNIVERSIDAD NACIONAL DE
RÍO NEGRO

SEDE ATLÁNTICA

TRABAJO FINAL DE CARRERA

CONTADOR PÚBLICO

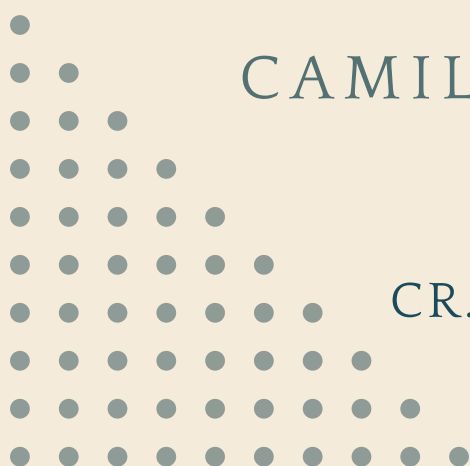
Análisis del rol de los Contadores
Públicos rionegrinos frente al
delito de evasión fiscal

AUTORA:

CAMILA AYELEN EFLER

DIRECTOR:

CR. JUAN PABLO LAPI



AGRADECIMIENTOS

Agradezco profundamente a mi madre, María, por ser mi pilar, mi fuerza y mi abrigo en cada paso que doy. Por enseñarme a no rendirme, a confiar en mí misma y a seguir adelante incluso en los momentos más difíciles. Tu amor infinito, tu entrega y tu fe en mí han sido el motor que me impulsó a lo largo estos años. Este logro es tan tuyo como mío, porque sin tu amor todo esto no habría sido posible.

A mi padre, Julio, por enseñarme el valor del esfuerzo, la responsabilidad y por estar siempre presente acompañándome en silencio pero con firmeza. Gracias por enseñarme con tu vida que todo se logra con trabajo y dedicación.

A mi pareja, Juan, por ser luz en los momentos de oscuridad y calma en medio del caos. Gracias por tu amor, tu paciencia y por creer en mí incluso cuando yo dudaba. Por estar presente con cada gesto, cada palabra de aliento y cada abrazo en silencio que me sostuvo. Este camino no habría sido el mismo sin tu compañía, tu fuerza y tu apoyo incondicional. Gracias por caminar a mi lado con tanto amor.

Al Cr. Juan Pablo, director de esta tesina, por su orientación, su predisposición constante y su valioso acompañamiento académico. Su guía fue esencial para la concreción de este trabajo.

Finalmente, agradezco a todas las personas que, de una u otra forma me han acompañado en este proceso: familiares, amistades, docentes y colegas. Cada palabra de aliento, cada gesto de apoyo y cada momento compartido han dejado huella en este logro.

A todos ellos, gracias por estar, por creer en mí y por ser parte de este proceso tan importante para mí.

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN	1
II. OBJETIVOS DEL TRABAJO DE INVESTIGACIÓN	2
Objetivo general	2
Objetivos específicos	3
III. METODOLOGÍA DEL TRABAJO	3
IV. ESTADO DEL ARTE	4
V. MARCO TEÓRICO	5
1. Actividad Financiera del Estado	5
1.1 Las necesidades	5
1.2 Gastos y recursos públicos	7
1.3 Los tributos	8
1.3.1 Los impuestos	10
1.3.2 Las tasas y contribuciones especiales	12
2. Evasión y Elusión Fiscal	13
2.1 Evasión Fiscal	13
2.2 Elusión Fiscal	14
2.3 Causas de la evasión fiscal	15
3. Funciones del Contador Público	17
3.1 Asesor o consultor impositivo	18
3.2 Liquidador de impuestos	18
4. Responsabilidades del Asesor Fiscal y Liquidador Impositivo	19
4.1 Responsabilidad Penal	19
4.1.1 Ignorancia Deliberada	27
4.2 Responsabilidad Solidaria	30
4.3 Responsabilidad Ética	34
5. El rol del Contador Público en la prevención del delito de evasión fiscal	37
VI. TRABAJO DE CAMPO	42
VII. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS	44
Análisis de los resultados	44
Interpretación de los resultados	44
Síntesis en relación con los objetivos de investigación	69
VIII. CONCLUSIONES	70
IX. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	75
Bibliografía general	75
Bibliografía normativa	77
ANEXO I	79
Modelo de Encuesta	79

I. INTRODUCCIÓN

La evasión fiscal representa una gran problemática a la que se enfrentan los países, tanto por su impacto directo en el nivel de recaudación neto como por el perjuicio que genera en la equidad, justicia social y confianza en las instituciones públicas. En sociedades donde el cumplimiento de las obligaciones fiscales es volátil e inestable, la evasión no sólo perjudica a las finanzas públicas, sino que debilita el contrato social que sostiene el Estado de derecho.

En Argentina, el sistema de autodeterminación de impuestos obliga a los contribuyentes a calcular, declarar y abonar sus impuestos de forma autónoma. Sin embargo, en la práctica, los contribuyentes suelen delegar esta tarea a sus asesores y/o liquidadores, lo cual convierte al Contador Público en un actor clave en la correcta determinación tributaria y en la prevención del delito de evasión fiscal.

En ese contexto, el Contador Público debe respetar el ordenamiento jurídico y los principios éticos que rigen su profesión. Ello conlleva a plantear interrogantes en cuanto al nivel de conocimiento de los profesionales respecto a la Ley Penal Tributaria y sobre los límites de su responsabilidad -legal y ética-.

La legislación argentina contempla distintos tipos de responsabilidades que pueden alcanzar al profesional en Ciencias Económicas ante posibles casos de evasión fiscal. A nivel penal, si bien el contador no puede ser autor del delito —debido a que él no es el obligado al pago del tributo—, puede ser imputado como partícipe necesario o secundario si se prueba que aportó al delito dolosamente. A su vez, la normativa establece la posibilidad de que se le adjudique responsabilidad solidaria al profesional, tanto por dolo como por culpa, cuando se comprueba que el asesor y/o liquidador ha facilitado la evasión. Por último, el código de ética profesional impone principios éticos que en caso de ser vulnerados, puede derivar en sanciones disciplinarias.

Esta problemática será analizada principalmente mediante una encuesta a Contadores Públicos de la provincia de Río Negro que se desempeñan de forma independiente, brindando servicios de asesoramiento y liquidación impositiva –entre otros– a contribuyentes. Cuyo fin será analizar y reflexionar sobre el rol de los Contadores Públicos respecto al delito de evasión fiscal, las posibles consecuencias que podrían enfrentar en caso de verse involucrados en dicho delito y los límites legales y éticos de su actuación.

Mediante el desarrollo del presente trabajo se busca contribuir al mencionado análisis, abordando la figura del contador público desde un punto de vista integral contemplando formación, la normativa que regula su actuación, su responsabilidad y la percepción que tienen los mismos profesionales respecto a estos temas, para proteger la integridad profesional y a su vez cumplir con sus responsabilidades éticas y legales.

La presente investigación se estructura de la siguiente manera: en primer lugar, se presenta el marco teórico, el cual aborda la actividad financiera del Estado, los tributos, las figuras de evasión y elusión fiscal, las funciones del contador público, los distintos tipos de responsabilidad que pueden alcanzar al profesional en su rol de asesor fiscal o liquidador impositivo y el rol del Contador Público en la prevención del delito de evasión fiscal. Posteriormente, se expone el trabajo de campo realizado, los resultados obtenidos y su análisis. Finalmente, se presentan las conclusiones.

II. OBJETIVOS DEL TRABAJO DE INVESTIGACIÓN

Objetivo general

Analizar el rol de los Contadores Públicos independientes de la provincia de Río Negro frente al delito de evasión fiscal, considerando su responsabilidad ética y legal en el ejercicio de funciones de asesoramiento y liquidación impositiva.

Objetivos específicos

- Analizar el grado de conocimiento normativo que poseen los Contadores Públicos independientes de la provincia de Río Negro respecto al delito de evasión fiscal y sus posibles consecuencias penales y éticas.
- Explorar la percepción que tienen los profesionales sobre la responsabilidad que asumen al desempeñar funciones de asesoramiento y liquidación impositiva.
- Examinar las valoraciones éticas que guían la actuación de los Contadores Públicos frente a situaciones que puedan implicar evasión o fraude fiscal por parte de sus clientes.
- Identificar las medidas de prevención y buenas prácticas que implementan los Contadores en el ejercicio de su profesión para evitar responsabilidades legales o éticas.

III. METODOLOGÍA DEL TRABAJO

En primer lugar, la presente investigación se enmarca en un diseño de tipo descriptivo, debido que el interés central de este trabajo radica en relevar, analizar y presentar datos sobre un fenómeno real en su contexto natural: el rol que poseen los contadores públicos de la provincia de Río Negro frente al delito de evasión fiscal cuando ejercen la funciones de asesoramiento y liquidación impositiva, así como las posibles consecuencias legales y éticas que se derivan de dicha conducta y cómo prevenirlas.

Asimismo, se adoptó un enfoque cualitativo, basado en el análisis de datos no numéricos (revisión bibliográfica, normativa, jurisprudencial y doctrinaria) complementado con el análisis de una encuesta aplicada a profesionales en ejercicio. La investigación se desarrolló con un alcance transversal, ya que los datos fueron obtenidos en un único momento temporal, correspondiente al período en que estuvo disponible la encuesta (19 de mayo al 2 de junio de 2025), tal como se detalla en el Capítulo VI. Además, se enmarca en un tipo de investigación no experimental, debido a que se analiza el fenómeno en su

ambiente natural, sin modificar las condiciones o variables de estudio a lo largo de la investigación.

La población objetivo está conformada por los Contadores Públicos independientes en ejercicio dentro de la provincia de Río Negro. De acuerdo a registros oficiales del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Río Negro (2025), esta población asciende aproximadamente a 1.119 profesionales.

La muestra se conformó de manera no probabilística e intencional, integrada por los profesionales que accedieron voluntariamente a responder la encuesta. Este tipo de muestreo permite obtener información valiosa, aunque implica limitaciones metodológicas: al no ser representativa de la totalidad de la población, los resultados no pueden generalizarse a todos los Contadores Públicos de la provincia, sino que deben entenderse como un aporte exploratorio y contextual al objeto de estudio.

La elección de esta metodología de investigación se basó en la necesidad de obtener una comprensión más profunda de las percepciones y opiniones de los Contadores Públicos de la Provincia de Río Negro.

IV. ESTADO DEL ARTE

Distintos trabajos e investigaciones han analizado el alcance de la responsabilidad penal y ética de los profesionales en Ciencias Económicas en el contexto de evasión fiscal. A continuación se enumeran algunos:

- David (2014): analizó la participación del profesional de ciencias económicas en el delito de evasión fiscal a partir de la Ley Penal Tributaria y el Código Penal, y determinó los requisitos necesarios para su imputación penal.
- Peña, Rostand, Sat y Zanuso (2016): llevaron a cabo una investigación y revisión normativa respecto al delito de evasión fiscal y los tipos de responsabilidades que se le puede imputar a un Contador Público cuando se verifica el dolo por parte del mismo.

- Cáceres (2018): realizó un estudio centrado en la normativa aplicable a la responsabilidad penal y profesional del Contador Público ante la evasión fiscal de los contribuyentes.
- Carranza (2022): analizó el alcance del secreto profesional y la responsabilidad del Contador Público frente al lavado de activos.
- Acevedo (2024): en su trabajo estudió la responsabilidad penal a la que se enfrentan los contadores públicos en el ejercicio de las funciones de síndico societario y/o auditor externo de Estados Contables, desde la perspectiva de los Contadores Independientes de la provincia de Río Negro.

Asimismo, resulta relevante destacar un antecedente jurisprudencial que sentó bases en cuanto a la responsabilidad de los contadores públicos: el fallo “Krochik, Sebastián y otro s/recurso de casación”, en el que se analiza la imputabilidad de un Contador Público que, actuando como liquidador impositivo, colabora con el delito de evasión fiscal de su cliente.

Si bien existen diversos trabajos finales e investigaciones que abordan una temática similar a la de este trabajo, los mismos difieren en cuanto al enfoque adoptado y el alcance teórico y geográfico. En ese contexto, se advierte una escasa producción académica que aborda el rol y la percepción de los Contadores Públicos de la provincia de Río Negro respecto al delito de evasión fiscal cuando los profesionales ejercen las funciones de asesoramiento y liquidación impositiva, así como las posibles consecuencias penales, éticas y solidarias a las que podrían estar expuestos en el ejercicio de su profesión y las formas de prevenirla.

V. MARCO TEÓRICO

1. Actividad Financiera del Estado

1.1 Las necesidades

La finalidad última del Estado, entendida como su razón de ser, está orientada al logro del bien común. Este concepto está vinculado con la creación de

condiciones apropiadas para que cada persona busque su bienestar individual con sus propios medios, lo consiga o no.

El bienestar individual está condicionado por el nivel satisfacción de las necesidades que cada individuo posee, las cuales son múltiples, cambiantes y aumentan conforme se satisfacen las necesidades más básicas, tal como menciona la teoría de Maslow -Jerarquía de las Necesidades-, Quintero (2017).

En tal sentido, Ledesma (s.f.) define a las necesidades como “la conciencia de la carencia de un bien, material o inmaterial, para la vida o para los fines que el individuo desea satisfacer.”

Las necesidades humanas son ilimitadas, pueden ser materiales o inmateriales; personales, colectivas o sociales; de subsistencia, afectivo, entre otras. La mayoría de ellas admiten su satisfacción por parte de las mismas personas que las poseen; sin embargo, existe un conjunto que no puede ser satisfecho por lo individuos ni por las dinámicas de mercado: las necesidades públicas.

Este grupo de necesidades tiene la particularidad que deviene de la vida en sociedad y que requieren una intervención del Estado para su satisfacción. Asimismo, las mismas son de carácter material; es decir, que su satisfacción implica la provisión de bienes y servicios, esto debido a que las necesidades inmateriales tales como el afecto, ocio, atención, espiritualidad, entre otras, no pueden ser satisfechas por el Estado, sin embargo, mediante los medios materiales este puede crear las condiciones necesarias para que los mismos individuos satisfagan sus propias necesidades inmateriales. En este marco, Villegas (2016) las divide en dos tipos:

- Necesidades públicas absolutas: son aquellas que deben ser satisfechas por el Estado exclusivamente e ineludiblemente, es decir, no admiten su delegación a particulares o al mercado. Comprende:
 - Defensa exterior: referida a resguardar las fronteras del país de posibles ataques externos.

- Orden interno: se relaciona con el dictado de normas y la organización estatal con la finalidad de asegurar el orden dentro del país.
- Administración de justicia: utilizado para resolver disputas entre particulares y penalizar a quienes incumplen con las normas.
- Necesidades públicas relativas: las cuales también surgen de la vida en sociedad, sin embargo, su satisfacción no es tarea exclusiva del Estado, pudiendo este último delegarlas a terceros ajenos a la organización estatal. Algunos ejemplos de este grupo pueden ser la educación, el transporte, la salud, la seguridad social, entre otras.

1.2 Gastos y recursos públicos

Para satisfacer las necesidades públicas de la sociedad, sean éstas absolutas o relativas, es necesario que el Estado cuente con los medios económicos suficientes para poder adquirir los bienes y servicios necesarios. Dicho de otra forma, el Estado necesita recursos públicos para poder aplicarlos al gasto público.

Villegas (2016, p. 31) define al **gasto público** como “erogaciones dinerarias que realiza el Estado, en virtud de ley, para cumplir con la satisfacción de las necesidades públicas”. De esta definición nacen dos conceptos fundamentales:

- Principio de legalidad: implica que todos los gastos realizados por el Estado -en todos sus niveles- deben estar respaldados por una norma legal.
- Principio de legitimidad: establece que el gasto público se encuentra justificado únicamente si su finalidad es la de satisfacer una necesidad pública.

Sin embargo, la importancia del gasto público radica en que no sólo son erogaciones dinerarias efectuadas para satisfacer necesidades públicas, sino que este es un principal factor en materia de redistribución de ingreso y del patrimonio nacional, estabilización económica e incremento de la inversión, empleo, ahorro y consumo. El Estado funciona como un redistribuidor de

riqueza, por lo que esta última no desaparece al entrar al Estado en forma de recursos, sino que es devuelta al circuito económico en forma de gasto.

Por otro lado, Lenardón (2017, p. 278) define a los **recursos públicos** como “toda aquella riqueza que, teniendo origen en el sector privado, se transfiere al sector público; se devenga a favor del Estado y se acredita financieramente a través del ingreso de fondos en la Tesorería”.

Esto implica que los recursos públicos deben entenderse como un medio necesario para asegurar la cobertura del gasto público. No obstante, la importancia de estos va más allá de ser una simple exacción económica, sino que se debe ampliar su concepto y considerarlos una herramienta indispensable de intervención estatal en la vida general de la sociedad. Así, la forma en la que el Estado se hace de recursos puede ser utilizada para redistribuir riquezas, estimular o desalentar ciertas actividades, modificar la política monetaria, sancionar actos antijurídicos, entre otras.

En este trabajo se tomará como referencia la clasificación de recursos públicos brindada por Villegas (2016), quien los divide en: patrimoniales propiamente dichos, de empresas estatales, monopolios fiscales, gratuitos, derivados de sanciones patrimoniales, monetarios, derivados del crédito público y *tributarios*, siendo estos últimos los de mayor interés para el desarrollo del presente trabajo.

1.3 Los tributos

Según la Oficina Nacional de Presupuesto (2024), para el año 2024 se estimó que del total de ingresos públicos, el 65,58% corresponde a recursos tributarios. Al realizar una breve recopilación de los últimos presupuestos anuales se puede visualizar que este porcentaje es muy similar año a año, he aquí la importancia cuantitativa que representan los tributos. Además, poseen una importancia cualitativa debido a que es mediante su aplicación que el Estado lleva a cabo su política económica y social.

Los tributos pueden tener distintas finalidades:

- Fiscal: meramente recaudatoria

- Extrafiscal: como herramienta de intervención estatal
- Mixta: tanto recaudatoria como de medida de intervención, siendo la más común

Martín (1985, p. 132) define a los tributos como “detracciones de parte de la riqueza de los particulares exigidas en su favor por el Estado (aspecto económico), mediante leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario (aspecto jurídico), con la finalidad de promover el bienestar general (aspecto político)”. De esta definición se desprenden cuatro características esenciales de los tributos:

- Carácter económico: consiste en detracciones de la riqueza de los particulares hacia las arcas estatales.
- Obligatoriedad: no son voluntarios, sino que son detracciones exigidas coactivamente.
- Mandato legal: los tributos deben estar establecidos en leyes que los respalden -Principio de legalidad-.
- Finalidad pública: estas detracciones económicas deben tener una única y excluyente finalidad, promover el bienestar general de la sociedad y del cuerpo político -Principio de legitimidad-.

Los tributos se pueden clasificar en tres grandes grupos: impuestos, tasas y contribuciones especiales; conforme lo dispuesto en el artículo 75° de la Constitución Nacional que también define la potestad tributaria del Estado nacional, las provincias y los municipios:

- El Estado Nacional tiene la potestad exclusiva y permanente sobre los Derechos Aduaneros; concurrente con las provincias sobre los impuestos indirectos, y respecto a los impuestos directos le corresponden por tiempo determinado siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan.
- Las provincias tienen la potestad sobre impuestos indirectos en concurrencia con la nación y en forma permanente; y respecto a los impuestos directos en forma exclusiva y permanente salvo que el Estado Nacional haga uso de la excepcionalidad.

- Los municipios tienen la potestad tributaria que establezca la constitución de su provincia. En el caso de la provincia de Río Negro, el artículo 230° inciso 4) de la Constitución Provincial indica que estos podrán cobrar tasas o contribuciones de mejoras.

1.3.1 Los impuestos

Respecto al universo de tributos, el impuesto es la especie más común y la figura más representativa. Villegas (2016, p. 122) lo define como:

El impuesto es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como generadoras de la obligación de tributar (hechos imponibles), situaciones éstas ajenas a toda concreta acción gubernamental vinculada a los pagadores.

A partir de esta definición se puede determinar los elementos propios del impuesto que lo diferencian de los demás tributos:

- No están vinculados a una actividad individualizada del Estado hacia el contribuyente que debe pagar el tributo. Esto no significa que los ingresos de los impuestos no sean utilizados para satisfacer las necesidades de quienes los pagan, sino que lo hacen de manera indirecta. Estos recursos ingresan a un fondo común destinado a cubrir el gasto público de manera general.
- Su cobro debe realizarse a los contribuyentes sobre los cuales recae la configuración del hecho imponible. Este último puede ser un acto, hecho o circunstancia definido en una norma legal que, en caso de materializarse en un contribuyente, hace que surja la obligación de pagar un impuesto. El hecho elegido como generador o imponible está caracterizado por su naturaleza reveladora de la posibilidad de contribuir en alguna medida al sostenimiento del Estado. Es decir, el hecho imponible, una vez ocurrido, revela la capacidad contributiva del obligado.
- El impuesto a ingresar por cada contribuyente debe determinarse en función a su capacidad contributiva. Según Martín (1985, p. 141) la

capacidad contributiva es “el nivel de vida o bienestar económico de cada persona, medida ésta aceptada por todos, básicamente, como la más equitativa para establecer el monto de la contribución particular para el logro del bienestar general”. Esta medición de capacidad de pago de impuestos puede manifestarse en la renta -ingresos-, patrimonio -capital- o consumo -gastos- de los contribuyentes.

En Argentina rige el sistema de autodeterminación tributaria, en el que el mismo contribuyente es quien determina el quantum a ingresar al fisco mediante la presentación de declaraciones juradas de sus ventas, ingresos y gastos. Generalmente la determinación del impuesto a ingresar es delegada a un Contador Público, debido a que dichos profesionales son los que poseen conocimiento amplio y actualizado en materia impositiva.

Por otro lado, Villegas (2016) realiza una clasificación de los impuestos, que a los efectos del desarrollo de esta investigación, se destacan:

- Reales y personales: los impuestos reales consideran en forma exclusiva la riqueza gravada y no tienen consideración por la situación personal del contribuyente, por ejemplo el IVA; en cambio, los personales tienen en cuenta las situaciones personales de los contribuyentes valorando los elementos que integran su capacidad de pago, como por ejemplo el impuesto a las ganancias.
- Directos e indirectos: los impuestos directos son aquellos que no pueden trasladarse y que deben ser pagados por la misma persona en la que se ve configurado el hecho imponible. En cambio, los impuestos indirectos son trasladables, esto significa que el efecto económico del impuesto se traslada de un sujeto a otro en la cadena productiva, siendo el último eslabón el que soporta económicamente el impuesto (contribuyente de hecho). Sin embargo, no es este último eslabón quien ingresa el impuesto al fisco, sino la persona anterior que actúa como un intermediario (contribuyente de derecho).
- De ejercicio e instantáneos: los impuestos de ejercicio surgen de la sumatoria de una sucesión de hechos realizados durante un período de

tiempo, generalmente un ejercicio fiscal. En cambio en los impuestos instantáneos surge la obligación de pagar el impuesto inmediatamente luego de la configuración del hecho generador del impuesto, es decir, en el instante que se produce el hecho imponible nace el impuesto y la obligación tributaria.

1.3.2 Las tasas y contribuciones especiales

Si bien son menos relevantes para el desarrollo del presente trabajo, resulta necesario mencionar las otras dos especies de tributos.

Por un lado, las tasas son prestaciones tributarias exigidas a aquellos contribuyentes que reciben un servicio público individualizado por parte del Estado. El cobro de tasas debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a un bien o acto del contribuyente. Como mencionamos anteriormente, los municipios, el Estado nacional y las provincias, tienen la potestad de crear tasas, sin embargo, la mayoría de las tasas existentes son de carácter municipal, algunas de ellas son: Tasa por Conservación y Limpieza de la Vía Pública, Tasa de Seguridad e Higiene, Tasa de alumbrado público, entre otras.

Por otro lado, las contribuciones especiales son tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado. Al igual que las tasas, las contribuciones especiales también tienen una actividad estatal efectiva que se vincula con el pago de ella, la diferencia radica en que las contribuciones le generan un beneficio cuantificable al contribuyente. Es decir, la contribución se liquida por una actividad del estado que a determinados contribuyentes les genera un beneficio directo. Cuando el Estado, en alguna de sus reparticiones (nacional, provincial o municipal) realiza obras, por ejemplo, de pavimentación de calles, los propietarios de los inmuebles que están situados allí se ven beneficiados por el aumento del valor que dicha obra genera en sus inmuebles, por este beneficio que la obra le genera a los propietarios es que el Estado les cobra una contribución.

2. Evasión y Elusión Fiscal

La evasión y elusión fiscal representan dos prácticas que a menudo se confunden debido a su estrecha relación conceptual y en virtud que ambos persiguen el mismo objetivo: disminuir o evitar el pago de impuestos. Sin embargo, estas acepciones difieren significativamente en cuanto a su naturaleza jurídica y sus consecuencias legales y éticas.

2.1 Evasión Fiscal

La evasión fiscal constituye una conducta ilegal mediante la cual un sujeto deliberadamente realiza maniobras ilícitas con la finalidad de evadir el pago de tributos. Cosulich (1993, p. 09) la define como “La falta de cumplimiento de sus obligaciones por parte de los contribuyentes (...) existe evasión cuando se violan las normas jurídicas establecidas”. Por su parte, Villegas (2016, p. 415) otorga una definición más ampliada del tema en cuestión:

Evasión fiscal o tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales.

Ambos autores coinciden en que la evasión es un acto ilegal, el cual consiste en la utilización de prácticas deshonestas para evitar el cumplimiento total o parcial de las obligaciones tributarias, estas prácticas pueden consistir en omisión en declaración de ingresos, ocultación de bienes, falsificación de documentos, uso indebido de sociedades, sobrevaluación de bienes, etc.

La evasión es un delito tipificado en la Ley Penal Tributaria N° 24.769 -y modificatorias-, la cual contempla figuras como la evasión simple, evasión agravada, aprovechamiento indebido de subsidios, obtención fraudulenta de beneficios fiscales y apropiación indebida de tributos o de recursos de la seguridad social.

2.2 Elusión Fiscal

A diferencia de la evasión, la elusión fiscal es una práctica que consiste en la utilización de mecanismos legales pero irregulares para disminuir la carga tributaria. El Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (2008, p. 02) brinda la siguiente definición:

La elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario.

Esto implica que la elusión no es un acto ilegal, sino que consiste en la utilización de estrategias legales para disminuir parcial o completamente el pago de tributos. Algunos ejemplos de elusión fiscal son el aprovechamiento excesivo de deducciones, radicar una empresa en un lugar con mayores beneficios fiscales o menor carga tributaria, canalización de operaciones a través de paraísos fiscales, manipulación de precios de transferencia, entre otras. Si bien estas prácticas no constituyen un delito punible por la Ley Penal Tributaria se puede cuestionar su licitud toda vez que la intención de los contribuyentes sea evitar el pago de tributos.

Respecto a ello, Villegas (2016, pp. 421-422) sostiene:

Si se recurre a formas manifiestamente inadecuadas y anormales con relación al acto o negocio jurídico que se pretende llevar a cabo, si esa recurrencia obedece al deliberado propósito de no pagar el tributo que grava el acto o negocio jurídico realmente perseguido, y si esa anormalidad del "ropaje jurídico" no tiene otra explicación racional que el propósito de evadir el legítimo gravamen, existe una conducta fraudulenta y, por tanto, ilícita, aun cuando esa forma jurídica en sí misma no sea prohibida por el derecho privado.

Por lo tanto, aunque sea ilícita, la elusión fiscal no se encuentra penada por la legislación Argentina, a excepción de que se configure un abuso de dicha

práctica de forma que pueda ser interpretada como simulación o fraude. En conclusión, tanto la evasión como la elusión fiscal, impactan de manera negativa en la economía de un país, afectando la recaudación de tributos y por ende, limitando la capacidad del Estado para brindar los bienes y servicios públicos que satisfacen las necesidades de la sociedad.

2.3 Causas de la evasión fiscal

No existe una sola causal que lleve a los contribuyentes a evadir los tributos, sino que se trata de una combinación de factores sociales, geográficos, políticos y económicos que en mayor o menor medida influyen sobre dicho comportamiento social. Santander (2011) identifica las principales causas:

❖ Carenca de conciencia tributaria

Refiere a que la mayoría de los contribuyentes que evaden no son conscientes respecto a la importancia que tiene cumplir con sus obligaciones tributarias para que el Estado pueda prestar eficientemente los servicios esenciales que la sociedad demanda, tales como la salud, educación, seguridad, justicia, entre otros. Hoy en día se observa un alto grado de incumplimiento y se considera que aquel que no ingresa sus impuestos es una persona hábil y el que paga no lo es, es decir que el evasor es tomado equívocamente como un ejemplo a imitar. Las razones de la falta de conciencia tributaria pueden ser varias, entre ellas: falta de educación, falta de solidaridad, idiosincrasia del pueblo y falta de claridad del destino del gasto público.

Cada individuo debe internalizar que forma parte del Estado y los impuestos que se pagan se deben considerar como aportes justos, necesarios y útiles que sirven para satisfacer las necesidades de la sociedad a la que pertenecen.

❖ Sistema tributario poco transparente

Un sistema tributario poco claro contribuye a que exista una mayor evasión, ello debido a que la existencia de leyes tributarias, reglamentos, decretos, etc., que sean imprecisos y poco concisos en cuanto a quienes están alcanzados por las leyes para los diferentes impuestos deja vacíos en la interpretación de las

mismas y da pie a que el contribuyente encuentre la manera de eludir o evadir los impuestos.

❖ Administración tributaria poco flexible

Cuando desde el Gobierno no existe flexibilidad ni rápida adaptación a la situación que se está viviendo en el país en términos económicos, sociales o culturales se pueden provocar un rechazo por parte de los contribuyentes a pagar los impuestos.

❖ Bajo riesgo de ser detectados

Cuando no hay una presencia eficaz por parte de los organismos de recaudación y estos no tienen un sistema de control adecuado, los contribuyentes pueden verse influenciados a evadir, puesto que las probabilidades de ser descubiertos son muy bajas.

❖ Altas alícuotas

Si las alícuotas son muy altas significa que el monto a ingresar al fisco es alto en relación a la base imponible declarada, lo que genera un disgusto en el contribuyente que debe pagar el impuesto. Esto genera que cada vez más contribuyentes quieran declarar menos base imponible, a fin de ingresar un monto menor al fisco. Cuando un gobierno aplica alícuotas muy altas es, en líneas generales, porque quiere aumentar la recaudación, sin embargo, esto puede provocar un efecto inverso debido a que podría ser una justificación de los contribuyentes para no pagar los tributos.

❖ Inflación

El efecto de la inflación sobre el sistema tributario es completamente distorsivo, afecta tanto la base imponible de los impuestos como la progresividad de las alícuotas, generando que los impuestos se conviertan en confiscatorios y no respeten el principio de capacidad contributiva. Un sistema tributario donde no se permite el ajuste por inflación podría provocar que los contribuyentes estén pagando impuestos sobre bases (ingresos o ganancias) que no son reales.

3. Funciones del Contador Público

En términos generales, la formación de Contador Público proporciona una base sólida en conocimientos administrativos, contables e impositivos, los cuales se integran a los saberes legales, humanísticos, matemáticos y económicos. Su actividad se centra en la creación, producción, análisis y comunicación de *información* útil para la toma de decisiones, enmarcada tanto en organizaciones públicas y privadas, así como para el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

La actividad de estos profesionales puede ser desarrollada tanto en forma independiente –ejercicio liberal de la profesión–, o en relación de dependencia, ya sea en instituciones privadas o en el sector público. Si el Contador se desempeña en relación de dependencia será partícipe de las actividades de la organización, pudiendo realizar tareas como elaborador, analista, evaluador y/o comunicador de información. Las organizaciones generalmente contratan a estos profesionales cuando quieren lograr la eficacia, eficiencia y sustentabilidad de su proceso de toma de decisiones y control de gestión.

La Resolución JG 575/20 de la FACPCE indica que las principales funciones del contador público:

- Como profesional independiente prestando los encargos previstos en la Resolución Técnica 37 de la FACPCE.
- Síndico societario.
- Actuación en la justicia como síndico concursal, perito, interventor, administrador, perito partidor, consultor técnico, averías y siniestros.
- Consultor o asesor técnico impositivo o previsional.
- Liquidador impositivo.
- Tercerización de servicios (liquidación de remuneraciones, teneduría de libros, prestación de servicios administrativos, etc.).
- Revisor externo independiente con la habilitación de la Unidad de Información Financiera.

Dado el objeto del presente trabajo de investigación se profundizará en dos funciones estrechamente relacionadas con el ámbito tributario:

3.1 Asesor o consultor impositivo

Se trata del profesional que, en virtud de sus conocimientos técnicos y normativos, asesora a los contribuyentes en materia tributaria, brindando recomendaciones y orientación respecto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales. El objetivo del profesional cuando realiza este tipo de funciones siempre es garantizar el cumplimiento de las normas fiscales y optimizar la carga impositiva de sus clientes.

A diferencia del liquidador, el asesor no determina base imponible de un impuesto ni confecciona declaraciones juradas, sólo ofrece su opinión y criterio respecto a la situación fiscal del cliente.

El ejercicio de la actividad de asesor requiere un profundo conocimiento respecto a la legislación tributaria vigente, doctrina, jurisprudencia y pronunciamientos de los organismos recaudadores, a fin de poder realizar interpretaciones adecuadas, así como aplicar este conocimiento en las situaciones particulares que enfrentan sus clientes a fin de poder asesorarlos correctamente.

3.2 Liquidador de impuestos

El sistema de autodeterminación tributaria vigente en Argentina implica que el monto a ingresar debe ser determinado por los mismos contribuyentes mediante la presentación de declaraciones juradas en el sitio web de la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA). Este sistema, que cuenta con numerosas normas y reglamentaciones que lo regulan, se ha alejado de ser un mecanismo sencillo en el que cualquier contribuyente puede determinar sus propios impuestos, por lo que en la mayoría de los casos necesita asistencia de un Contador.

Por lo tanto, es el Liquidador quien se va a encargar de determinar el impuesto a ingresar al Fisco, basándose en la información y documentación presentada por sus clientes deberá: determinar hechos impositivos, utilizar exenciones,

cuantificar la base imponible, aplicar alícuotas, imputar saldos a favor, anticipos, retenciones y percepciones, etc.

Para ello, el contador debe tener no sólo amplio conocimiento en la normativa vigente, tal como las leyes específicas de cada impuesto, el procedimiento fiscal y las regulaciones específicas del organismo recaudador, sino también adecuada experiencia para afrontar las distintas situaciones que se pueden generar en el proceso de recolección de datos y determinación del impuesto a ingresar.

La correcta ejecución de esta tarea por parte de los profesionales es crucial para asegurar que los contribuyentes cumplan con sus deberes fiscales, evitando sanciones y garantizando el correcto flujo de recursos hacia las arcas estatales. Sin embargo, es importante destacar que la responsabilidad por el cumplimiento de los deberes fiscales recae exclusivamente en el contribuyente, a excepción de que se acredite una conducta dolosa tanto por parte del cliente como por parte del profesional, como se analizará en los siguientes apartados.

4. Responsabilidades del Asesor Fiscal y Liquidador Impositivo

Debido a la amplitud de incumbencias profesionales del Contador Público, este puede estar expuesto a responsabilidades de distinto tipo: legales y éticas. Las cuales no son excluyentes unas de otras, es decir, pueden ser aplicadas en simultáneo al mismo profesional por la misma causa.

A continuación, se desarrollan en profundidad las responsabilidades: penal, solidaria y ética; debido a que resultan las más gravosas y relevantes a los efectos de la presente investigación.

4.1 Responsabilidad Penal

La responsabilidad penal implica que cada persona debe asumir las consecuencias legales por haber cometido un delito, las cuales generalmente se traducen en la imposición de una pena -prisión, multa, medidas de seguridad o inhabilitación para ejercer ciertos cargos-.

Los delitos son acciones u omisiones contrarias a la ley, que afectan bienes que la ley quiere proteger, como la vida, la libertad, la propiedad, el erario público, etc. El delito es una acción o conducta típica, antijurídica y culpable. Así, los elementos de un delito son:

- Conducta: El delito implica una acción u omisión *voluntaria* llevada a cabo por un sujeto, y que da origen al delito. Las acciones deben ser intencionales, voluntarias y conscientes, por lo tanto, un sonámbulo, un demente o una persona inconsciente no son culpables de las acciones u omisiones cometidas.
- Tipicidad: La conducta debe estar tipificada en la ley como un delito, la cual debe describir cual es la acción u omisión prohibida que se pretende reprimir.
- Antijuricidad: Las conductas típicas deben ser contrarias a la ley, es decir, deben incumplir con algún mandato establecido en el ordenamiento jurídico.
- Culpabilidad: Es la posición en la que se sitúa una persona imputada y responsable del incumplimiento de la ley, la cual pudo haber optado por una conducta adecuada pero no lo hizo y, en consecuencia, un tribunal le declara merecedor de una pena. La culpabilidad se puede manifestar a través de:
 - Dolo directo: Se configura cuando el sujeto tiene el control mental y la intencionalidad de realizar la conducta típica y la comete, independientemente de que aquella acción dé sus resultados esperados. Es decir, implica la voluntad de causar un daño y un resultado concreto.
 - Dolo indirecto: Se caracteriza por la intención de cometer un delito pero no directamente, sino a través de una acción que el sujeto es consciente que causará un resultado prohibido. El individuo no busca el resultado, pero sabe que será una consecuencia necesaria de su acción y lo acepta.

- Dolo eventual: Se configura cuando el sujeto realiza una acción, sabiendo que posiblemente podría causar un resultado prohibido por la ley. No tiene intención de cometer el delito, simplemente conoce la posible consecuencia de su conducta, la acepta y actúa en función a ello.
- Culpa: Se configura cuando se comete un delito por imprudencia, negligencia, impericia o inobservancia, es decir, no hay intencionalidad de cometer un delito ni de producir un resultado prohibido. Surge por la consecuencia de un acto típico sin voluntad de causar daño.

Evasión fiscal como delito

El delito de evasión fiscal se encuentra tipificado en los artículos 1° y 2° de la Ley Penal Tributaria N° 24.769 -evasión simple y evasión agravada¹- y tiene la particularidad de ser un *delito especial* de infracción de un deber, esto quiere decir que sólo puede ser cometido por determinados sujetos que reúnen las características subjetivas que requiere la ley -intraneus- y por ende, no pueden ser cometidos por otros no caracterizados en la ley -extraneus-. En palabras de Espejo (2021, p. 02) “son delitos especiales propios los que describen una conducta que sólo es punible a *título de autor* si es realizada por ciertos sujetos de modo que los demás que lo ejecuten no pueden ser autores de este”.

Los sujetos obligados al pago de tributos y por ende, a los únicos que pueden ser autores de los delitos de evasión fiscal, son los tipificados en los artículos 5°

¹ ARTICULO 1° — Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) 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.

ARTÍCULO 2° — La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos (\$4.000.000);
- b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);
- c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);
- d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.

-Responsables por deuda propia²- y 6° -Responsables por deuda ajena³- de la Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario. Así, un Contador Público que ejerce la actividad de asesor o liquidador impositivo no se encuentra tipificado dentro de los responsables del pago del tributo, por lo tanto, no podría ser autor de los ilícitos tributarios previstos en la Ley 24.769, debido a que no es sobre él que se configura el hecho imponible del tributo.

Participación criminal

Espejo (2021, p. 06) menciona “quien no reúna la cualidad del sujeto activo en los delitos especiales no podrá ser autor, pero sí podrá ser partícipe, en tanto podrían ser cooperadores necesarios o cómplices del mismo.” El Código Penal de la Nación Argentina (Ley N° 11.179 -y sus modificatorias-, 1921), distingue:

- Partícipe necesario: en el artículo 45° indica: “Los que tomasen parte en la ejecución del hecho o prestasen al autor o autores un auxilio o cooperación sin los cuales no habría podido cometerse, tendrán la pena establecida para el delito”.

² ARTÍCULO 5° — Responsables por deuda propia. Están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria, quienes sean **contribuyentes**, sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación, sin perjuicio, con respecto de estos últimos, de la situación prevista en el inciso e) del artículo 8°.

Revisten el carácter de contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria (...).

³ ARTÍCULO 6° — 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 fijan 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.

f) Los agentes de retención y los de percepción de los tributos.

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

- Partícipe secundario: en el artículo 46° indica: “Los que cooperen de cualquier otro modo a la ejecución del hecho y los que presten una ayuda posterior cumpliendo promesas anteriores al mismo, serán reprimidos con la pena correspondiente al delito, disminuida de un tercio a la mitad”.

Esto implica que cuando se verifique que el contribuyente -autor- realizó la conducta típica sancionada por la ley, corresponde analizar la posible participación de los terceros posiblemente implicados, en este caso, el Asesor o Liquidador impositivo. Si pudiera probarse que el profesional conocía y estaba de acuerdo con el ardid y engaño de la defraudación e hizo un **aporte concreto** al plan del autor al respecto, el profesional puede ser imputado como partícipe del delito. Para ello, debe existir dolo tanto por parte del contribuyente que configura el hecho delictivo, como por parte del profesional que contribuye a que el delito se logre concretar, tal como menciona Islas (2023, p. 08) “La participación solo puede ser dolosa y en hecho doloso ajeno; no existe participación culposa en hecho doloso, ni participación culposa ni dolosa en hecho culposo”.

En base a ello, cuando el **Asesor Fiscal o Liquidador Impositivo** podría ser imputado como partícipe -necesario o secundario- en la configuración de la conducta típica por parte de sus clientes, siempre que exista:

- Autoría del contribuyente en el hecho principal. Teoría de accesoriedad: si no existe autoría no podría existir participación.
- Conocimiento e intención del profesional para contribuir en el hecho. Dolo directo.
- Un aporte concreto del profesional, materialmente comprobable.

Artículo 15° de la Ley Penal Tributaria

En otro orden de ideas, la Ley Penal Tributaria N° 24.769 -y modificatorias- establece en su Artículo 15°:

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 (...)

Si bien no se especifica de manera expresa cuáles son los profesionales que serán sujeto de este tipo de sanciones (Contadores Públicos, Abogados, Escribano, etc.), una interpretación cuidadosa del citado artículo indica que el comportamiento tipificado puede recaer en los contadores, por hacer referencia a tareas propias de su incumbencia, como por ejemplo estados contables, balances y documentos que pueden ser utilizados por el sujeto obligado para eludir o evadir ilícitamente sus obligaciones tributarias.

El **Asesor Fiscal**, en principio, no dictamina, ni informa, ni da fe, ni tampoco autoriza ni certifica actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para cometer los delitos previstos en el artículo 15° de la Ley Penal Tributaria, simplemente da recomendaciones por vía oral o escrita. Por lo tanto, por aplicación del mencionado artículo el Contador Público en su función de asesor no podría ser imputado penalmente en relación a los ilícitos tributarios que hubieren realizado sus clientes. Por otro lado, cuando el Contador actúa como **Liquidador Impositivo** de cierta forma “certifica” o “da fe” de que la declaración jurada determinativa de impuesto a ingresar de su cliente es verídica y responde a su realidad fiscal. Es dable aclarar que el liquidador confecciona las declaraciones juradas en función de los datos, documentos e información brindada por su cliente, por lo que no sería su trabajo analizar si dichos datos responden a la realidad, puesto que ello sería trabajo de un Auditor Externo. No obstante, si el Liquidador tuviera en su conocimiento que su cliente pretende realizar maniobras ilícitas para pagar un menor monto al fisco y aún así decidiera continuar con su trabajo de liquidación impositiva se le podría imputar, además de la figura de participación criminal vista previamente, la pena establecida en el artículo 15° de la Ley Penal Tributaria, es decir, inhabilitación especial por el doble de tiempo de la condena. De esta forma, el profesional tendría una pena incluso mayor a la del autor principal del delito tributario.

Dolo directo vs dolo eventual

¿La imputación del profesional en ciencias económicas como partícipe debe ser a título de dolo directo o puede recurrir a la figura de dolo eventual? Respecto a ello existen distintas posturas, sin embargo, la doctrina mayoritariamente coincide en lo siguiente: para que configuren los delitos de índole fiscal debe existir necesariamente dolo directo, es decir, el conocimiento e intención de cometer el ilícito, y en el caso de los partícipes debe existir el pleno conocimiento y aceptación para contribuir a la realización de las maniobras ilícitas. El artículo 15° de la Ley Penal Tributaria utiliza las frases “*a sabiendas*” y “*para facilitar*” las cuales aluden, precisamente, a los dos elementos del dolo directo, el conocimiento y la voluntad de aportar a la comisión del delito. Así, David (2014, p. 23) concluye que

La postura que rechaza la participación en el delito de evasión a título de dolo eventual por parte del profesional de ciencias económicas es la que mejor se concilia con las garantías constitucionales, con una interpretación sistemática de la ley penal y con la realidad práctica.

Causa “Krochik”

En tal sentido, es importante mencionar la sentencia recaída en la causa “Krochik, Sebastián y otro s/recurso de casación” (Sent. 7/12/09) mediante la cual se condenó a Krochik S. como autor penalmente responsable del delito de evasión simple del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto al Valor Agregado y a Budasoff J. R. como partícipe primario penalmente responsable del delito de evasión simple del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto al Valor Agregado. Respecto a la condena de este último el Tribunal (2009, pp. 37-38) indicó:

Quedó acreditado, más allá de toda duda que la registración contable y la **declaraciones juradas** fueron confeccionadas bajo la exclusiva responsabilidad del contador Budassoff, lo que lo transforma en partícipe necesario de la conducta que se le enrostró al Presidente de la firma obligada al pago de los Tributos.

(...)

En este caso, los trabajos contables que realizó Budasoff, lo colocan realizando un especial aporte técnico, exclusivamente para facilitar la comisión del delito previsto en el art. 1° de la ley penal Tributaria, por lo que según la norma le corresponde las penas por su participación criminal en esos hechos, más la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.

En definitiva, el tribunal pudo comprobar que el profesional tenía pleno conocimiento de las maniobras ilícitas que su cliente pretendía concretar y en base a ello, decidió cooperar con la comisión del delito y confeccionar las declaraciones juradas en función a documentación falsa y apócrifa, desembocando ello en la posterior configuración de la evasión fiscal.

Cuadro 1

Esquema de imputabilidad

Rol profesional	Participación penal - Artículo 45° y 46° del Código Penal	Inhabilitación especial - Artículo 15° de la Ley Penal Tributaria
Asesor fiscal	Puede ser imputado siempre que exista autoría del contribuyente en el hecho principal, conocimiento del plan y un aporte necesario para que se lleve a cabo el delito. Es difícil de comprobar judicialmente debido a que una asesoría no implica la confección de documentos y por lo tanto, no habría prueba material fehaciente para afirmar que el Contador conocía las intenciones del contribuyente.	No aplica debido a que el asesor no certifica ni da fe respecto a documentos que posiblemente se puedan utilizar para evadir impuestos.
Liquidador impositivo	Puede ser imputado siempre que exista autoría del contribuyente	Podría imputarse siempre que exista dolo y una certificación de

	en el hecho principal, conocimiento del plan y un aporte necesario para que se lleve a cabo el delito. Existe una responsabilidad más amplia que en una simple asesoría, sin embargo, se deberá comprobar fehacientemente que el profesional tenía pleno conocimiento que los datos volcados en la declaración jurada impositiva eran falsos.	documentación utilizada para evadir
--	--	--

Fuente: Elaboración Propia

4.1.1 Ignorancia Deliberada

Este concepto es una teoría doctrinaria, que hace referencia a una situación en la que un sujeto se encuentra ante una sospecha de que está colaborando o participando en un delito y opta conscientemente por no investigar ni confirmar su sospecha, con el objetivo de que no pueda imputársele ningún tipo de responsabilidad debido a su “no conocimiento”.

Esta figura se ha desarrollado principalmente en la doctrina y jurisprudencia del common law -establecido en países como el Reino Unido y Estados Unidos-, el cual se caracteriza por la jurisprudencia y el precedente judicial, donde las decisiones judiciales anteriores establecen normas que sirven como guía para futuros casos. Por otro lado, en sistemas de derecho continental -en países como España y Argentina-, que se basa en códigos legales escritos y una legislación más codificada, la teoría de la ignorancia deliberada es más reciente y su aplicación por parte de la jurisprudencia aún genera debate.

Ragués i Valles (2013, p. 33), define a la ignorancia deliberada como “Cuando un individuo, consciente de una sospecha inicial de que su conducta actual o futura podría resultar perjudicial para algún interés penalmente relevante, elige mantenerse en un estado de ignorancia como estrategia defensiva”. En

otras palabras, aplica cuando una persona prefiere no obtener conocimiento sobre ciertos hechos o circunstancias con el fin de poder alegar su desconocimiento en caso de ser acusado.

Para que este concepto sea aplicable, Galera (2024) menciona que se deben cumplir tres elementos esenciales, los cuales deben probarse judicialmente:

- a. Sospecha fundada del sujeto: Debe ocurrir que el sujeto haya tenido una sospecha inicial de que su conducta podría tener consecuencias penales. Esta sospecha inicial puede basarse en indicios, conocimiento previo o cualquier otro factor que genere la percepción de que la conducta podría ser ilícita. Ragués i Vallés (2013, p. 24) indica que “La sospecha puede incluso no llegar a perfilar la representación de todos y cada uno de los elementos del tipo objetivo, al menos, con la nitidez exigida de ordinario para afirmar la concurrencia del elemento intelectual del dolo”. Es decir, que debe haber una sospecha que no implique el conocimiento total de los elementos del delito a llevarse a cabo, porque en ese caso se configuraría el dolo directo por parte del sujeto. Sin embargo, la sospecha debe ser reveladora de una gran indiferencia del individuo hacia la posible consecución del delito, pues, pese al riesgo que atrae su conducta, no se aparta del plano posiblemente delictivo.
- b. Oportunidad de confirmar o rechazar la sospecha: responde a una decisión del sujeto de permanecer en la ignorancia, aun hallándose en condiciones de conocer, de forma directa o indirecta, la información que se pretende esquivar. El sujeto debe haber tenido la oportunidad de obtener información que confirme o refute su sospecha inicial. Esto implica que el individuo tenía la posibilidad -real y factible- de buscar el conocimiento necesario para entender la naturaleza penal de su conducta.
- c. Decisión deliberada de no conocer: Debe existir una motivación del sujeto en no informarse sobre el posible delito con el propósito de beneficiarse del estado de ignorancia, eludiendo así la asunción de los riesgos inherentes a una eventual responsabilidad penal. Es decir, se

requiere demostrar que el sujeto, de manera **consciente y a sabiendas** de los beneficios asociados, decidió no buscar ni adquirir el conocimiento que le permitiría confirmar o descartar su sospecha. Esta decisión debe ser voluntaria y realizada con pleno conocimiento de las posibles consecuencias legales.

En el sistema jurídico argentino la figura de la ignorancia deliberada no está tipificada en ninguna norma, por lo tanto, su utilización aún no está uniformemente aceptada por los tribunales. Sin embargo, algunos de ellos han comenzado a utilizarla, al respecto, se puede mencionar el caso “Salvatore, Carla Yanina s/ infracción artículo 303, inciso 3, Cód. Penal” (8 de Marzo de 2019) del Tribunal Federal Oral de Chaco, que reconoció de manera expresa la teoría de la ignorancia deliberada para fundar la condena de los acusados por el delito de lavado de activos, siendo un precedente de gran importancia en este aspecto. El Tribunal indicó en la sentencia que en la declaración de los imputados fue muy recurrente la utilización de expresiones tales como tales como “no sabía”, “no me constaba”, es decir, fue un denominador común a lo largo del debate alegar el desconocimiento y establecer siempre una distancia con las maniobras ilícitas. En este fallo el Tribunal recurrió al razonamiento de la jurisprudencia del Tribunal Supremo español –el cual admitió la ignorancia deliberada como dolo eventual en más de 150 resoluciones– para justificar el elemento subjetivo. Dicho Tribunal (2019, p. 239) sostiene lo siguiente:

La persona que no quiere voluntariamente conocer el origen de los efectos sobre los que actúa puede afirmarse que conoce ese origen delictivo, dado que con su acto de negar las fuentes de conocimiento se está representando la ilegalidad de su actuación, especialmente en casos con consecuencias económicas y tributarias.

De este modo se puede decir que, quien se pone deliberadamente en situación de ignorancia por no querer saber lo que **puede y debe saber** y comprobando que el sujeto ha tomado conciencia de que existen determinados elementos en los que no ha querido profundizar debido a sus posibles efectos penales, es que se justifica la utilización de la ignorancia deliberada.

En tal sentido, Magaz y Albareda (2021) concluyen que

La doctrina de la ignorancia deliberada no encuentra todavía receptores en forma mayoritaria en nuestra doctrina y jurisprudencia para el delito analizado, ello, toda vez que nuestra ley penal tributaria puntualmente refiere "el que a sabiendas" por lo que el dolo directo, para la mayoría de nuestro autores, debe estar presente al momento de realizarse la acción típica.

Aplicación al Contador Público

En el contexto de la presente investigación, un Contador podría incurrir en ignorancia deliberada, por ejemplo, cuando: perciba inconsistencias en documentación, gastos y/o registros, lo cual le genere sospechas de que el cliente está realizando maniobras fraudulentas, y a pesar de ello, decida no investigar estas anomalías y continuar con su trabajo. Si luego se confirmara que el contribuyente cometió un delito de evasión fiscal se podría imputar la participación dolosa del profesional, recurriendo a la figura de "ignorancia deliberada". Sin embargo, como se ha mencionado precedentemente, esta figura aún es novedosa en el país y su aplicación resulta compleja por parte de los tribunales.

4.2 Responsabilidad Solidaria

La responsabilidad solidaria implica que varios sujetos u organizaciones pueden ser considerados responsables de modo conjunto por una misma obligación. Esto significa que cada uno de ellos es susceptible de que se le exija cumplir con la totalidad de la obligación, sin importar la proporción de su participación en dicha relación; es decir, cada deudor es deudor del todo prescindiendo de la relación con el resto de deudores.

Así, la responsabilidad solidaria es aquella que, por voluntad de las partes o **por disposición de la ley**, el acreedor de una deuda puede exigir indistintamente a cualquiera de sus deudores el cumplimiento íntegro de la obligación.

Asimismo, si uno de los deudores paga la deuda, no exime al resto de su responsabilidad debido a que el deudor que pagó puede exigirle al resto que le devuelvan la parte que les corresponde.

En base a ello, para que se pueda aplicar la responsabilidad solidaria, deben existir tres elementos:

- Pluralidad de deudores: se requiere que haya al menos dos sujetos u organizaciones que sean deudoras de una misma obligación.
- Identidad de la prestación: los deudores deben estar obligados a realizar la misma prestación, acción, entregar el mismo bien o pagar la misma suma de dinero.
- Solidaridad expresa o tácita: la obligación puede ser expresa cuando se establece por acuerdo de partes o disposición legal. En cambio, puede ser tácita cuando se deriva de las circunstancias o de la naturaleza de la obligación.

Fundamento normativo

En el ámbito tributario el concepto de responsabilidad solidaria es introducido por la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 -y modificatorias- en su artículo 8°, donde indica quienes serán solidariamente responsables con los deudores tributarios:

ARTÍCULO 8° — Responsables en forma personal y solidaria con los deudores del tributo. Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:

(...) f) Los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo, y aquellos que faciliten dolosamente la falta de ingreso del impuesto debido por parte del contribuyente, siempre que se haya aplicado la sanción correspondiente al deudor principal o se hubiere formulado denuncia penal en su contra. Esta responsabilidad comprende a todos aquellos que posibiliten,

faciliten, promuevan, organicen o de cualquier manera presten colaboración a tales fines.

El fundamento de esta responsabilidad solidaria radica en la necesidad de garantizar el cobro de los tributos en aquellos casos en los que el contribuyente incumple con la obligación tributaria y siempre que el hecho imponible se haya configurado en el mismo. Respecto a los tributos, el acreedor de la deuda es el fisco y los responsables solidarios son los contribuyentes en los que se configura el hecho imponible y los terceros que por culpa o dolo faciliten la evasión del tributo.

Aquí es donde toma relevancia el papel del Asesor o Liquidador impositivo que si bien no se encuentran mencionados expresamente, debido a que sus funciones están estrechamente relacionadas con el ámbito tributario se lo puede relacionar con la evasión fiscal cometida por sus clientes. Sin embargo, para que se pueda aplicar la responsabilidad solidaria al profesional en ciencias económicas se deben cumplir determinados requisitos, los cuales surgen a partir de un fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación “Lavezzari, José Luis c/DGI, 08/04/2014, CSJN”, allí se establece que:

En primer lugar el organismo recaudador debe realizar la determinación de oficio al deudor principal y deberá demostrar que él mismo realizó maniobras fraudulentas con la finalidad de evadir el pago de los tributos, sea mediante sanción administrativa⁴ o por medio de la vía penal, tal como menciona el artículo citado previamente “siempre que se haya aplicado la **sanción correspondiente al deudor principal o se hubiere formulado denuncia penal en su contra**”.

Luego de que se hubiera demostrado la autoría del contribuyente en el delito el organismo recaudador deberá analizar y probar la posible participación de un tercero -en este caso el Asesor o Liquidador impositivo-, y si él mismo realizó maniobras que de algún modo facilitaron -por culpa o por dolo- la comisión del ilícito. Allí es donde este tipo de responsabilidad difiere de la penal, debido

⁴ El Artículo 46° de la Ley de Procedimiento Fiscal establece: “Defraudación. Sanciones. El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido”.

a que esta última admite la participación del Contador únicamente a título de dolo, es decir, participación con conocimiento e intención delictiva. Sin embargo, la responsabilidad solidaria admite la participación del tercero tanto a título de dolo como a título de culpa, por lo tanto, el fisco podrá reclamar el pago íntegro del impuesto debido por el contribuyente al Asesor o Liquidador siempre que se verifique alguno de los siguientes supuestos:

- 1) Dolo: conocimiento del plan delictivo de su cliente e intención de colaborar con el mismo, o
- 2) Culpa: no existe intención de colaborar con el delito de su cliente, se configura en caso de que exista:
 - a) Imprudencia: si el profesional obra precipitadamente o sin prever íntegramente las consecuencias delictivas en las que podría desembocar su acción de asesoría o liquidación.
 - b) Negligencia: en caso de que el profesional concurra en una omisión de realizar determinada actividad que habría evitado el resultado ilícito.
 - c) Impericia: cuando el profesional carece de conocimientos o habilidades requeridas para realizar un correcto trabajo, libre de incorrecciones.

Es dable mencionar que en todos los casos de responsabilidad solidaria la carga de la prueba está en el organismo recaudador que pretende el cobro del tributo, tanto para comprobar que el contribuyente cometió el delito de evasión fiscal como para indicar que el tercero facilitó la comisión del mismo.

Diferencia con la responsabilidad penal

La principal diferencia de la responsabilidad solidaria y la penal radica en la conducta exigida para la posible imputación, la aplicación de una sanción penal requiere que el profesional haya actuado con dolo directo y comprobado. Sin embargo, la solidaridad admite la imputabilidad por dolo o culpa, es decir, puede aplicarse incluso en casos de errores -negligencia o impericia- cometidos por parte del profesional, siempre que ello haya facilitado la comisión del delito de evasión fiscal.

4.3 Responsabilidad Ética

La responsabilidad ética se refiere al conjunto de normas o principios por los cuales deben regirse los profesionales en ciencias económicas en el ejercicio de su profesión tanto de forma liberal como en relación de dependencia, en el ámbito privado o público. Trata de establecer conciencia de responsabilidad en la ejecución de la profesión, mediante el establecimiento de principios éticos de cumplimiento obligatorio por parte de los profesionales, a nivel nacional estos principios están establecidos en el Código de Ética Unificado aprobado por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE) mediante la Resolución JG N° 204/00, el cual es de aplicación optativa para todas las jurisdicciones, y a nivel provincial en el Código de Ética Profesional del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Río Negro (CPCERN) aprobado por el Decreto N° 248/81, el cual constituye una guía de aplicación para los Contadores Públicos.

Principios éticos

Entre los principios que rigen la actividad del Contador Público se puede encontrar:

- Integridad: refiere a que los profesionales deben actuar con honestidad y rectitud, evitando cualquier forma de engaño o falseamiento de información.
- Objetividad: no debe permitir que sus prejuicios o sesgos lo lleven a tener un juicio subjetivo o indebido.
- Diligencia profesional: debe ejercer la profesión con dedicación, esfuerzo, competencia y constante actualización respecto a normativa y conocimientos de la profesión en general.
- Confidencialidad: debe mantener el secreto profesional respecto a la información obtenida en el ejercicio de la actividad, siempre que no sea requerida para su defensa personal.

Responsabilidad ante el Consejo Profesional

El Decreto Ley N° 199/66 en su artículo 29° establece determinadas sanciones disciplinarias aplicables a los profesionales que se encuentran matriculados en el respectivo Consejo Profesional:

Artículo 29°: Las sanciones disciplinarias son:

- 1) Advertencia individual o en presencia del Consejo Directivo, según la importancia de la falta.
- 2) Censura en la misma forma.
- 3) Multas de hasta diez mil pesos moneda nacional (\$10.000).
- 4) Suspensión en el ejercicio de la profesión hasta un año.
- 5) Cancelación de la matrícula.

Dichas sanciones son aplicadas por el Tribunal de Ética, órgano integrante del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Río Negro, los incisos 1) y 2), se aplicarán con el voto de la mayoría de los miembros que lo componen. En cambio las sanciones previstas en los incisos 3), 4) y 5) se aplicarán por el voto unánime de los miembros del Tribunal. En todos los casos la sanción será apelable por ante el Consejo Directivo. En los casos de los incisos 4) y 5) podrá recurrirse además ante el Superior Tribunal de Justicia, quien resolverá, previo informe documentado del Consejo Profesional de Ciencias Económicas. Las apelaciones deberán interponerse directamente dentro de los diez días de notificada la sanción.

En función a lo mencionado precedentemente respecta analizar si correspondiere aplicar alguna de las sanciones mencionadas previamente a aquellos profesionales que se vean involucrados en los delitos fiscales de sus clientes. Respecto a ello, el artículo 26° del mencionado decreto indica que las sanciones serán aplicadas en casos de “(...) b) Condena criminal. (...) f) Violación a las normas de ética profesional establecidas en el reglamento del Consejo Profesional de Ciencias Económicas.”.

En el primer supuesto se incluye la condena criminal, es decir, cuando el profesional condenado por un delito le podría corresponder una sanción disciplinaria si el Tribunal de Ética así lo considera. Por lo tanto, como expliqué anteriormente, el Contador, en su función de asesor o liquidador impositivo,

podría ser condenado penalmente como partícipe necesario o secundario en el delito de evasión fiscal cometido por sus clientes, de este modo, además de la condena penal, podría ser pasible de que se le apliquen sanciones disciplinarias que podrían alcanzar hasta la cancelación de su matrícula.

Por otro lado, el segundo supuesto considera que se le podrían aplicar sanciones disciplinarias a aquellos profesionales que incumplen con los principios establecidos en el Código de Ética Profesional. En relación a ello, corresponde enunciar algunos artículos del mencionado Código que podrían estar relacionados con el tema tratado en la presente investigación y por ende, podrían ser infringidos por parte de los asesores o liquidadores impositivos:

Artículo 5º: No debe aconsejar ni intervenir cuando su actuación profesional **permita, ampare o facilite actos incorrectos o punibles**, pueda utilizarse para confundir o sorprender la buena fe de terceros, usarse en forma contraria al interés público, a los intereses de la profesión o para burlar la ley.

Artículo 8º: Debe respetar las disposiciones legales cumpliéndolas lealmente.

Artículo 10º: Toda opinión, certificación o dictamen, escrito o verbal, que emita, **debe responder a la realidad** y ser expresado en forma clara, precisa, objetiva y completa, de modo que no pueda interpretarse erróneamente.

Así, cuando un profesional actúe de forma contraria a los artículos enunciados precedentemente, por ejemplo, facilitando la comisión de delitos fiscales mediante asesoramientos o presentando y certificando declaraciones juradas que no responden a la realidad de sus clientes, podría ser pasible de que se le apliquen sanciones disciplinarias, independientemente de las penas aplicables por vía judicial.

5. El rol del Contador Público en la prevención del delito de evasión fiscal

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

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

Tanto en su función de asesor fiscal o liquidador impositivo el contador actúa como intermediario entre el Fisco y los contribuyentes, lo que significa que este podría utilizar su influencia y prestigio profesional para contribuir en la creación de conciencia tributaria en los contribuyentes, y así estos adquieran una conducta responsable y un cumplimiento voluntario y natural respecto a los requerimientos de la legislación fiscal. Ello a fin de evitar las consecuencias derivadas del incumplimiento tributario tanto para los contribuyentes como para el profesional que se pueda ver involucrado.

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

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

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

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

- Emitir una propuesta de servicios profesionales o carta de contratación que sea debidamente aceptada por el cliente: esta propuesta es el medio idóneo para definir de manera objetiva las tareas que toma a su cargo el profesional –con su respectivo alcance– y que trae como consecuencia directa delimitar las responsabilidades asumidas por las partes.

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

Asimismo, cuando el contribuyente actúe como **asesor impositivo** deberá tener presente las siguientes recomendaciones específicas:

- Solicitar que se le formule por escrito la consulta o pedido de asesoramiento con la información necesaria para el cumplimiento de su tarea.
- Emitir una carta con el resultado de su asesoramiento.

En cambio, cuando actúe como **liquidador impositivo** deberá prestar cuidado a las siguientes recomendaciones:

- Solicitar por escrito que se le provea la información necesaria para el cumplimiento de la liquidación.
- Emitir una carta que acompañe el borrador de declaración jurada que se entrega al cliente. La Secretaría Técnica (2004, p. 04) sugiere agregar en esa carta el siguiente párrafo:

“Para la realización de mi tarea me he basado en las informaciones suministradas por su personal (o por usted) a mi requerimiento, las que, salvo en los casos expresamente mencionados, sólo han sido validadas por mí a través de pruebas de consistencia basadas en la simple confrontación entre sí de los elementos aportados.

A la luz de las implicancias que podrían derivarse para los funcionarios de la Sociedad ante el régimen penal tributario establecido por la Ley 24.769, destaco que el citado régimen prevé pena de prisión para los delitos relacionados con la falsedad de las determinaciones tributarias, lo que obliga a prestar especial cuidado en la obtención y elaboración de los datos por usted/es suministrados, a efectos de evitar cualquier error que pudiera dar pie a las autoridades fiscales para iniciar el correspondiente proceso penal”.

- En los casos en los que haya criterios impositivos alternativos debe indicar cuál fue el aplicado y que ha sido escogido por la dirección de la empresa.

Las recomendaciones son opcionales para los profesionales, sin embargo, su aplicación voluntaria disminuiría ampliamente el riesgo de que puedan verse involucrados, y por ende, ser posiblemente sancionados -tanto penal como disciplinariamente- por los delitos o fraudes fiscales cometidos por sus clientes, debido a que tendrían pruebas fehacientes de que tomaron todos los recaudos posibles para realizar su trabajo con profesionalismo, integridad y objetividad.

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

- Mantener la calma y revisar la documentación relacionada a registros contables y fiscales, documentación respaldatoria y toda documentación necesaria para comprobar si efectivamente existen patrones inusuales, inconsistencias o falta de respaldo documental.

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

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

Implicancia del secreto profesional

El principio de Secreto Profesional implica que todos los profesionales en Ciencias Económicas deben guardar secreto de toda aquella información que fuera adquirida en el ejercicio de su actividad profesional. Al respecto, el Código de Ética Profesional del CPCERN indica: “Los profesionales están obligados a guardar secretos de la totalidad de informaciones de sus clientes o empleadores adquiridas en el desempeño de su actividad específica salvo autorización fehaciente del interesado”.

Sin embargo, a continuación, el mencionado Código establece una limitación al mencionado principio: “Está relevado de su obligación de guardar secreto profesional cuando imprescindiblemente deba revelar sus conocimientos para su defensa personal, en la medida en que la información que proporcione sea insustituible”. Es decir, el profesional estará exceptuado de cumplir con el

secreto profesional únicamente cuando la información a relevar sea imprescindible para su defensa personal.

Asimismo, el artículo 237° del Código Procesal Penal Federal -Ley N° 27.063 y modificatorias-, establece: “Tendrán obligación de denunciar los delitos de acción pública: (...) c. Los escribanos y contadores en los casos de fraude, evasión impositiva, lavado de activos, trata y explotación de personas;”. Entonces, el artículo mencionado obliga a los contadores a denunciar delitos de fraude, evasión impositiva, lavado de activos, trata y explotación de personas, sin embargo, según indica la Resolución N° 575/20 de la FACPCE la denuncia no será obligatoria si los hechos hubiesen sido conocidos bajo secreto profesional. De esta manera, se impone entonces la obligación de denunciar hechos conocidos en el ámbito de la vida privada, familiar o amistosa.

En función a ello, los profesionales deberán tener presente el principio del secreto profesional si consideran denunciar un hecho o en el momento de colaborar con los organismos de recaudación, deberán prestar debido cuidado a no revelar información que comprometa dicho principio, siempre y cuando no se vea comprometida su defensa personal.

VI. TRABAJO DE CAMPO

Con el propósito de obtener datos empíricos que permitieran analizar el rol y la percepción de los Contadores Públicos independientes de la provincia de Río Negro frente al delito de evasión fiscal y sus posibles consecuencias penales y éticas —especialmente cuando ejercen funciones de asesor y liquidador impositivo—, se utilizó la estrategia de recolección de datos denominada “encuesta”.

Se optó por este método de investigación debido a que es el más adecuado para relevar las percepciones y conocimientos de los participantes de forma directa. Además, esta herramienta permitió llegar a profesionales situados en distintas localidades de la provincia de Río Negro sin necesidad de desplazamiento físico hacia esos lugares. El cuestionario fue diseñado específicamente para el presente trabajo de investigación mediante la herramienta web Google Forms,

lo que posibilitó su difusión masiva y que la recolección de datos sea sencilla y ágil para los sujetos y respetuosa con la confidencialidad de los profesionales, debido a que la misma se realizó de forma anónima.

La encuesta estuvo compuesta por veinticinco (25) preguntas, la mayoría de opción múltiple –algunas con posibilidad de seleccionar más de una opción– y otras de respuestas a desarrollar cortas. Las preguntas estuvieron orientadas a explorar cuatro ejes fundamentales de la investigación:

1. **Conocimiento normativo** sobre el delito de evasión fiscal y sus posibles consecuencias penales y éticas.
2. **Percepción profesional** sobre la responsabilidad que asumen al realizar actividades de asesoramiento o liquidación de impuestos.
3. **Valoraciones éticas** de la actuación profesional cuando se enfrentan a situaciones que puedan implicar evasión o fraude fiscal.
4. **Medidas de prevención** en sus prácticas profesionales

La encuesta fue distribuida entre los Contadores Públicos de la provincia de Río Negro a través de vías digitales: correo electrónico, grupos de profesionales y mediante contactos personales de conocidos dentro del ámbito profesional. Al respecto, el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas Zona Atlántica (CGCEZA) prestó ayuda para distribuir la encuesta entre los colegiados de la ciudad de Viedma, sin embargo, para acceder a profesionales de otras localidades se recurrió a contactar vía correo electrónico a Contadores Públicos y/o Estudios Contables cuyas direcciones de correo electrónico estuvieran publicadas en distintos sitios web. Se procuró abarcar distintas localidades de la provincia de Río Negro con el fin de obtener una muestra lo más representativa posible en cuanto a diversidad territorial y que la misma no se encuentre sesgada por las respuestas de profesionales de una sola localidad.

El período en el cual la encuesta estuvo disponible para ser completada fue de quince (15) días –desde el 19 de mayo hasta el 02 de junio de 2025–. Durante ese tiempo se reunió un total de cuarenta (40) respuestas definitivas, que constituyen la base para el análisis y conclusiones de la presente investigación.

Esta parte del trabajo de campo resultó clave para vincular el enfoque teórico de la investigación con la realidad cotidiana de los profesionales, aportando conocimientos y percepciones que permiten reflexionar sobre la necesidad de fortalecer la formación técnica, legal y ética en el ejercicio de la profesión.

VII. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS

Análisis de los resultados

Una vez aplicado el procedimiento de recolección de datos seleccionado para la presente investigación se recopiló la información obtenida en una hoja de cálculo con la finalidad de poder analizar la misma de forma ordenada. A partir de allí, los datos obtenidos fueron plasmados en distintas tablas, las cuales indican las opciones que se podían seleccionar en cada pregunta, la cantidad de respuestas y los porcentajes estadísticos respecto de la totalidad de profesionales encuestados. Asimismo, se generaron gráficos para cada una de las preguntas a fin de representar visualmente el resultado de las mismas.

Interpretación de los resultados

❖ Pregunta 1

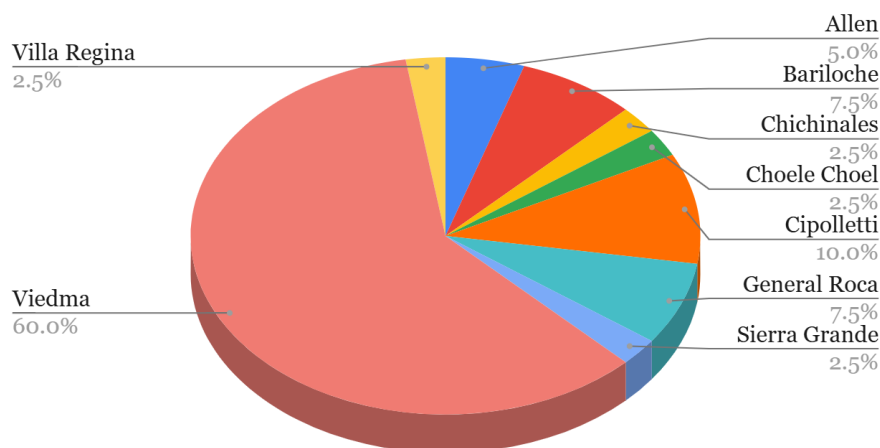
Tabla 1

¿En qué ciudad reside actualmente?

	Cantidad	Porcentaje
Allen	2	5.00%
Bariloche	3	7.50%
Chichinales	1	2.50%
Choele Choel	1	2.50%
Cipolletti	4	10.00%
General Roca	3	7.50%
Sierra Grande	1	2.50%
Viedma	24	60.00%
Villa Regina	1	2.50%
Total de respuestas	40	100.00%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico 1



Fuente: Elaboración Propia

Del 100% de los encuestados, el 60% indicó que reside actualmente en la ciudad de Viedma, lo que demuestra una gran concentración de la muestra en la capital provincial. Esto puede deberse a que la encuesta tuvo un mayor alcance en la zona -gracias a la contribución del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas Zona Atlántica en la distribución de la misma- o por una mayor cantidad de profesionales en dicha zona geográfica. Mientras que el 10% de los encuestados indicaron que residen en la localidad de Cipolletti, el 7,5% respondió que reside en San Carlos de Bariloche, al igual que General Roca, que posee un 7,5% de participación. En tanto aquellos profesionales que residen en la localidad de Allen representaron el 5% de la totalidad de encuestados y por último aquellas localidades cuya participación individual representa el 2,5% cada una fueron Chichinales, Choele Choel, Sierra Grande y Villa Regina.

La distribución de esta pregunta permite observar la participación de profesionales residentes en distintas localidades, asegurando la representación de las distintas zonas geográficas de la provincia de Río Negro.

❖ Pregunta 2

Tabla 2

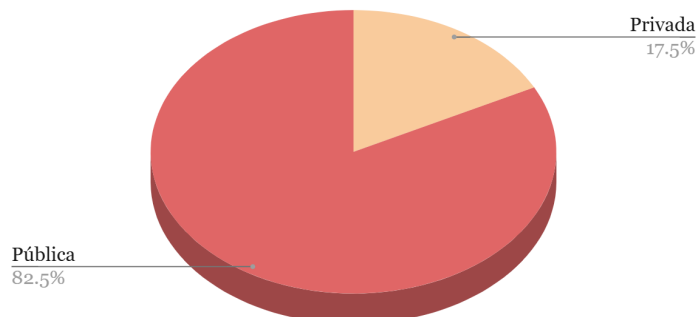
¿En qué universidad se graduó?

	Respuesta	Porcentaje
Privada	7	17.5%
Pública	33	82.5%

Total de respuestas	40	100%
---------------------	----	------

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico 2



Fuente: Elaboración Propia

Del 100% de profesionales encuestados, 82,5% indicó que se graduó de una Universidad Pública, indicando una amplia presencia de profesionales provenientes de la educación pública. Mientras que el 17,5% indicó que se recibió en una casa de estudios privada.

❖ Pregunta 3

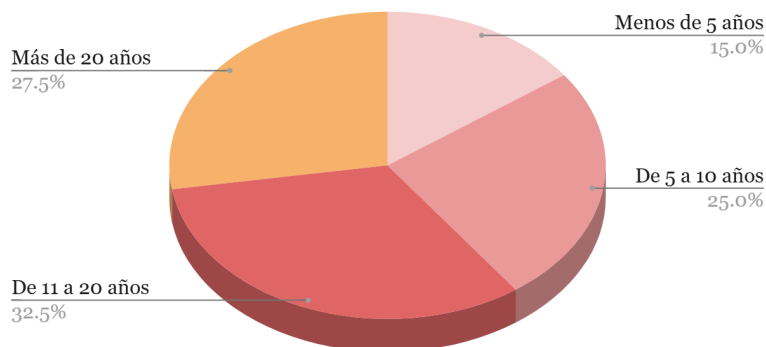
Tabla 3

¿Cuántos años de experiencia tiene como Contador Público? Considerar año de graduación

	Respuestas	Porcentaje
Menos de 5 años	6	15.00%
De 5 a 10 años	10	25.00%
De 11 a 20 años	13	32.50%
Más de 20 años	11	27.50%
Total de respuestas	40	100.00%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico 3



Fuente: Elaboración Propia

El 32,5% de los profesionales encuestados indicó que posee de 11 a 20 años de experiencia, mientras que aquellos que poseen un nivel de experiencia mayor a 20 años representan un 27,5% del total de encuestados. Por otro lado, los profesionales con experiencia de 5 a 10 años representan un 25% y aquellos que tienen menos de 5 años de experiencia responden al 15% de encuestados.

❖ Pregunta 4

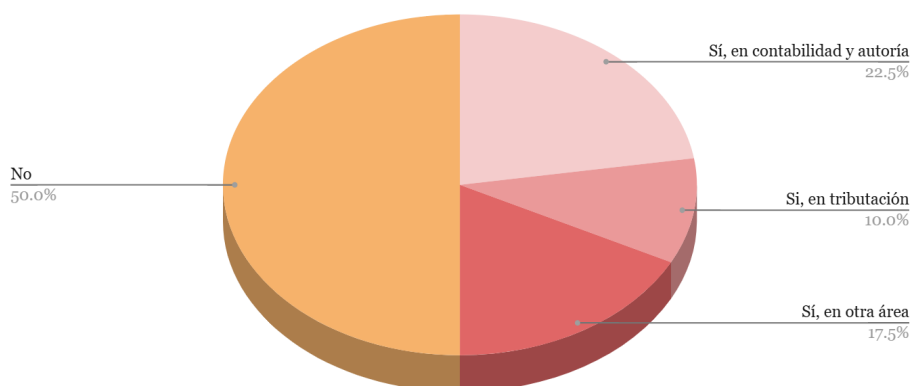
Tabla 4

¿Posee algún posgrado o especialización?

	Respuestas	Porcentaje
Sí, en contabilidad y auditoría	9	22.5%
Sí, en tributación	4	10%
Sí, en otra área	7	17.5%
No	20	50%
Total de respuestas	40	100%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico 4



Fuente: Elaboración Propia

De los 40 profesionales encuestados, el 50% indicó que no posee estudios superiores a su título de grado. Respecto a los restantes profesionales que indicaron que poseen un posgrado o especialización, el 22,5% indicó que respecta a contabilidad y auditoría, el 10% indicó que se relaciona a tributación y el 17,5% indicó que se especializó en otra área.

❖ Pregunta 5

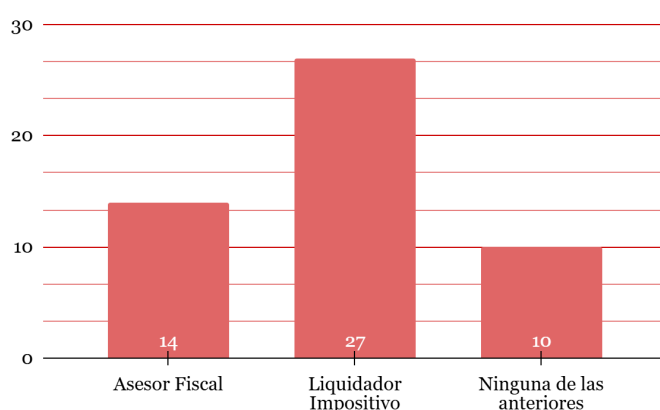
Tabla 5

¿Ejerce o ejerció alguna de las siguientes funciones?

	Respuestas	Porcentaje
Asesor Fiscal	14	35.00%
Liquidador Impositivo	27	67.50%
Ninguna de las anteriores	10	25.00%
Total de personas encuestadas	40	127.50%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico 5



Fuente: Elaboración Propia

Dado que la pregunta permitía seleccionar más de una opción, se analizaron las respuestas en función al total de encuestados (40) y no respecto al total de respuestas obtenidas (51), por ello es que el porcentaje total difiere de 100%.

Así, 27 profesionales indicaron que ejercen o ejercieron la función de liquidador impositivo, representando un 67,5% respecto al total de encuestados, lo que representa un número significativo y relevante en función al objeto de investigación del presente trabajo. Por otro lado, 14 de ellos indicaron que ejercen o ejercieron la función de asesor fiscal, representando un

35% del total, el cual también es un rol clave para la investigación, y cuyo porcentaje resulta significativo. Finalmente, el 25% de los encuestados indicó que nunca ejerció las funciones mencionadas precedentemente.

❖ Pregunta 6

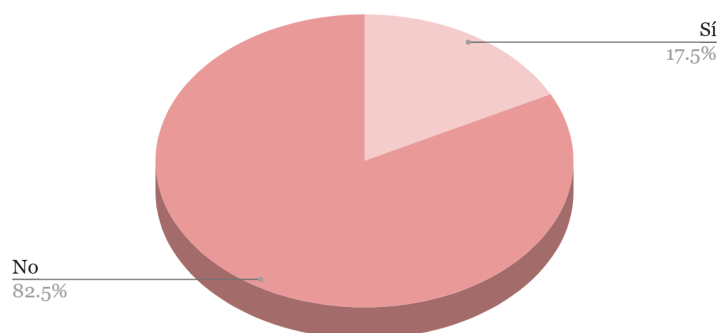
Tabla 6

¿Ha tenido experiencia en casos de investigación a clientes por delitos tributarios?

	Respuestas	Porcentaje
Sí	7	17.50%
No	33	82.50%
Total de personas encuestadas	40	100.00%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico 6



Fuente: Elaboración Propia

El 82,5% del total de profesionales encuestados respondió negativamente respecto a experiencias en casos de investigación a clientes por delitos tributarios, en cambio, el 17,5% indicó que sí ha tenido experiencias de estas características.

❖ Pregunta 7

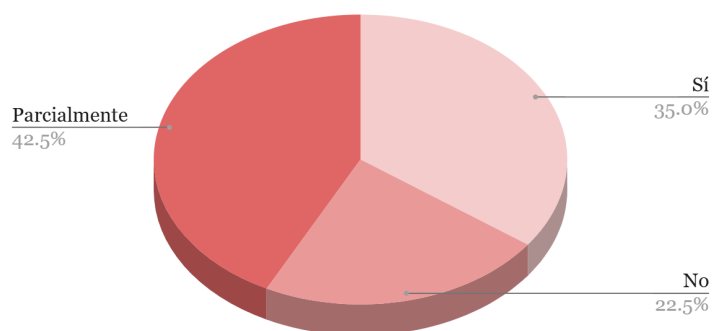
Tabla 7

¿Está actualizado en cuanto al contenido de la Ley Penal Tributaria N° 24.756 y sus modificatorias?

	Respuestas	Porcentaje
Sí	14	35.00%
No	9	22.50%
Parcialmente	17	42.50%
Total de personas encuestadas	40	100.00%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico 7



Fuente: Elaboración Propia

Del 100% de los encuestados, el 42,5% indicó que se encuentra parcialmente actualizado respecto al contenido de la Ley Penal Tributaria N° 24.756, mientras que el 35% indicó firmemente que sí se encuentra actualizado en cuanto a la normativa mencionada. Por otro lado, en menor medida, el 22,5% de los encuestados indicaron que no poseen un conocimiento actualizado en cuanto a la Ley Penal Tributaria.

❖ Pregunta 8

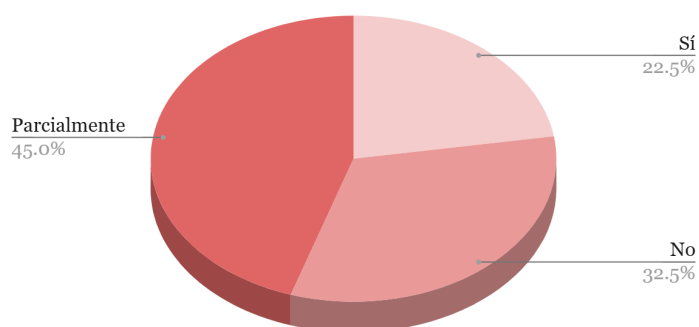
Tabla 8

¿Considera que la Ley Penal Tributaria es lo suficientemente clara respecto al rol del contador?

	Respuestas	Porcentaje
Sí	9	22.50%
No	13	32.50%
Parcialmente	18	45.00%
Total de personas encuestadas	40	100.00%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico 8



Fuente: Elaboración Propia

El 45% de los encuestados opina que la Ley Penal Tributaria es parcialmente clara respecto al rol del contador público y el 22,5% de los profesionales respondió afirmativamente respecto a la claridad de la norma. En cambio, el 32,5% del total de encuestados indicó que la normativa no es clara respecto al rol del contador público, lo cual vislumbra cierta incertidumbre respecto a la aplicación o no de penas a los profesionales en relación a los ilícitos tributarios.

❖ Pregunta 9

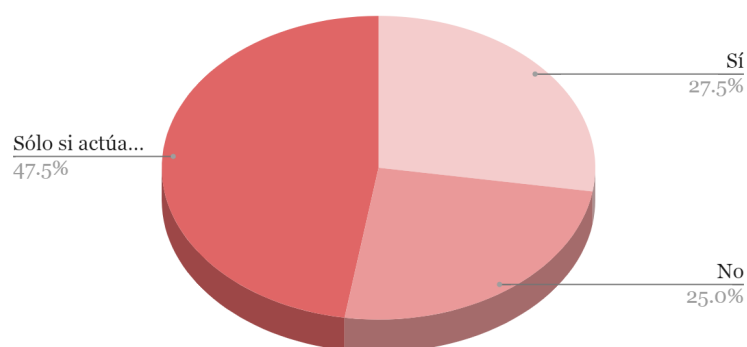
Tabla 9

Según la Ley Penal Tributaria, ¿el contador público puede ser autor del delito de evasión fiscal?

	Respuestas	Porcentaje
Sí	11	27.50%
No	10	25.00%
Sólo si actúa como representante legal del contribuyente	19	47.50%
Total de personas encuestadas	40	100.00%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico 9



Fuente: Elaboración Propia

De los 40 profesionales encuestados, sólo 10 de ellos (25%), respondieron correctamente que no, el contador no puede ser autor del delito de evasión fiscal incluso si fuera representante legal del contribuyente, el obligado al pago del tributo es el cliente, por lo tanto, el único que puede ser autor del mismo, debido a la calidad de delito especial que posee la evasión fiscal.

Por otro lado, la mayoría -47,5%- indicó que podría ser autor del delito si fuera representante legal del contribuyente, lo cual refleja una confusión frecuente:

que el contador actúe formalmente como representante del cliente ante organismos de recaudación –como la Agencia de Recaudación y Control Aduanero o la Agencia de Recaudación Tributaria de la provincia de Río Negro– no implica que sustituya su calidad de contribuyente. Finalmente, el 27,5% de los profesionales encuestados respondió directamente que el Contador sí puede ser autor del delito de evasión fiscal, lo cual no es correcto.

❖ Pregunta 10

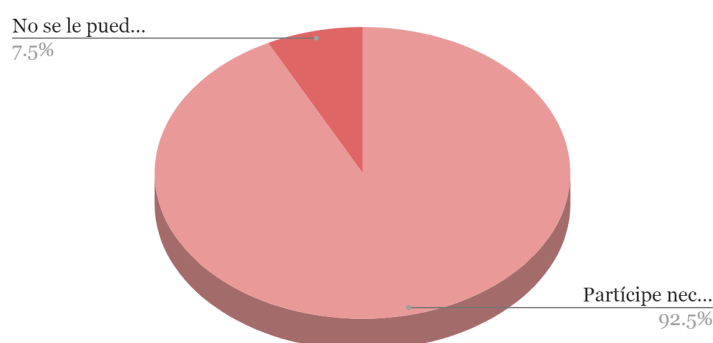
Tabla 10

¿Cuál es la figura legal que se le podría imputar a un contador que ejerce funciones de asesor o liquidador impositivo y que colabora con la evasión fiscal de un cliente?

	Respuestas	Porcentaje
Autor	0	0.00%
Partícipe necesario o secundario	37	92.50%
Testigo	0	0.00%
No se le puede imputar ninguna figura	3	7.50%
Total de personas encuestadas	40	100.00%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico 10



Fuente: Elaboración Propia

Del 100% de los profesionales encuestados, el 92,5% respondió correctamente que se le puede imputar la figura de partícipe necesario o secundario al profesional que colabora con la evasión fiscal de un cliente, esto vislumbra un elevado nivel de conocimiento respecto a la participación penal de los profesionales. Es pertinente recordar que la figura de partícipe necesario y partícipe secundario se encuentran tipificadas en los artículos 45° y 46° del Código Penal de la Nación Argentina (Ley 11.179 –y sus modificatorias–, 1921) e

indica que son aquellos que contribuyen de manera consciente a la comisión del delito.

Por otro lado, el 7,5% de los encuestados indicó que no se le puede imputar ninguna figura al contador en dicho contexto, lo cual resulta incorrecto.

Finalmente, es importante destacar que ninguno de los encuestados seleccionó la opción de Autor ni la de Testigo.

❖ Pregunta 11

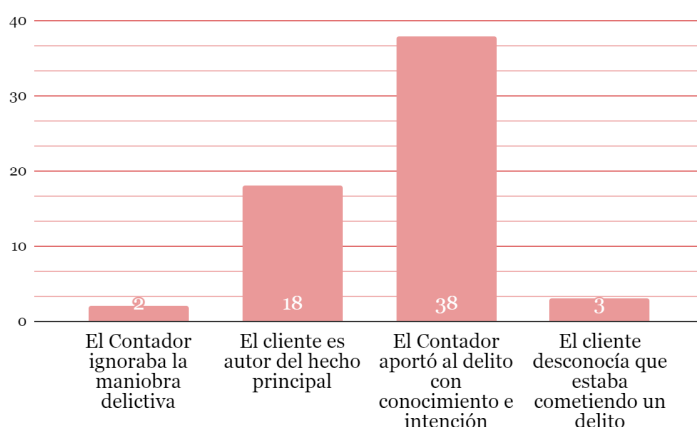
Tabla 11

¿Qué condiciones deben cumplirse para que un Contador sea imputado como partícipe necesario o secundario en un delito tributario? (seleccione todas las que correspondan)

	Respuestas	Porcentaje
El Contador ignoraba la maniobra delictiva	2	5.00%
El cliente es autor del hecho principal	18	45.00%
El Contador aportó al delito con conocimiento e intención	38	95.00%
El cliente desconocía que estaba cometiendo un delito	3	7.50%
Total de personas encuestadas	40	152.50%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico 11



Fuente: Elaboración Propia

Dado que la pregunta permitía seleccionar más de una opción, se analizaron las respuestas en función al total de encuestados (40) y no respecto al total de respuestas obtenidas (61).

Del 100% de profesionales, el 95% indicó que para que el Contador Público pueda ser imputado como partícipe necesario o secundario de un delito tributario debe aportar al delito con conocimiento e intención -dolo-, lo cual es correcto e indica un nivel alto de conocimiento respecto al tema. Asimismo, el 45% de los encuestados indicó que el cliente debe ser autor del hecho principal, lo cual también es correcto, debido a que sin un autor no habría un delito en el cual se pueda participar.

Por otro lado, el 7,5% señaló que es posible imputar la pena al profesional incluso si el cliente desconocía que estaba cometiendo un delito. Ello resulta incorrecto toda vez que se trata de un delito tributario, cuya configuración implica necesariamente la existencia de dolo directo.

Finalmente, en menor medida, el 5% indicó que se le puede imputar la figura de partícipe incluso si el Contador ignoraba la maniobra delictiva, lo cual es incorrecto, debido a que el desconocimiento del delito implica que no hubo dolo, por lo tanto, no es posible imputar responsabilidad penal al profesional.

❖ Pregunta 12

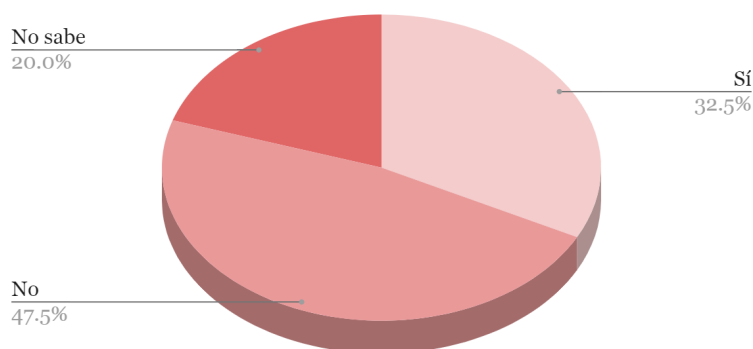
Tabla 12

¿Es posible imputar penalmente al contador a título de culpa (es decir, sin conocimiento ni intención de colaborar con el delito) en casos de evasión fiscal?

	Respuestas	Porcentaje
Sí	13	32.50%
No	19	47.50%
No sabe	8	20.00%
Total de personas encuestadas	40	100.00%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico 12



Fuente: Elaboración Propia

La presente pregunta fue analizada en función a la necesidad de la existencia de dolo para la configuración de delitos tributarios, tanto por parte de los autores como de los partícipes.

Por ello, el 47,5% de los encuestados respondió correctamente que no es posible imputar penalmente al contador a título de culpa en casos de evasión fiscal. Ello se alinea con las respuestas anteriores y vislumbran un moderado nivel de conocimiento respecto a la imputabilidad de los profesionales.

Por otro lado, el 32,5% indicó que si es posible imputar al contador a título de culpa, lo cual deja ver cierta confusión respecto a la interpretación de la imputabilidad del profesional en ciencias económicas.

Finalmente, 20% de los encuestados respondió que no sabe, ello es significativo en función a que una fracción de profesionales no tiene claridad respecto a la posible imputación penal de los contadores en los delitos tributarios.

❖ Pregunta 13

Tabla 13

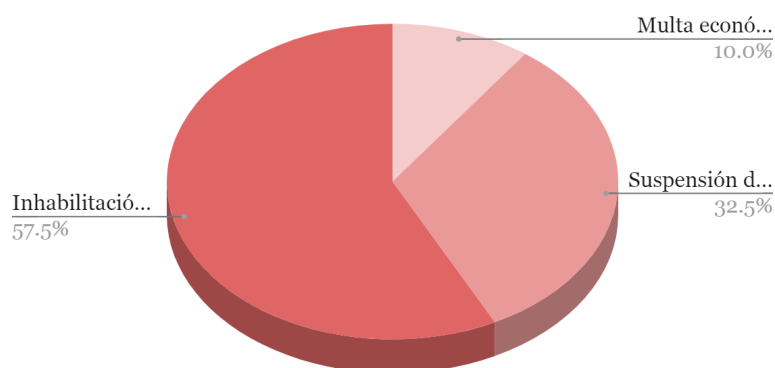
Según el artículo 15° de la Ley Penal Tributaria, ¿Cuál es una posible sanción adicional para un profesional que facilita la evasión?

	Respuestas	Porcentaje
Multa económica	4	10.00%
Suspensión del título	13	32.50%
Inhabilitación especial por el doble de tiempo de la condena	23	57.50%
No hay sanción adicional	0	0.00%

Total de personas encuestadas	40	100.00%
-------------------------------	----	---------

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico 13



Fuente: Elaboración Propia

Del 100% de encuestados, el 57,5% indicó que la pena adicional corresponde a la Inhabilitación especial por el doble de tiempo de la condena, lo cual es correcto y representa un elevado conocimiento de sanciones penales por parte de los profesionales encuestados.

Por otro lado, el 32,5% contestó que la pena adicional responde a la suspensión del título y el 10% indicó que es una multa económica, ambas resultan incorrectas y demuestra que el 42,5% de los encuestados poseen cierto desconocimiento respecto al tema.

❖ Pregunta 14

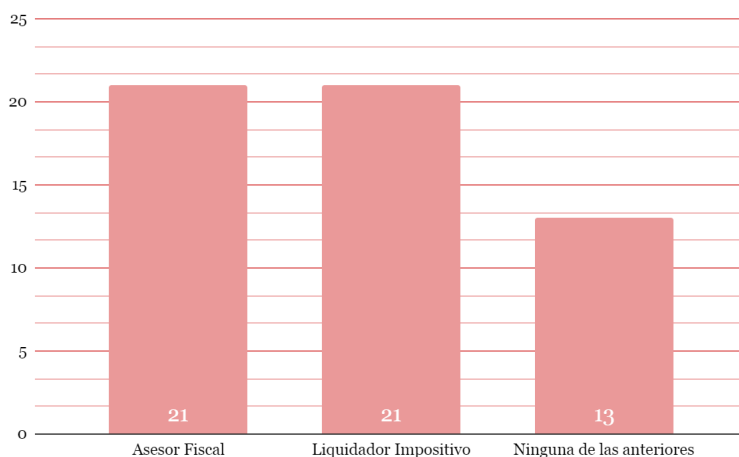
Tabla 14

Indique sobre qué funciones se podría aplicar la sanción adicional mencionada previamente

	Respuestas	Porcentaje
Asesor Fiscal	21	52.50%
Liquidador Impositivo	21	52.50%
Ninguna de las anteriores	13	32.50%
Total de personas encuestadas	40	137.50%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico 14



Fuente: Elaboración Propia

Dado que la pregunta permitía seleccionar más de una opción, se analizó las respuestas en función al total de encuestados (40) y no respecto al total de respuestas obtenidas (55).

El 52,5% de los profesionales indicó que la sanción adicional se puede aplicar a quienes actúan como liquidadores impositivos, al respecto, esta es la única función expresamente contemplada en la normativa y por lo tanto, la opción correcta.

Por otro lado, en igual medida, el 52,5% señaló que también se podrá aplicar la pena adicional a quienes actúen como asesores fiscales, lo cual resulta incorrecto debido a que los asesores no intervienen en la certificación de documentación. Asimismo, el 32,5% mencionó que la sanción adicional no aplica a ninguna de las funciones. Ello demuestra cierto grado de confusión respecto a la normativa.

❖ Pregunta 15

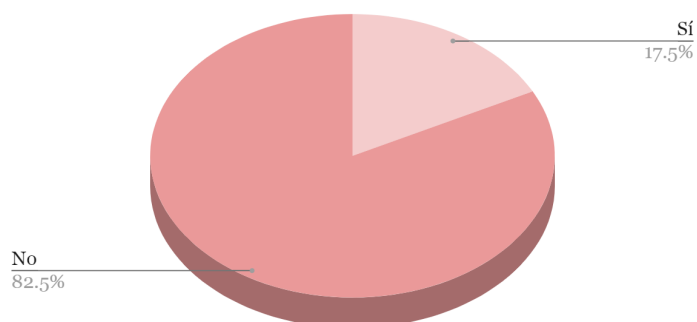
Tabla 15

¿Conoce el caso judicial “Krochik, Sebastián y otro s/recurso de casación?”

	Respuestas	Porcentaje
Sí	7	17.50%
No	33	82.50%
Parcialmente	0	0.00%
Total de personas encuestadas	40	100.00%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico 15



Fuente: Elaboración Propia

De los 40 profesionales encuestados únicamente 7 de ellos, es decir el 17,5%, conoce el caso judicial citado.

❖ Pregunta 16

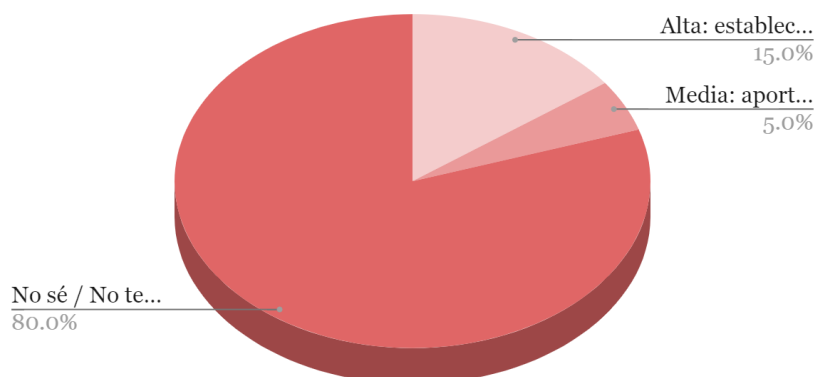
Tabla 16

En caso de haber respondido afirmativamente, ¿Qué relevancia considera que tiene el caso “Krochik, Sebastián y otro s/recurso de casación” para el ejercicio profesional del Contador Público?

	Respuestas	Porcentaje
Alta: establece criterios importantes sobre la responsabilidad penal del contador	6	15.00%
Media: aporta elementos útiles pero no decisivos	2	5.00%
Baja: no tiene impacto directo en el ejercicio profesional	0	0.00%
No sé / No tengo una opinión formada	32	80.00%
Total de personas encuestadas	40	100.00%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico 16



Fuente: Elaboración Propia

Del 100% de profesionales encuestados sólo el 15% indicó que el caso citado tiene alta relevancia y que establece criterios importantes sobre la responsabilidad del contador. Además 5% de ellos indicaron que tiene un nivel de importancia media y que aporta elementos útiles pero no decisivos. El caso de “Krochik, Sebastián y otro s/recurso de casación” sentó una importante jurisprudencia respecto a la participación de los Contadores en el delito de evasión fiscal y a partir de él surgieron múltiples análisis doctrinarios, por lo tanto, podría mencionar que dicho caso tiene una importancia especial en el ejercicio de la profesión.

Finalmente, la gran mayoría (80%) indicó que no sabe o que no tiene una opinión formada.

❖ Pregunta 17

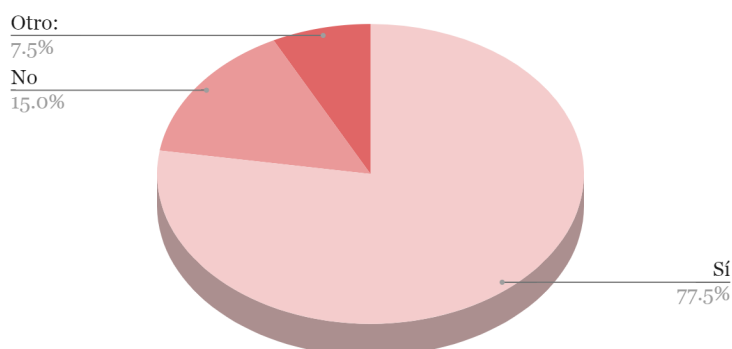
Tabla 17

En su opinión, ¿cree que el contador debería tener responsabilidad penal si colabora con maniobras ilícitas aunque la obligación tributaria no esté a su cargo?

	Respuestas	Porcentaje
Sí	31	77.50%
No	6	15.00%
Otro:	3	7.50%
Total de personas encuestadas	40	100.00%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico 17



Fuente: Elaboración Propia

La presente pregunta fue respecto a la percepción de los profesionales respecto a si consideran correcto que se les atribuya responsabilidad penal en caso de

colaborar con maniobras tributarias ilícitas. 77,5% de ellos contestaron afirmativamente, indicando que es correcto que se les impute una pena en dicho caso. Mientras que el 15% indicó que no debería imputarse ninguna pena al profesional.

Finalmente, la última opción era abierta por lo que los encuestados podían indicar si ello dependía de algún factor. Se recibieron 3 respuestas: “Depende en qué consista esa colaboración”, “Si, si colabora dolosamente” y “Solo si hay dolo”, al 7,5% de los profesionales les resultó importante aclarar que debería existir dolo para que la imputación penal sea correcta.

❖ Pregunta 18

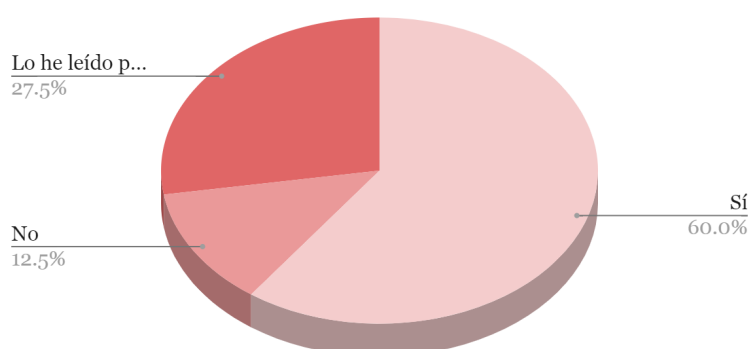
Tabla 18

¿Conoce usted el concepto de responsabilidad solidaria establecido en la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683?

	Respuestas	Porcentaje
Sí	24	60.00%
No	5	12.50%
Lo he leído pero me genera dudas	11	27.50%
Total de personas encuestadas	40	100.00%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico 18



Fuente: Elaboración Propia

El 60% de encuestados indicó que conoce el concepto de responsabilidad solidaria, el cual implica que el fisco puede extender la deuda tributaria de un contribuyente a terceros que por acción u omisión hayan contribuido con la comisión de un delito tributario.

Por otro lado, el 12,5% indicó que no conoce el concepto y el 27,5% señaló que lo ha leído pero le genera dudas.

❖ Pregunta 19

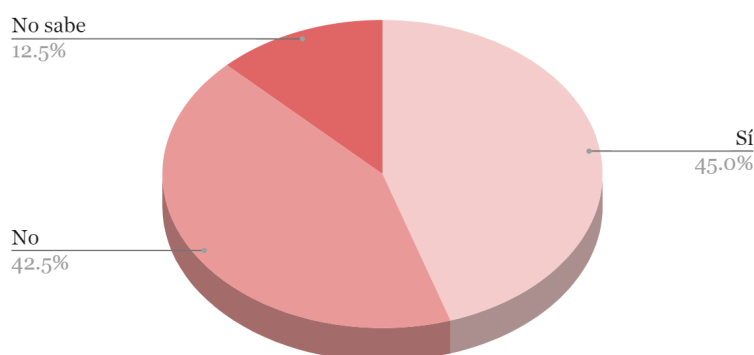
Tabla 19

¿Considera que los contadores públicos podrían ser considerados responsables solidarios por la evasión fiscal cometida por sus clientes?

	Respuestas	Porcentaje
Sí	18	45.00%
No	17	42.50%
No sabe	5	12.50%
Total de personas encuestadas	40	100.00%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico 19



Fuente: Elaboración Propia

De los 40 profesionales encuestados, 18 de ellos (45%) consideran que los Contadores Públicos podrían ser declarados como responsables solidarios de la deuda fiscal de sus clientes, originada mediante la configuración del delito de evasión fiscal. Lo cual resulta correcto, toda vez que se verifique que el profesional facilitó, por culpa o dolo, la configuración del delito y siempre que se haya aplicado la sanción correspondiente al deudor principal o se hubiere formulado denuncia penal en su contra.

No obstante, 17 profesionales (42,5%) indicaron que el Contador Público no podría ser declarado como responsable solidario y 5 de ellos (12,5%) indicaron que “no saben”.

❖ Pregunta 20

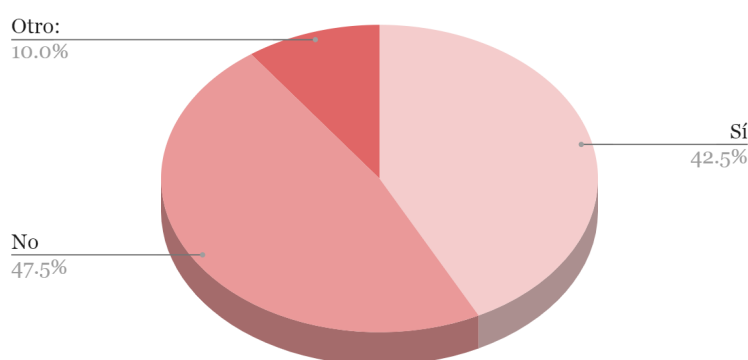
Tabla 20

¿Considera adecuado que el fisco pueda exigir el pago del impuesto evadido al contador si se verifica su participación dolosa o culposa?

	Respuestas	Porcentaje
Sí	17	42.50%
No	19	47.50%
Otro:	4	10.00%
Total de personas encuestadas	40	100.00%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico 20



Fuente: Elaboración Propia

La presente fue una pregunta respecto a la percepción de los profesionales respecto a si les resulta correcto que el fisco pueda exigir el pago del impuesto evadido por un cliente al contador público si se verifica la participación dolosa o culposa de este en el hecho ilícito. Al respecto, el 47,5% de los profesionales encuestados indicó que no consideran adecuado que el fisco pueda realizar dicha acción. Por otro lado, el 42,5% indicó que sí le parece correcta la extensión de la responsabilidad solidaria sobre los profesionales.

Finalmente, la última opción era abierta por lo que los encuestados podían indicar si ello dependía de algún factor. Se recibieron 04 respuestas: “Si en caso de participación dolosa, no en caso de ser culposa”, “Si en caso de ser participación dolosa, no en caso de culpa”, “participación dolosa” y “según la gravedad del hecho”. Esto implica que el 10% de los profesionales aclararon que les parece adecuado que el fisco pueda exigir el pago del tributo de un cliente al Contador únicamente cuando se verifique la participación dolosa de

este último. Al respecto, el artículo 8° inciso f) de la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 -y modificatorias- indica que se le podrá exigir el pago del tributo a los terceros que “(...) faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo (...)”.

❖ Pregunta 21

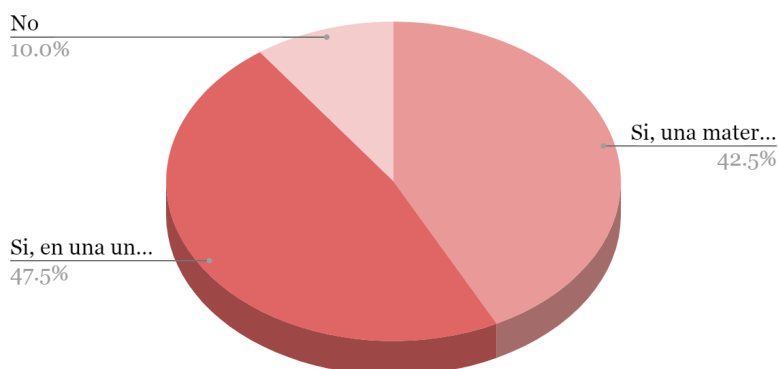
Tabla 21

¿Tuvo formación respecto a la Ética Profesional dentro del plan de estudios de su carrera de grado?

	Respuestas	Porcentaje
Si, una materia específica en ética y responsabilidad	17	42.50%
Si, en una unidad dentro de una materia del plan de estudios	19	47.50%
No	4	10.00%
Total de personas encuestadas	40	100.00%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico 21



Fuente: Elaboración Propia

Respecto a la formación ética de los profesionales encuestados, el 47,5% indicó que la misma fue abordada como una unidad dentro de una materia en el plan de estudios de su carrera, mientras que el 42,5% señaló haber tenido una materia específica en ética y responsabilidad. Finalmente, en menor medida, el 10% señaló no haber tenido formación ética durante su carrera de grado. La mayoría de los profesionales (90%) han tenido formación respecto a ética y responsabilidad, lo que significa que el citado tema está presente en la gran

mayoría de los planes de estudios correspondientes a la carrera de Contador Público.

❖ Pregunta 22

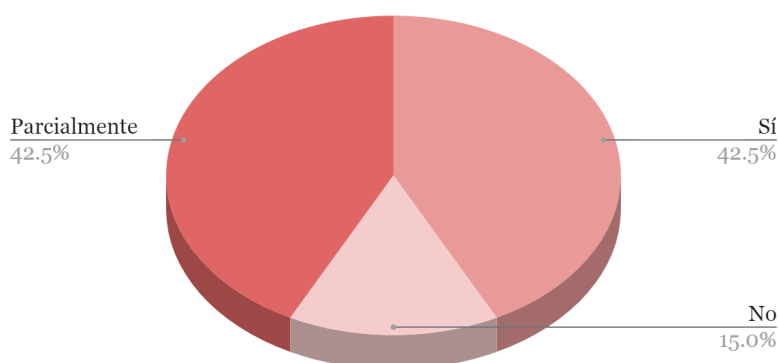
Tabla 22

¿Está usted familiarizado/a con el Código de Ética Profesional del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Río Negro?

	Respuestas	Porcentaje
Sí	17	42.50%
No	6	15.00%
Parcialmente	17	42.50%
Total de personas encuestadas	40	100.00%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico 22



Fuente: Elaboración Propia

Del 100% de encuestados, el 42,5% afirmó estar familiarizado respecto al Código de Ética. Asimismo, en igual proporción, el 42,5% indicó que se encuentra parcialmente familiarizado con el mencionado Código, lo que puede significar que dichos profesionales tienen un conocimiento superficial o fragmentado respecto a las obligaciones éticas y de los principios que regulan el ejercicio de la profesión.

Finalmente, en menor proporción, el 15% negó estar familiarizado con el Código de Ética, pese a que la misma es de aplicación obligatoria por parte los profesionales que ejercen en la provincia de Río Negro.

❖ Pregunta 23

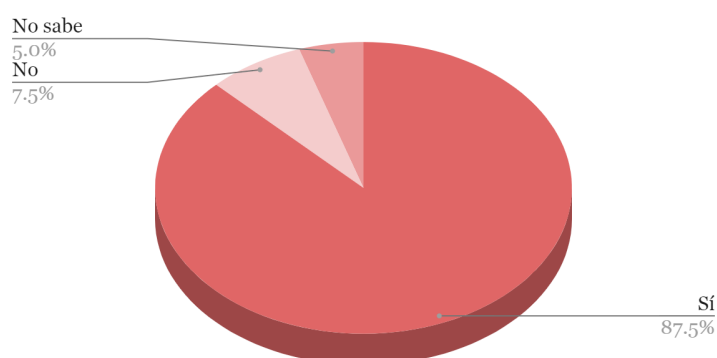
Tabla 23

¿Considera que una condena penal contra un contador público por evasión fiscal puede dar lugar a sanciones disciplinarias?

	Respuestas	Porcentaje
Sí	35	87.50%
No	3	7.50%
No sabe	2	5.00%
Total de personas encuestadas	40	100.00%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico 23



Fuente: Elaboración Propia

El 87,5% de los profesionales encuestados afirmó que una condena penal hacia un Contador Público puede dar lugar a sanciones disciplinarias, lo cual resulta correcto teniendo en cuenta lo que indica el artículo 26° inciso b) del Decreto Ley N° 199/66. Ello evidencia un alto grado de conocimiento de los profesionales encuestados respecto a las sanciones disciplinarias que pueden derivarse de la participación en un hecho delictivo, tal como la evasión fiscal. Por otro lado, en menor medida, un 7,5% indicó que una condena penal no podría derivar en sanciones disciplinarias por parte del Tribunal de Ética, lo cual resulta incorrecto. Asimismo, 5% de los encuestados manifestó no saber la respuesta.

❖ Pregunta 24

Tabla 24

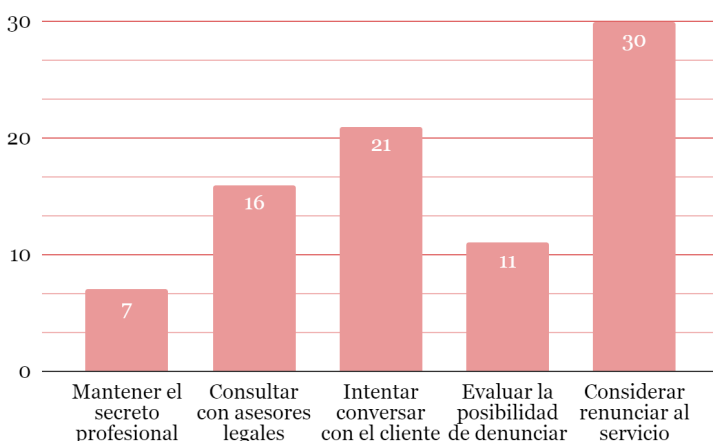
En el caso de que sospeche de la comisión de un delito tributario por parte de un cliente ¿Cómo abordaría dicha situación?

Respuestas	Porcentaje
------------	------------

Mantener el secreto profesional	7	17.50%
Consultar con asesores legales	16	40.00%
Intentar conversar con el cliente	21	52.50%
Evaluar la posibilidad de denunciar	11	27.50%
Considerar renunciar al servicio	30	75.00%
Total de personas encuestadas	40	212.50%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico 24



Fuente: Elaboración Propia

Dado que la pregunta permitía seleccionar más de una opción, se analizaron las respuestas en función al total de encuestados (40) y no respecto al total de respuestas obtenidas (85).

A través de esta pregunta se trató de investigar cómo actuarían los profesionales en ciencias económicas en caso de sospecha de un posible ilícito tributario por parte de un cliente. Así, de los 40 encuestados, 30 (75%) indicaron que considerarían renunciar al servicio, la cual es la vía más óptima en caso que la sospecha sea alta. Ello a fin de resguardar su integridad ética y evitar su posible imputación en un delito tributario que, como ya se ha mencionado a lo largo de este trabajo, puede tener consecuencias muy graves. Luego, la siguiente opción que seleccionaron 21 profesionales (52,5%) fue intentar conversar con el cliente, la cual es una medida preventiva adecuada para intentar prevenir que el cliente realice maniobras que puedan involucrar un delito.

Por otro lado, 16 de ellos (40%) señalaron que consultarían con asesores legales, ello resulta sumamente importante debido a que un asesor especializado en derecho tributario podría indicarle las vías de acción a las que puede recurrir y las posibles consecuencias legales a las que se afronta, motivando al profesional a tomar una decisión prudente e informada.

Sólo 11 de los encuestados (27,5%) evaluarían la posibilidad de denunciar, lo que implica que la misma es tomada como una medida excepcional. Al respecto, es correcto que la misma se tome como un último recurso y que sea utilizada únicamente en caso de que la integridad del profesional involucrado se vea posiblemente vulnerada.

Por último, 7 profesionales (17,5%) indicaron que mantendrían el secreto profesional. Al respecto, el Código de Ética indica: “Está relevado de su obligación de guardar secreto profesional cuando imprescindiblemente deba revelar sus conocimientos para su defensa personal, en la medida en que la información que proporcione sea insustituible”, es decir, mientras que la defensa personal del profesional no se vea vulnerada, el mismo no podrá romper el principio de secreto profesional.

❖ Pregunta 25

Comente brevemente qué medidas pueden tomar los contadores públicos para prevenir la evasión fiscal en sus prácticas profesionales.

La última pregunta de la encuesta permitió a los profesionales encuestados expresar de forma libre su opinión respecto a las estrategias que consideran útiles para prevenir la evasión fiscal en el ejercicio de la profesión. Las respuestas obtenidas tuvieron una gran diversidad de enfoques, sin embargo, en líneas generales han coincidido en seis importantes bloques:

1) Ética y responsabilidad

Numerosos profesionales indicaron la importancia de actuar con ética e integridad, alineando su comportamiento a los principios establecidos en el Código de Ética del CPCERN.

2) Actualización y formación continua

Muchos de los profesionales encuestados destacaron la necesidad de mantenerse actualizado respecto a la normativa tributaria, penal y ética, ello sumado a la formación continua fueron conceptos claves utilizados por los profesionales para poder asesorar adecuadamente a sus clientes y así evitar que cometan delitos de índole fiscal.

3) Conocimiento profundo del cliente

Se repitió en varias ocasiones la importancia de conocer íntegramente al cliente, su situación actual, requerimientos, movimientos, antecedentes e integridad con la finalidad de saber con quién se está trabajando.

4) Dejar cada actuación documentada

Un grupo importante de profesionales hicieron hincapié en la posibilidad de dejar por escrito todo lo actuado con el cliente, mediante la realización de contratos previos al inicio del servicio profesional, indicando el alcance del mismo y las responsabilidades de las partes. También se sugirió conservar toda la documentación respaldatoria y que el cliente realice una declaración jurada indicando que la información que le brinda al profesional es verídica.

5) Asesoramiento y comunicación clara con el cliente

Varios de los encuestados pusieron gran énfasis en la necesidad de advertir al cliente respecto a las posibles consecuencias que conlleva la configuración de un delito de índole fiscal, esto con la finalidad de que los mismos tomen decisiones conscientes e informadas.

6) Revisión de la documentación

Otro concepto clave propuesto por los profesionales fue realizar una revisión exhaustiva de la documentación aportada por los clientes y realizar cruzamiento de datos, así poder detectar inconsistencias y prevenir irregularidades.

Las respuestas más destacables son las siguientes:

- *“Creemos que lo más importante es trabajar siempre con honestidad y responsabilidad. Para eso, es clave estar bien informados sobre las leyes y cambios en la normativa fiscal, ya que eso nos permite orientar correctamente a nuestros clientes. También tratamos de estar atentos a*

cualquier situación que nos parezca sospechosa. En esos casos, hablamos con el cliente, dejamos todo por escrito y, si es necesario, buscamos asesoramiento legal. Si vemos que la situación puede comprometernos, evaluamos si corresponde seguir trabajando con ese cliente. En definitiva, se trata de hacer bien nuestro trabajo, con ética, y no aceptar nada que nos ponga en una situación irregular o ilegal.”

- *“Los contadores pueden prevenir la evasión fiscal mediante la actualización permanente sobre la normativa tributaria, el cumplimiento riguroso de las obligaciones fiscales, el rechazo a participar en maniobras dudosas y la comunicación clara con el cliente sobre los riesgos legales y éticos de incurrir en conductas ilícitas.”*
- *“Brindarle información al cliente sobre las consecuencias que puede tener, por lo general no conocen las consecuencias reales de evadir.”*
- *“Es importante mantener una comunicación fluida con el cliente a fin de conocer su operaciones diarias, así mismo llevar la información actualizada de su actividad comercial, compras, ventas, solicitar la documentación de manera mensual llevan a detectar y/o prevenir la evasión fiscal. Finalmente, y no menos importante, realizar las liquidaciones con tiempo, tomarse el tiempo para analizarlas y verificarlas correctamente a fin de poder corregir las desviaciones en los momentos adecuados”.*
- *“Actuar con ética profesional, capacitarse, conocer al cliente y mantener el escepticismo”.*

Síntesis en relación con los objetivos de investigación

En función a los objetivos propuestos para la elaboración de la presente investigación, el análisis y la interpretación de los resultados, es importante resaltar los principales hallazgos:

- 1) Conocimiento normativo: La mayoría de los contadores encuestados manifestó poseer conocimientos generales sobre la Ley Penal Tributaria y las posibles sanciones aplicables, aunque se identificaron limitaciones

en cuanto al alcance específico de las responsabilidades penales y solidarias que pueden derivar de su actuación profesional.

- 2) Percepción de la responsabilidad profesional: Los profesionales reconocen su rol como actores clave en la determinación y liquidación impositiva, aunque se advierten opiniones divididas sobre hasta dónde llega su responsabilidad frente a la evasión cometida por sus clientes. Se observa una tendencia a reconocer que la responsabilidad principal recae en el contribuyente, pero sin desconocer los riesgos que implica la actuación profesional.
- 3) Valoraciones éticas: En relación con los dilemas éticos, los contadores encuestados destacaron la importancia de mantener la independencia profesional y el cumplimiento estricto de la normativa vigente.
- 4) Medidas de prevención y buenas prácticas: Entre las estrategias mencionadas por los profesionales se encuentran la actualización permanente en normativa impositiva, capacitación continua, documentación adecuada de los procedimientos y la negativa a participar en operaciones que impliquen riesgo de evasión. Estas prácticas resultan imprescindibles para resguardar tanto al contribuyente como al propio Contador frente a responsabilidades legales o éticas.

Estos hallazgos permiten interpretar que los profesionales encuestados no solo reconocen las responsabilidades legales y éticas que implica su tarea, sino que también implementan prácticas orientadas a resguardar la integridad de la profesión. Este escenario representa una base positiva sólida sobre la cual se puede profundizar respecto a acciones de capacitación, concientización y conocimiento normativo en beneficio tanto de los profesionales como de la sociedad en su conjunto.

VIII. CONCLUSIONES

Mediante el desarrollo de la presente investigación se ha podido examinar el rol de los contadores públicos independientes de la provincia de Río Negro

frente al delito de evasión fiscal, poniendo en evidencia los conocimientos normativos que poseen, las percepciones sobre su responsabilidad profesional, las valoraciones éticas que guían su actuación y las medidas de prevención que aplican en el ejercicio de su profesión.

Es importante señalar que la muestra utilizada fue de carácter no probabilístico e intencional, integrada únicamente por los profesionales que respondieron voluntariamente la encuesta. En consecuencia, los resultados obtenidos no son representativos de la totalidad de los contadores públicos de la provincia de Río Negro. Por ello, las conclusiones deben interpretarse como un aporte exploratorio que refleja tendencias y percepciones relevantes, pero que no pueden generalizarse de manera absoluta.

A nivel analítico/teórico es pertinente concluir respecto a algunos conceptos:

Respecto a la autoría de la evasión fiscal, es importante destacar la característica “especial” que posee este tipo de delitos, que implica que sólo puede ser cometido a título de autor por quienes se encuentran obligados al pago de los tributos -los contribuyentes-, por ende, el profesional que actúa como liquidador o asesor impositivo, que interviene y contribuye en la consecución del delito no puede ser imputado como autor del mismo en ningún caso, incluso si actúa como representante legal del mismo. La posible figura que se le podría imputar, tanto a quien ejerce la función de asesor como la de liquidador impositivo, es la de partícipe necesario o secundario, siempre que se compruebe que hubo dolo tanto por parte del autor del delito como por parte del asesor y/o liquidador, descartando así la posibilidad de imputar un profesional por complicidad a título de culpa. Asimismo, la Ley Penal Tributaria establece una pena adicional -inhabilitación especial por el doble tiempo de la condena-, para aquellos profesionales que faciliten la comisión de un delito tributario mediante la certificación de actos jurídicos o documentos que posteriormente sean utilizados por los contribuyentes para evadir impuestos, al respecto, es importante concluir que dicha sanción adicional podría ser aplicada únicamente a aquellos que actúen como liquidadores impositivos, excluyendo a los asesores.

Otro destacable punto respecto a la presente investigación es el concepto de responsabilidad solidaria introducido por la Ley de Procedimiento Tributario, la cual implica que el fisco podrá reclamar el pago del impuesto evadido por un contribuyente a terceros que por culpa o dolo hayan facilitado la configuración del delito, siempre que se haya aplicado sanción al deudor principal o se hubiere formulado denuncia penal en su contra. Al respecto, si bien la normativa no lo menciona taxativamente, debido a la estrecha relación que tiene la actividad del asesor y/o liquidador con los tributos y los contribuyentes es que se entiende que sus conocimientos pueden ser utilizados por los mismos para evadir impuestos, por lo tanto, serían pasibles de ser declarados como responsables solidarios de los impuestos evadidos por sus clientes, incluso si no existiera dolo por parte del profesional.

Respecto a la encuesta desarrollada se brindan las consideraciones más relevantes:

En primer lugar, se constató que los Contadores Públicos encuestados poseen un nivel de conocimiento normativo relevante, particularmente respecto a la Ley Penal Tributaria N° 24.769 -y modificatorias-, las disposiciones sobre responsabilidad solidaria establecidas en la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.863 -y modificatorias- y en general sobre las posibles sanciones penales y éticas que puedan derivarse de su actuación. Si bien aún existen aspectos normativos que generan dudas o interpretaciones diversas, el nivel de conocimiento general constituye una base sólida para continuar reforzando la formación en la materia.

Respecto a la autoría y participación de los profesionales en los delitos tributarios se logra ver cierta confusión, debido a que, en la pregunta 9 de la encuesta el 75% de los profesionales indicó que el Contador puede ser imputado como autor del delito de evasión fiscal, lo cual resulta incorrecto. No obstante, ante una mayor cantidad de opciones de posible imputación en la pregunta 10, el 92,5% de los profesionales concluyó correctamente que el Contador puede ser imputado como partícipe necesario o secundario. En línea con ello, sólo el 35% de los profesionales encuestados indicó que se encuentra

actualizado respecto a la Ley Penal Tributaria, lo cual se podría explicar teniendo en cuenta que el 25% de los encuestados indicó que no ejerce ni ejerció las funciones de asesor o liquidador impositivo.

Por otra parte, el 77,5% de los profesionales encuestados consideró que sí deberían tener responsabilidad penal cuando colaboran en la consecución de un ilícito tributario, incluso si la obligación tributaria no está a su cargo. Esto muestra un alto nivel de conciencia ética y de responsabilidad por parte de los Contadores, en línea con los principios de integridad, responsabilidad y conducta ética establecidos en el Código de Ética profesional y con el deber de actuar conforme el principio de legalidad y legitimidad.

Otro dato relevante es que el 45% de los encuestados indicó que los Contadores pueden ser declarados responsables solidarios por la evasión fiscal cometida por sus clientes, mientras que el 42,5% descarta dicha posibilidad.

Estos datos evidencian que, si bien existe un compromiso ético notable y una predisposición positiva hacia la formación continua, aún persisten dudas entre los profesionales encuestados sobre el alcance de las responsabilidades legales y disciplinarias que pueden derivarse de su accionar en contextos de evasión fiscal. En tal sentido, se presenta una valiosa oportunidad para fortalecer la capacitación y promover espacios de actualización profesional que refuercen el conocimiento y la aplicación de las normativas vigentes.

Desde la perspectiva educativa, es dable destacar que la mayoría de los profesionales encuestados han tenido contacto con contenidos de ética y responsabilidad profesional a lo largo de su formación académica. Este dato, sumado a que ante la sospecha de un delito tributario por parte de sus clientes, los profesionales han manifestado tener actitudes preventivas –el 75% indicó que consideraría renunciar al servicio, el 52,5% intentaría dialogar con el cliente y el 40% consultaría con asesores legales–; es que se revela una conciencia ética significativa y se refuerza la idea de que la ética debe ocupar un lugar transversal e integrador en la formación de un profesional en ciencias económicas y no limitarse a un contenido meramente teórico sin aplicación práctica.

Sin embargo, aún asumiendo la complejidad del régimen penal tributario argentino, resulta fundamental que los Contadores Públicos de la provincia de Río Negro, y sobre todo aquellos que cumplen funciones de asesoramiento y liquidación impositiva, tengan un conocimiento exhaustivo de la legislación vigente, ya que de esta manera no sólo podrán cumplir acabadamente con sus deberes profesionales, evitando a su vez posibles responsabilidades penales, sino que también podrán contribuir educando a sus clientes en materia tributaria y colaborando con la lucha contra la evasión fiscal.

Por último, resulta importante concluir que los Contadores Públicos encuestados son conscientes de la importancia de su rol frente a la evasión fiscal, sin embargo, requieren mayores herramientas de interpretación, investigación y aprehensión a fin de ser capaces de enfrentar las exigencias que impone el contexto normativo actual. La prevención del delito de evasión fiscal no depende exclusivamente de la creación y aplicación de normas, sino que requiere una formación integral de los profesionales que promueva responsabilidad y compromiso con el interés público.

IX. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Bibliografía general

- Acevedo, L. (2023). *La responsabilidad del Contador Público en su rol de Síndico Societario y/o Auditor Externo, respecto al delito de Balance Falso, desde la mirada de los Contadores independientes de la provincia de Río Negro*. Universidad Nacional de Río Negro. Recuperado de: <https://rid.unrn.edu.ar/handle/20.500.12049/11850>
- Cáceres, A. P. (2018). *Responsabilidad del contador público frente a la evasión tributaria*. Universidad Nacional de Villa María. Recuperado de: http://biblio.unvm.edu.ar/opac_css/doc_num.php?explnum_id=1887
- Carranza, G. (2022). *El alcance del secreto profesional y la responsabilidad de Contador Público frente al delito de lavado de activos, según las respuestas adoptadas por los profesionales en la Provincia de Río Negro*. Universidad Nacional de Río Negro. Recuperado de: <https://rid.unrn.edu.ar/handle/20.500.12049/9344>
- Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Río Negro. (2025) *Padrón de Matriculados*. Recuperado de: <https://cpcerionegro.org.ar/padron-de-matriculados/>
- Cosulich Ayala, J. (1993). *La evasión tributaria*. Naciones Unidas, Comisión Económica para América Latina y el Caribe. Recuperado de: <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/175eb0af-2fc1-440c-a126-c4afa4b698f8/content>
- David, A. (2014). *La participación del profesional en ciencias económicas en el delito de evasión tributaria*. Recuperado de: <https://riu.austral.edu.ar/bitstream/handle/123456789/1677/La%20participaci%C3%B3n%20del%20profesional%20de%20ciencias%20econ%C3%B3micas%20en%20el%20delito%20de%20evasi%C3%B3n%20tributaria1.pdf?sequence=1>
- Espejo C., M. (2021). *La autoría y participación en el delito de evasión fiscal*. Revista Pensamiento Penal, N.º 404, Octubre 2021.

- Galera, N. (2024). *Explorando la viabilidad de la ignorancia deliberada. Un análisis jurisprudencial de su aplicación en los casos de transporte de estupefacientes en la jurisdicción argentina*. *Estudios sobre Jurisprudencia*. Recuperado de: <https://www.pensamientopenal.com.ar/doctrina/91261-explorando-viabilidad-ignorancia-deliberada-analisis-jurisprudencial-su-aplicacion>
- ILADT – Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (2008). XXIV *Jornadas celebradas en la Isla de Margarita Nueva Esparta*. Recuperado de: https://www.ipdt.org/uploads/docs/CONCLUSIONES_ILADT2008_TEMA-1.pdf
- Islas, M. I. (2023). *La autoría y la participación criminal en el Derecho Penal Argentino*. Recuperado de: <https://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/islas.pdf>
- Ledesma, J. R. (s. f.). *Economía política: necesidades, bienes, ciencia económica*. (Documento de la cátedra Economía Argentina N.º 2, Facultad de Ciencias Sociales y Económicas de la Universidad Católica Argentina). Recuperado de: <http://bibliotecadigital.uca.edu.ar/catedra/economia-politica-necesidades-bienes.pdf>
- Lenardón, F. R. L. (2017). *Economía del sector público*. Editorial Universidad Adventista del Plata.
- Magaz, M., & Albareda, M. (2021). *Algunas cuestiones referentes a la responsabilidad penal de los contadores en la Ley Penal Tributaria. Criterios elaborados en el fallo “Krochik”*. Recuperado de: <https://www.saij.gob.ar>
- Martín, J. M. (1985). *Introducción a las Finanzas Públicas*. Ediciones Depalma.
- Oficina Nacional de Presupuesto (2024). *Presupuesto Ciudadano*. Recuperado de: <https://www.economia.gob.ar/onp/presupuesto-ciudadano/seccion3#recursos>
- Peña, K., Rostand, S., Sat, A., & Zanuso, A. (2016). *El Contador Público y la evasión tributaria*. Universidad Nacional de Cuyo. Recuperado de: https://cvl.bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/7578/sat-a-zanuso-a-pe-a-k-rostand-s.pdf

Quintero Angarita, J. R. (2017). *Teoría de las necesidades de Maslow*. Recuperado de:

<https://www.sanfelipe.edu.uy/wp-content/uploads/2017/04/Teor%C3%A1Da-de-Maslow-de-EVA-Udelar.pdf>

Ragués i Vallès, R. (2013). *Mejor no saber. Sobre la doctrina de la ignorancia deliberada en Derecho penal*. ISSN 1515-7326.

Santander, E. del V. (2011). *Factores de la evasión fiscal*. Revista OIKONOMOS [en línea], Año 1, Vol. 2. Recuperado de: <http://oikonomos.unlar.edu.ar/>

Villegas, H. B. (2016). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (10ª ed.). Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Astrea.

Bibliografía normativa

Cámara Nacional de Casación Penal (2009, 7 de diciembre). *Krochik, Sebastián y otro s/ recurso de casación* [Sentencia].

Constitución de la Nación Argentina (1994, 15 de diciembre).

Constitución de la Provincia de Río Negro (1988, 3 de junio)

Corte Suprema de Justicia de la Nación (2014, 8 de abril). *DGI (Autos Lavezzari José Luis - TF 21.491 - I) c/ DGI* [Sentencia].
<https://www.saij.gob.ar/corte-suprema-justicia-nacion-federal-ciudad-autonoma-buenos-aires-dgi-autos-lavezzari-jose-luis-tf-21491-dgi-fa14000055-2014-04-08/123456789-550-0004-lots-eupmocsollaf>

Decreto N° 248 (1981). *Código de Ética y Normas de Procedimiento*. Provincia de Río Negro. 25 de junio de 1981.

Decreto Ley N° 199 (1966). *Régimen del Ejercicio Profesional de Ciencias Económicas en la Provincia*.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2000, 7 de abril). *Código de Ética Unificado para Profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina* (Resolución N° 204/2000).

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2004, 14 de mayo). *Responsabilidad del contador público que actúa como auditor, síndico societario, consultor o asesor técnico impositivo o previsional*,

liquidador impositivo, o que presta servicios de tercerización: Recomendaciones (Memorando de Secretaría Técnica O-1/2004).

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2020, 23 de abril). *Funciones y responsabilidades del Contador Público* (Resolución JG N° 575/2020).

Ley N° 11.179 (1921). *Código Penal de la Nación Argentina*. 29 de octubre de 1921.

Ley N° 11.683 (1933). *Procedimiento Fiscal*. 12 de enero de 1933.

Ley N° 24.769 (1997). *Régimen Penal Tributario*. 13 de enero de 1997.

Ley N° 27.063 (2014). *Código Procesal Penal Federal*. 04 de diciembre de 2014.

Tribunal Oral Federal de Resistencia (2019, 8 de marzo). *Salvatore, Carla Yanina y otros s/ infracción art. 303 inc. 3* [Sentencia].
https://www.mpf.gob.ar/dgradb/decomiso_sin_condena/?pag=0&tipo_de_decomiso_sin_condena=carbon-blanco

ANEXO I

Modelo de Encuesta

“Análisis del rol de los Contadores Públicos de la provincia de Río Negro, respecto al delito de evasión fiscal. Posibles sanciones a las que se exponen (legales y éticas) en el ejercicio de su profesión y formas de prevenirla”

Hola, mi nombre es Camila Efler, soy estudiante de la carrera Contador Público de la Universidad Nacional de Río Negro y actualmente me encuentro elaborando el Trabajo Final de Carrera. Esta encuesta contribuye ampliamente que pueda concluir con dicho trabajo, y tiene como objetivo: analizar el rol de los Contadores Públicos de la provincia de Río Negro respecto al delito de evasión fiscal en el desempeño de su ejercicio profesional; las posibles sanciones legales y éticas a las que se pueden enfrentar y las formas de prevenirlas. La misma no le tomará más que 10 minutos. Marque la opción que considere correcta o más representativa en base a su conocimiento y experiencia en el tema. Sus respuestas serán anónimas y se utilizarán únicamente con fines académicos. Desde ya, le agradezco por su tiempo.

1. ¿En qué ciudad reside actualmente?

- Respuesta a completar

2. ¿En qué Universidad se graduó?

- Pública
- Privada

3. ¿Cuántos años de experiencia tiene como Contador Público? Considerar año de graduación

- Menos de 5 años
- De 5 a 10 años
- De 11 a 20 años
- Más de 20 años

4. ¿Posee algún posgrado o especialización?

- Sí, en tributación
- Sí, en contabilidad y auditoría

- Sí, en otra área
- No

5. ¿Ejerce o ejerció alguna de las siguientes funciones?

- Asesor Fiscal
- Liquidador Impositivo
- Ninguna de las anteriores

6. ¿Ha tenido experiencia en casos de investigación a clientes por delitos tributarios?

- Sí
- No

7. ¿Está actualizado en cuanto al contenido de la Ley Penal Tributaria N° 24.769 y sus modificatorias?

- Sí
- No
- Parcialmente

8. ¿Considera que la Ley Penal Tributaria es lo suficientemente clara respecto al rol del contador?

- Sí
- No
- Parcialmente

9. Según la Ley Penal Tributaria, ¿el contador público puede ser autor del delito de evasión fiscal?

- Sí
- No
- Sólo si actúa como representante legal del contribuyente

10. ¿Cuál es la figura legal que se le podría imputar a un contador que ejerce funciones de asesor o liquidador impositivo y que colabora con la evasión fiscal de un cliente?

- Autor
- Partícipe necesario o secundario
- Testigo

- No se le puede imputar ninguna figura

11. ¿Qué condiciones deben cumplirse para que un Contador sea imputado como partícipe necesario o secundario en un delito tributario? (seleccione todas las que correspondan)

- El Contador ignoraba la maniobra delictiva
- El cliente es autor del hecho principal
- El Contador aportó al delito con conocimiento e intención
- El cliente desconocía que estaba cometiendo un delito

12. ¿Es posible imputar penalmente al contador a título de culpa (es decir, sin conocimiento ni intención de colaborar con el delito) en casos de evasión fiscal?

- Sí
- No
- No sabe

13. Según el artículo 15° de la Ley Penal Tributaria, ¿Cuál es una posible sanción adicional para un profesional que facilita la evasión?

- Multa económica
- Suspensión del título
- Inhabilitación especial por el doble de tiempo de la condena
- No hay sanción adicional

14. Indique sobre qué funciones se podría aplicar la sanción adicional mencionada previamente (seleccione todas las opciones que correspondan)

- Asesor Fiscal
- Liquidador Impositivo
- Ninguna de las anteriores

15. ¿Conoce el caso judicial “Krochik, Sebastián y otro s/recurso de casación”?

- Sí
- No

16. En caso de haber respondido afirmativamente, ¿Qué relevancia considera que tiene el caso “Krochik, Sebastián y otro s/recurso de casación” para el ejercicio profesional del Contador Público?

- Alta: establece criterios importantes sobre la responsabilidad penal del contador
- Media: aporta elementos útiles pero no decisivos
- Baja: no tiene impacto directo en el ejercicio profesional
- No sé / No tengo una opinión formada

17. En su opinión, ¿cree que el contador debería tener responsabilidad penal si colabora con maniobras ilícitas aunque la obligación tributaria no esté a su cargo?

- Sí
- No
- Otros:

18. ¿Conoce usted el concepto de responsabilidad solidaria establecido en la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683?

- Sí
- No
- Lo he leído pero me genera dudas

19. ¿Considera que los contadores públicos podrían ser considerados responsables solidarios por la evasión fiscal cometida por sus clientes?

- Sí
- No
- No sabe

20. ¿Considera adecuado que el fisco pueda exigir el pago del impuesto evadido al contador si se verifica su participación dolosa o culposa?

- Sí
- No
- Otros:

21. ¿Tuvo formación respecto a la Ética Profesional dentro del plan de estudios de su carrera de grado?

- Si, una materia específica en ética y responsabilidad
- Si, en una unidad dentro de una materia del plan de estudios
- No

22. ¿Está usted familiarizado/a con el Código de Ética Profesional del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Río Negro?

- Sí
- No
- Parcialmente

23. ¿Considera que una condena penal contra un contador público por evasión fiscal puede dar lugar a sanciones disciplinarias?

- Sí
- No
- No sabe

24. En el caso de que sospeche de la comisión de un delito tributario por parte de un cliente ¿Cómo abordaría dicha situación?

- Mantener el secreto profesional
- Consultar con asesores legales
- Intentar conversar con el cliente
- Evaluar la posibilidad de denunciar
- Considerar renunciar al servicio

25. Comente brevemente qué medidas pueden tomar los contadores públicos para prevenir la evasión fiscal en sus prácticas profesionales

- Respuesta a desarrollar