

## COMPLIANCE FISCAL PARA MICROEMPRESAS

Di Gloria Maria Victoria

Mail: [mariavictoriadigloria@gmail.com](mailto:mariavictoriadigloria@gmail.com)

Publicación: 06/2024

Publicada en: [REVISTA DEBATES DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO - Nro. 11 | Derecho Penal Tributario - 1 jun. 2024](#)

### I. Problemática

Las microempresas, juegan un papel fundamental en la economía del país. Según la Resolución 36/2019 de la Oficina Anticorrupción del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, “*las microempresas (MiPyMEs) representan el 99% del total de empresas que existen en el país, y generan aproximadamente el 70% del empleo registrado total.*”<sup>1</sup> Generalmente se conforman por una o más personas físicas, en su mayoría bajo el tipo de explotación unipersonal, Sociedad Simple, Sociedad de Responsabilidad Limitada o Sociedades Anónimas, cuyos titulares, socios o accionistas, directores o gerentes, son familiares o personas conocidas entre sí, siendo la MiPyme la actividad principal de sustento familiar y personal. La distribución geográfica de este tipo de firmas está fuertemente concentrada en el interior del país, en su mayoría en la Provincia de Buenos Aires, y en segundo lugar en Caba, Córdoba y Santa Fe.<sup>2</sup> Debido a la falta de seguridad jurídica del sistema tributario argentino, el riesgo fiscal al que están expuestas es alto y aumenta aún más dependiendo del nivel de facturación, cantidad de empleados y cuanto mayor sea regulada su actividad específica, entre otros aspectos. Las consecuencias de dichos incumplimientos, pone en peligro no solamente la marcha de la empresa, sino también la estabilidad económica familiar de sus dueños, directivos, empleados, clientes y proveedores de la zona.

Asimismo, se verá afectada su reputación, dificultándoles la reinserción en un contexto reducido en el corto plazo. Deben conocer, entender, lograr proyectar lo que les sucederá de incumplir con dichas normas y tomar medidas al respecto. Tal como propone Ros, Olivera y Loreti: “*Estas sanciones, contenidas en la normativa de cada nivel de Estado, admiten en su gran mayoría, la graduación en función del comportamiento del contribuyente, haciendo necesario analizar los riesgos y las contingencias tributarias a las que se ven expuestos, como primera medida para establecer un sistema de prevención y mitigación, es decir, un sistema de gestión de compliance tributario.*”<sup>3</sup> Este sistema de acuerdo con la Res. 36/2019 (OA): es “*un elemento que, en determinadas condiciones, además puede conducir a la eximición de la sanción penal.*”<sup>4</sup> “*En este contexto, la menor dimensión de una empresa no justifica que ella no actúe éticamente. Una menor capacidad económica tampoco excusa tal comportamiento, dado que existen muchas formas de promover la integridad en una empresa que tienen un costo muy bajo o nulo.*”<sup>5</sup>

### II. Desarrollo

<sup>1</sup> Resolución 36/2019. Oficina Anticorrupción. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Argentina. *Guía complementaria para la implementación de programas de integridad en PyMes*. Página 2.

[https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/guia\\_py\\_mes.pdf](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/guia_py_mes.pdf)

<sup>2</sup> Sofía Rojo, Alan Plummer, Silvina Laham, Iara Lening, Emiliano Bonanotte, Carlo Ferraro, Daniel Schteingart y Natalia Benítez. (2022). Estructura y dinámica reciente de las mipymes empleadoras. *Documento N° 7 | Septiembre 2022. Secretaría de Industria y Desarrollo Productivo. MECON*. Página 4.

[https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/2021/10/dt\\_7\\_-\\_estructura\\_y\\_dinamica\\_mipyme.pdf](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/2021/10/dt_7_-_estructura_y_dinamica_mipyme.pdf)

<sup>3</sup> Ros María Laura, Olivera Estefanía y Loreti Esmeralda: “Riesgo tributario: delimitación conceptual y aplicación de la metodología de análisis de compliance corporativo”, en *Revista de Investigaciones Científicas de la Universidad*

*de Morón*, N°12, Año 6, Buenos Aires, Morón, Abril 2023. Página 19.

<https://repositorio.unimoron.edu.ar/bitstream/10.34073/312/3/Riesgo%20tributario%20delimitaci%C3%B3n%20conceptual%20y%20aplicaci%C3%B3n.pdf>

<sup>4</sup> Resolución 36/2019. Oficina Anticorrupción. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Argentina. *Guía complementaria para la implementación de programas de integridad en PyMes*. Página 2 y 3.

[https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/guia\\_py\\_mes.pdf](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/guia_py_mes.pdf)

<sup>5</sup> Resolución 36/2019. Oficina Anticorrupción. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Argentina. *Guía complementaria para la implementación de programas de integridad en PyMes*. Página 4.

[https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/guia\\_py\\_mes.pdf](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/guia_py_mes.pdf)

## II.A Antecedentes

### II.A.1 Normativa

La normativa vigente en Argentina relacionada con el tema es la Ley 27.401 de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas, en conjunto con Resolución 27/2018 Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, así como normas específicas de otros países (Norma UNE 19.602) o normas certificables como la UNE ISO-37.301. También las Leyes 11.683 y 27.430, rectoras a nivel nacional en ilícitos tributarios. La Resolución 27/2018 del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, en su Anexo I, Lineamientos de integridad para el mejor cumplimiento de lo establecido en los artículos 22 y 23 de la Ley N° 27.401 de responsabilidad penal de las personas jurídicas, acerca una metodología para el análisis de riesgos de compliance, conocido en la literatura referente al tema como mapa de riesgos, que es utilizable para los riesgos tributarios, aunque los mismos no estén directamente incluidos en la ley 27.401. Por otra parte, a través de la Resolución 36/2019, la Oficina Anticorrupción (OA) publicó la Guía complementaria para la implementación de programas de integridad en Pequeñas y Medianas Empresas (PyMEs).

### II.A.2 Doctrina

Tal como propone Vitolo, citando a Alain Casanovas Ysla "Control de riesgos legales en la empresa" Ed. Difusión Jurídica y Temas de la Actualidad - Barcelona - 2008: *"El compliance es un instituto del derecho, de la economía, de las finanzas y de la administración que consiste en establecer las políticas y los procedimientos adecuados y suficientes para garantizar que una empresa - organizada del modo que fuera-, incluidos sus directivos, empleados y agentes vinculados, cumpla con el marco normativo aplicable al régimen legal vigente, y a las disposiciones que regulan la creación*

*y la actividad del ente, así como el de la propia actividad que dicho ente desarrolla."*<sup>6</sup>

### II.A.3 Jurisprudencia

El compliance definido por la Cámara Federal de Casación Penal –Sala IV – el Dr. Borinsky dijo: *"Con el término compliance se quiere significar que una determinada actividad se desarrolla dentro del marco de las normas jurídicas que regulan esa actividad. Más precisamente en la órbita jurídico-penal, se la emplea para referir a la obligación de las personas jurídicas de establecer mecanismos internos que prevengan que, determinadas personas físicas, que ocupan puestos de relevancia dentro de ellas, cometan un delito en beneficio de la empresa. Es una estrategia de prevención de las conductas desviadas dentro de las corporaciones."*<sup>7</sup>

Tal como lo propone la Dra. Teresa Gómez: *"Tengo una norma penal que me habla de un programa de cumplimiento, artículo 9 de la Ley 27.401. Tengo por oposición otra norma penal, el artículo 13 de la Ley 27.430 y tengo una definición de la casación por mayoría en la Causa Báez del 28/2/23. El compliance tributario en la Argentina es una realidad."*<sup>8</sup>

## II.B Pasos para la elaboración de un programa de integridad

Según Resolución 27/2018 MJ y Resolución 36/2019 OA.<sup>9 10</sup>

### II.B.1 Paso 1: compromiso

De acuerdo con la Res. 36/2019 (OA), es fundamental que el compromiso sea asumido por las máximas autoridades (propietarios, accionistas, presidente, directores, gerentes). Además, es conveniente que el compromiso: Se registre por escrito y sea comunicado adecuada y periódicamente a todos los integrantes de la empresa y a sus proveedores o contratistas.<sup>11</sup>

<sup>6</sup> Daniel Vitolo (DSCE Errepar- 12/2016) citando a Alain Casanovas Ysla "Control de riesgos legales en la empresa" Ed. Difusión Jurídica y Temas de la Actualidad - Barcelona - 2008.

<sup>7</sup> CFPC - Sala IV - ("Causa Baez" 28/2/23) – Voto de Borinsky.

<sup>8</sup> Gomez, T. Charla Virtual: Responsabilidad profesional del asesor fiscal. Su actuación en el compliance tributario. Uba Derecho. Curso de Posgrado Independiente Compliance Fiscal. (09/10/2023).

<sup>9</sup> Resolución 27/2018 del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, en su Anexo I, Lineamientos de integridad para el mejor cumplimiento de lo establecido

en los artículos 22 y 23 de la Ley N° 27.401 de responsabilidad penal de las personas jurídicas.

<https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/310000-314999/314938/norma.htm>

<sup>10</sup> Resolución 36/2019. Oficina Anticorrupción. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Argentina. *Guía complementaria para la implementación de programas de integridad en PyMes.*

[https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/guia\\_py\\_mes.pdf](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/guia_py_mes.pdf)

<sup>11</sup> Resolución 36/2019. Oficina Anticorrupción. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Argentina. *Guía complementaria para la implementación de programas de integridad en PyMes.* Página 14 y 15.

Según la Disp. 30/2024 del MECON, Subsecretaría Mediana y Pequeña empresa, una MiPyME es una microempresa que realiza, en el país, sus actividades en alguno de estos sectores y topes de facturación: servicios \$ 91.494.000, comercial \$ 599.483.000, industrial y Minería \$ 435.869.000, agropecuario \$ 316.630.000, construcción \$ 208.401.000.<sup>12</sup> El monto de ventas excluye el IVA, impuestos internos y deduciendo el 75% del monto de las exportaciones.<sup>13</sup>

Coincido con T. Gómez en que “Al empresario le preocupa verse inmerso en una denuncia de delito de balance falso y no tener problemas con las administraciones tributarias”.<sup>14</sup>

Recordemos que el monto como condición objetiva de punibilidad del delito de evasión simple está en 1 millón y medio de pesos, es decir que cualquier PyME puede llegar a ese monto.

“A nivel mundial, la Argentina está en el 5to lugar dentro del ranking de evasión. Por maniobras fraudulentas se pierde una recaudación por año de 20.000 millones de dólares equivalente a un 4,4% del PBI”.<sup>15</sup>

Muchas MiPymes al asumir este compromiso, si no se diferencian, dejaran de ser competitivas y más que nada en el interior del país, donde la informalidad es muy alta, de esta forma tendrán que estimar los costos adicionales que surgirán y establecer estrategias de diferenciación en el mercado, para mantener la rentabilidad del negocio.

## II.B.2 Paso 2: evaluación de riesgos

De acuerdo con la Res. 36/2019 (OA), la forma de evaluar los riesgos va a depender de las

[https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/guia\\_pyemes.pdf](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/guia_pyemes.pdf)

<sup>12</sup> Disposición 30/2024. Anexo I Apéndice IV. Punto A. MECON, Subsecretaría Mediana y Pequeña empresa. <https://www.boletinoficial.gob.ar/detalleAviso/primera/305298/20240403>.

<sup>13</sup> Resolución 220/2019. Anexo I. Artículo 4°. Ministerio de Producción y Trabajo. Secretaría de emprendedores y de la pequeña y mediana empresa.

<https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/320000-324999/322102/texact.htm>

<sup>14</sup> Gomez, T. Charla Virtual: Responsabilidad profesional del asesor fiscal. Su actuación en el compliance tributario. Uba Derecho. Curso de Posgrado Independiente Compliance Fiscal. (09/10/2023). Pagina 8.

<sup>15</sup> LA NACION. (11 de 09 de 2023). “Los contribuyentes son héroes”: el abecé de la evasión fiscal en la Argentina y su lugar en América Latina. Por: Saenz Valiente Santiago. <https://www.lanacion.com.ar/economia/campo/los-contribuyentes-son-heroes-el-abece-de-la-evasion-fiscal-en-la-argentina-y-su-lugar-en-america-nid11092023/>

particularidades de cada organización y su contexto.<sup>16</sup>

En cualquier caso, para efectuar dicha evaluación puede seguirse el siguiente método:<sup>17</sup>

### II.B.2.1 Establecimiento del proceso

Consiste en delimitar cuál será el alcance de la evaluación y qué riesgos serán tenidos en cuenta.

Tal como propone Ros, Olivera y Lorete: “Merino Jara et al (2021), toman el concepto de la Norma UNE 19.602 para definir el riesgo tributario como el riesgo de que se produzca una contingencia tributaria (p. 106), y también toman de la norma la clasificación de los riesgos tributarios en función a la causa generadora de la contingencia. En este caso, los riesgos de procedimiento y los riesgos de interpretación. Los riesgos de procedimiento son aquellos que se presentan por un error en el procedimiento de gestión o control de la obligación tributaria. Mientras tanto los riesgos de interpretación son aquellos que se presentan por una interpretación de las normas tributarias realizada por la empresa que no sea coincidente con la interpretación de las autoridades fiscales. Si bien la norma no lo contempla, existe un tipo de riesgo frecuente, sobre todo cuando se trata de empresas PyME, el riesgo por desconocimiento de la normativa tributaria.” “En este sentido, la cantidad de normas tributarias a las que se ve sometido un contribuyente en Argentina, es un factor que aumenta el riesgo tributario, sumado al creciente número de regímenes de recaudación y de información con los que debe cumplir.”<sup>18</sup>

“La MiPyme deberá realizar un relevamiento de las Leyes de Impuestos Nacionales, los Códigos Fiscales Provinciales con los que opere, las Ordenanzas Fiscales municipales y sus reglamentaciones,

<sup>16</sup> Resolución 36/2019. Oficina Anticorrupcion. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Argentina. *Guía complementaria para la implementación de programas de integridad en PyMes*. Página 17.

[https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/guia\\_pyemes.pdf](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/guia_pyemes.pdf)

<sup>17</sup> Resolución 36/2019. Oficina Anticorrupcion. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Argentina. *Guía complementaria para la implementación de programas de integridad en PyMes*. Página 54.

[https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/guia\\_pyemes.pdf](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/guia_pyemes.pdf)

<sup>18</sup> Ros María Laura, Olivera Estefanía y Loreti Esmeralda: “Riesgo tributario: delimitación conceptual y aplicación de la metodología de análisis de compliance corporativo”, en *Revista de Investigaciones Científicas de la Universidad de Morón*, N°12, Año 6, Buenos Aires, Morón, Abril 2023. Página 22.

<https://repositorio.unimoron.edu.ar/bitstream/10.34073/312/3/Riesgo%20tributario%20delimitaci%C3%B3n%20conceptual%20y%20aplicaci%C3%B3n.pdf>

determinando los tributos, que pueden llegar a corresponderse con obligaciones tributarias con riesgos tributarios. Tanto en el caso de los tributos provinciales como municipales, el desarrollo de las actividades en más de una jurisdicción multiplica los riesgos a que el sujeto se ve expuesto. A estos tributos se les debe sumar una cantidad de regímenes de información de carácter obligatorio para los contribuyentes. El proceso se centrará en los riesgos tributarios, a partir de las Leyes 11.683, 27.430.”<sup>19</sup>

### II.B.2.2 Identificación de riesgos

De acuerdo con el punto 2 del Anexo V de la Res. 36/19 (OA), una vez establecido el proceso, es necesario avanzar con la identificación de los riesgos. La información recolectada para la identificación de los riesgos suele volcarse en una matriz en la que se individualiza el escenario de riesgo, y el proceso y actores al cual el escenario se asocia. En esa matriz, podrán consignarse luego los datos referidos a la calificación de riesgos, según se indica en el punto siguiente 2.2.2.3.

“Las inobservancias a las normas tributarias se denominan ilícitos, clasificados según la doctrina en ilícitos formales y materiales”<sup>20</sup>

Tal como propone Ros, Olivera y Lorete: “Estos ilícitos son el génesis de las contingencias tributarias. Las contingencias tributarias en Argentina pueden identificarse a partir de los ilícitos mencionados en las distintas normas tributarias, en especial la Ley 11.683 de Procedimiento Fiscal y la Ley 27.430 Régimen Penal Tributario, a nivel nacional, y Códigos Fiscales provinciales y Ordenanzas municipales, que pueden agruparse de la siguiente manera:

- Falta de ingreso de las obligaciones tributarias a su vencimiento.
- Falta de presentación de las declaraciones juradas (informativas o determinativas) a su vencimiento.

<sup>19</sup> Ros María Laura, Olivera Estefanía y Loreti Esmeralda: “Riesgo tributario: delimitación conceptual y aplicación de la metodología de análisis de compliance corporativo”, en *Revista de Investigaciones Científicas de la Universidad de Morón*, N°12, Año 6, Buenos Aires, Morón, Abril 2023. Pagina 22, 23 y 24.

<https://repositorio.unimoron.edu.ar/bitstream/10.3407/3/312/3/Riesgo%20tributario%20delimitaci%C3%B3n%20conceptual%20y%20aplicaci%C3%B3n.pdf>

<sup>20</sup> Ros María Laura, Olivera Estefanía y Loreti Esmeralda: “Riesgo tributario: delimitación conceptual y aplicación de la metodología de análisis de compliance corporativo”, en *Revista de Investigaciones Científicas de la Universidad de Morón*, N°12, Año 6, Buenos Aires, Morón, Abril 2023. Pagina 23 .

- Incumplimiento de deberes formales impuestos por la normativa.

- Determinación en defecto de las obligaciones tributarias.

- Falta de ingreso de importes retenidos o percibidos de terceros.

La gravedad de las sanciones dependerá de la cuantía de los montos involucrados.”<sup>21</sup>

### II.B.2.3 Calificación del riesgo inherente

De acuerdo con el punto 3 del Anexo V de la Res. 36/19 (OA) una vez identificados los riesgos, la evaluación debería listarlos y considerar tanto la probabilidad de ocurrencia como el impacto potencial de cada uno. Para organizar la información que se genere con el análisis de riesgos, puede ser útil volcarla en una matriz, en donde los riesgos que se identificaron se califican de acuerdo con la probabilidad de que sucedan, y las consecuencias negativas que tendrían (impacto), como se muestra en el ejemplo más abajo. De esa manera, se podrá visualizar qué grado de prioridad debería recibir cada situación. Probabilidad = posibilidad de que un acontecimiento identificado como riesgoso suceda en un plazo previsible. Impacto = cálculo de todas las consecuencias negativas que puede acarrear el hecho de que ese riesgo ocurra (las consecuencias pueden consistir en daños financieros, legales, normativos, operativos y de reputación).

PROBABILIDAD x IMPACTO = RIESGO INHERENTE

A cada nivel de probabilidad se le puede asignar un valor, que puede ser tanto cuantitativo (una escala numérica, que suele ser del 1 al 3 o del 1 al 5) o cualitativos (por ejemplo: calificación alta/media/baja). Si se usan valores aritméticos a cada factor por separado, entonces se deben multiplicar para poder obtener el riesgo inherente (esto es, el riesgo puro en forma previa a la incorporación de controles mitigantes).

<https://repositorio.unimoron.edu.ar/bitstream/10.3407/3/312/3/Riesgo%20tributario%20delimitaci%C3%B3n%20conceptual%20y%20aplicaci%C3%B3n.pdf>

<sup>21</sup> Ros María Laura, Olivera Estefanía y Loreti Esmeralda: “Riesgo tributario: delimitación conceptual y aplicación de la metodología de análisis de compliance corporativo”, en *Revista de Investigaciones Científicas de la Universidad de Morón*, N°12, Año 6, Buenos Aires, Morón, Abril 2023. Pagina 24.

<https://repositorio.unimoron.edu.ar/bitstream/10.3407/3/312/3/Riesgo%20tributario%20delimitaci%C3%B3n%20conceptual%20y%20aplicaci%C3%B3n.pdf>

Por ejemplo:

PROBABILIDAD	5	CASI CIERTO	MEDIO	ALTO	ALTO	CRÍTICO	CRÍTICO
	4	PROBABLE	BAJO	MEDIO	ALTO	ALTO	ALTO
	3	POSIBLE	BAJO	MEDIO	MEDIO	ALTO	ALTO
	2	IMPROBABLE	MUY BAJO	BAJO	MEDIO	MEDIO	ALTO
	1	RARO	MUY BAJO	MUY BAJO	BAJO	BAJO	MEDIO
			INSIGNIFICANTE	MENOR	MODERADO	MAYOR	SEVERO
		1	2	3	4	5	
		IMPACTO					

*Valoración del riesgo inherente*

RANGO	VALORACIÓN	DESCRIPCIÓN
1 a 2	MUY BAJO	Escasa probabilidad de riesgo
3 a 4	BAJO	Posibilidad de riesgo. Es asumible por la empresa
5 a 9	MEDIO	Poco probable, pero de ocurrencia posible a plazo
10 a 19	ALTO	Probabilidad de ocurrencia elevada. Acción inmediata
20 a 25	CRÍTICO	Riesgo inminente, precisa acciones inmediatas

Fuente: World Compliance Association (2019), Guía de implementación de compliance para pymes. "Manual práctico de implementación", pág. 77.

Elaborado por: (Ros, Olivera, & Loreti, 2023, pág. 25)

El mapa de riesgo hasta esta etapa tendría el siguiente aspecto:

*Modelo de mapa de riesgo*

IDENTIFICACIÓN DE RIESGO					VALORACIÓN DE RIESGO		RIESGO INHERENTE	CONTROLES		
TIPO DE RIESGO	DESCRIPCIÓN DEL RIESGO	CONSULTA DE RIESGO	PROCESO	ÁREA RESPONSABLE	PROBABILIDAD	IMPACTO		EXISTENTES	RESPONSABLE	REALIZACIÓN
ilícitos formales	Incumplimiento de los deberes formales	No presentar una Declaración Jurada determinativa o informativa del vencimiento	Liquidación de impuestos	Contabilidad e impuestos	3	3	9			
		No cumplir con los deberes formales impuestos por la normativa en general	Áreas varias	Contabilidad e impuestos	3	4	12			
		No declarar correctamente el domicilio fiscal	Liquidación de impuestos	Contabilidad e impuestos	1	5	5			
		No colaborar durante una fiscalización	Liquidación de impuestos	Contabilidad e impuestos	1	5	5			
		No proporcionar información o conservar documentación de Precios de Transferencia	Liquidación de impuestos	Contabilidad e impuestos	2	5	10			
		Falta de inscripción	Liquidación de impuestos	Contabilidad e impuestos	3	5	15			
		Falta de emisión de documentación/n o conservarla	Áreas varias	Facturación	3	5	15			
		No llevar las registros exigidas	Liquidación de impuestos	Contabilidad e impuestos	2	5	10			
		Incumplir una clausura	Áreas varias	Gerencia	1	5	5			
ilícitos materiales	Omisión material culposa	Falta de presentación de DDJJ o inexactitud en la presentada	Liquidación de impuestos	Contabilidad e impuestos	3	4	12			
		Omitir actuar como agente de retención o percepción	Tesorería/ Facturación	Tesorería/ Facturación	3	5	15			
		Omitir el pago de ingresos a cuenta o anticipos	Tesorería	Tesorería	4	4	16			
	Omisión material dolosa	Defraudación	Áreas varias	Contabilidad e impuestos	2	5	10			
Usar indebidamente reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios, etc.		Liquidación de impuestos	Gerencia	2	5	10				
Mora	Retardo	No pagar el tributo debido a la fecha de vencimiento	Tesorería	Tesorería	3	3	9			

(continuación)

VALORACIÓN DE CONTROLES					RIESGO INDIVIDUAL	UMBRAL DE RIESGO		PLAN DE ACCIÓN			
TIPO	FRECUENCIA	REALIZACIÓN	EFFECTIVIDAD	VULNERABILIDAD		OBJETIVO	CUMPLE	ACCIÓN	RESPONSABLE	FECHA	SITUACIÓN

Elaborado por: (Ros, Olivera, & Loreti, 2023, pág. 26 y 27) <sup>22</sup>

#### II.B.2.4 Identificación de controles

De acuerdo con el punto 4 del Anexo V de la Res. 36/19 (OA) determinado el riesgo inherente es necesario proceder a la identificación y valoración de los controles y medidas de mitigación existentes.

#### II.B.2.5 Cálculo del riesgo residual

El riesgo residual, según el punto 5 del Anexo V de la Res. 36/19 (OA), es el riesgo remanente después de valorar los controles existentes. Determinar cuán vulnerable es la empresa frente a los riesgos de corrupción. La misma forma de calcular el riesgo inherente puede ser utilizada para determinar el riesgo residual.

#### II.B.3 Paso 3: plan de acción

De acuerdo con el punto 6 del Anexo V de la Res. 36/19 (OA), la empresa tiene que decidir cuál será el tratamiento de los riesgos evaluados y definir qué nivel de exposición al riesgo le parece aceptable. Las opciones para su tratamiento pueden consistir en:

- abandonar los riesgos (abandonar una actividad comercial o industrial, cambiar el enfoque de negocios, terminar un vínculo con un cliente o con un tercero)
- mitigar los riesgos (reforzando los controles, implementando nuevos controles o disponiendo herramientas o actividades adicionales para amortiguar el impacto de los riesgos que lleguen a configurarse)
- transferir los riesgos (opción escasamente disponible frente a riesgos de corrupción)
- asumir los riesgos (cuando ninguna de las opciones anteriores está disponible, el riesgo persiste y se debe ser consciente de ello)

Será importante que la organización determine, en base a la evaluación de riesgos, qué elementos formarán parte del programa.

De acuerdo con la normativa vigente, el artículo 23 de la Ley 27.401, establece que hay tres elementos que son obligatorios para que un programa de integridad sea adecuado:

- a) Un código de ética o de conducta, o la existencia de políticas y procedimientos de integridad aplicables a todos los directores, administradores y empleados, independientemente del cargo o función ejercidos, que guíen la planificación y ejecución de sus tareas o labores de forma tal de prevenir la comisión de los delitos contemplados en esta ley.
- b) Reglas y procedimientos específicos para prevenir ilícitos en el ámbito de concursos y procesos licitatorios, en la ejecución de contratos administrativos o en cualquier otra interacción con el sector público.
- c) La realización de capacitaciones periódicas sobre el Programa de Integridad a directores, administradores y empleados.

Más allá de estos elementos, la ley ejemplifica otros que un programa puede contener de manera no obligatoria.

De acuerdo con lo expresado en el Paso 3 Plan de acción de la Res. 36/19 (OA), es aconsejable que la empresa elabore un documento (que puede ser muy sencillo) donde establezca qué componentes tendrá su programa de integridad y su plan de acción.

#### II.B.4 Paso 4: implementación

En esta etapa, la Res. 36/19 (OA) establece que el plan de acción debe llevarse a la práctica. Esta fase

<sup>22</sup> Ros María Laura, Olivera Estefanía y Loreti Esmeralda: "Riesgo tributario: delimitación conceptual y aplicación de la metodología de análisis de compliance corporativo", en *Revista de Investigaciones Científicas de la Universidad de Morón*, N°12, Año 6, Buenos Aires, Morón, Abril 2023. Pagina 26 y 27.

seguramente va a requerir la asignación de recursos (económicos, humanos, tecnológicos etc.) en función de la capacidad económica de cada empresa. Se deben poner en práctica los distintos componentes del programa.

#### II.B.5 Paso 5: medición de impacto y mejora

La Res. 36/19 (OA) indica que el quinto paso consiste en medir el impacto del programa de integridad una vez transcurrido un periodo de tiempo considerable. Esta actividad permite identificar sus fortalezas y debilidades, lo que hará posible realizar los ajustes necesarios y actualizarlo periódicamente a los riesgos cambiantes. Las revisiones pueden darse de distintas formas y periodicidad de acuerdo con las características y recursos de la organización. Es recomendable que exista al menos una revisión anual del programa, que verifique si el mismo aborda de manera suficiente los riesgos de la empresa.

#### II.B.6 Paso 6: comunicación

Un factor esencial de todo programa de integridad, según la Res. 36/19 (OA) consiste en la comunicación interna y externa. Es importante que la empresa garantice que los empleados y los terceros estén permanentemente informados de sus políticas y procedimientos de integridad y que lleve adelante actividades de sensibilización promoviendo que la cultura de integridad se impregne en la organización, sus procesos, sus integrantes y los terceros.

### III. Conclusiones

El desafío para las MiPyme será entonces tomar conciencia de los riesgos y sus consecuencias, establecer un programa de cumplimiento o compliance tributario que guarde relación con los riesgos propios de la actividad que realiza, su dimensión y capacidad económica, de conformidad a lo que establezca la reglamentación. De esta manera constituir prueba suficiente para demostrar la falta de dolo y con ello intentar liberar al contribuyente del proceso penal o infraccional, ya que en todo caso habrá cometido un error, como también ser un elemento para graduar sanciones de la Ley 27.401, 27.430 y 11.683.

Coincido con la Dra. Gómez Teresa, que los Contadores necesitamos que los Consejos

Profesionales de Ciencias Económicas regulen estas incumbencias, como lo hizo el CPCE Córdoba. Asimismo, se necesita de manera urgente una norma del Instituto Argentino de Normalización y Certificación (IRAM). La certificación podría constituir un elemento de prueba fundamental para acreditar, ante las Administraciones Tributarias o los Tribunales, la debida diligencia de la organización para cumplir con sus obligaciones, y así evitar sanciones, tanto administrativas como penales.<sup>23</sup>

Más allá de ello, de acuerdo con el modelo de los tres filtros propuesto por Boehler C. y Montiel J.P., ellos plantean que la certificación por si sola, no resulta capaz de bloquear cualquier intento de responsabilizar a una persona jurídica.<sup>24</sup> Dicen que: *“Un sistema es adecuado en la medida en que goza de una solidez tal que solamente mediante sofisticadas maniobras de los delincuentes podría verse doblegado para impedir la comisión de un delito. Ello significa que la adecuación está sujeta a que el sistema cuente con los elementos requeridos por el tipo de riesgo ligado a la actividad, su dimensión y su capacidad económica y que ellos funcionen de tal manera que únicamente resulte vulnerable ante enormes esfuerzos defraudatorios. Bastaría entonces para eludir la sanción cumplir con los primeros dos filtros, pero ello todavía no podría dejar totalmente tranquila a la organización, pues podría existir un caldo de cultivo de ilicitudes residual que favorezca la aparición de comportamientos desviados. La eficacia del programa justamente tiene que ver con esto último, esto es, representa un plus en relación con la adecuación. La eficacia en un programa de compliance marca un salto cualitativo desde el estadio de buscar evadir sanciones a la prevención efectiva de delitos. Creemos que una organización que no ha internalizado profundamente la cultura ética y del cumplimiento en sus negocios nunca podrá eliminar completamente los riesgos de verse involucrada en ilicitudes.”*<sup>25</sup> Siendo este último, el tercer filtro que lo llaman behavioral compliance (cumplimiento conductual).

Según la Dra. Gómez Teresa:

*“¿Qué es el Compliance Tributario?”*

- *No es un escudo, pero es un remedio fiscal.*
- *Es una vacuna contra el dolo.*
- *Demuestra la diligencia debida empresaria, por ende, también es una vacuna contra la culpa.*

<sup>23</sup> Gomez, T. Charla Virtual: Responsabilidad profesional del asesor fiscal. Su actuación en el compliance tributario. Uba Derecho. Curso de Posgrado Independiente Compliance Fiscal. (09/10/2023).

<sup>24</sup> Boehler, Carolina y Montiel, Juan Pablo. “¿Cómo testear la adecuación de un programa de compliance?”

Introducción al modelo de los tres filtros” en *Suplemento Penal N.º 2, LA LEY*, 2022. Pagina 37.

<sup>25</sup> Boehler, Carolina y Montiel, Juan Pablo. “¿Cómo testear la adecuación de un programa de compliance? Introducción al modelo de los tres filtros” en *Suplemento Penal N.º 2, LA LEY*, 2022. Pagina 50.

• *Es un due diligence profiling que podrá presentarse en la defensa ante las Administraciones Tributarias, el Tribunal Fiscal de la Nación, la Justicia en lo Penal Económico y la Justicia Federal.*

• *Necesitamos urgente regulación para nuestra matrícula.*<sup>26</sup>

*“Sus beneficios son:*

• *Evitar las omisiones de presentación de declaraciones juradas o las presentaciones fuera de término.*

• *Evitar la incorrecta liquidación de los tributos.*

• *Evitar las omisiones de actuación como agente de retención/percepción.*

• *Evitar la apropiación indebida de retenciones impositivas y de seguridad social.*

• *Evitar la utilización de facturas apócrifas.*

• *Evitar el aumento de alícuota en el SIRCREB. (Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias).*

• *Disminuir la mala calificación en el SIPER (Sistema de Perfil de Riesgo).*

• *Evitar mala calificación del estado administrativo de la CUIT.*

• *Limitar la impugnación de gastos por improcedencia.*<sup>27</sup>

Si un cliente nuestro logra evitar todo esto, o sin evitarlo logra demostrar que no hubo dolo o que no hubo culpa, me parece que el beneficio es muy importante.

En la Charla Virtual: Compliance Tributario organizada por Errepar del día 13 de mayo de 2021 con el Dr. Haddad Jorge y la Dra. Gómez Teresa, el Dr. Haddad concluye al cierre de la misma, “que esto es un cambio de paradigma, que tenemos que ir poco a poco asumiéndolo, debemos interiorizarnos y empezar a cumplirlo, porque la

*situación del país, con la cantidad de impuestos que hay y con la superposición de inspecciones que tienen que afrontar los contribuyentes y sus asesores en la primera línea, un compliance que haga la empresa, a los profesionales y asesores, nos viene de anillo al dedo, porque nos están dando las pautas de cómo tenemos que actuar, qué elementos podemos tener en cuenta para poder llegar a hacer alguna defensa, o advertirles qué problemas podrían tener, además de tener los elementos en el momento y no rehacerlos 3 años después. Creo que vino para quedarse y realmente es un cambio de paradigma”. Por su parte, la Dra. Gómez Teresa, manifiesta coincidir con el Dr. Haddad Jorge “en que es voluntario, a medida y sobre todo un elemento de prueba. Puedo aportar prueba en el TFN, puedo aportar prueba en la Cámara Contencioso, en la Justicia en lo Penal Económico”.<sup>28</sup>*

En mi opinión como asesor contable de MiPyme del interior del país, además de estar de acuerdo con lo desarrollado en el presente trabajo, considero oportuno transmitir desde el ejercicio liberal de la profesión, que los contribuyentes deberán tomar seriamente conciencia de los riesgos fiscales a los cuales están expuestos, los cuales la mayoría desconoce ya que asumen una actitud reticente, de poca voluntad o apertura a escuchar al asesor y en algunos casos hasta de recibir el debido asesoramiento, minimizando los riesgos fiscales y sus efectos, rotulando al asesor de exagerado o extremista y eventualmente alarmista, para de esta forma tomar medidas al respecto. Los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas del país, juegan un rol fundamental, tanto en la difusión, capacitación como en la regulación del Compliance Tributario en la matrícula.

---

<sup>26</sup> Gomez, T. Charla Virtual: Responsabilidad profesional del asesor fiscal. Su actuación en el compliance tributario. Uba Derecho. Curso de Posgrado Independiente Compliance Fiscal. (09/10/2023). Pagina 16.

<sup>27</sup> Gomez, T. Charla Virtual: Responsabilidad profesional del asesor fiscal. Su actuación en el compliance tributario. Uba Derecho. Curso de Posgrado Independiente Compliance Fiscal. (09/10/2023). Pagina 14.

<sup>28</sup> Dr. Haddad, J. (13 de 05 de 2021). Charla Virtual: Compliance Tributario. (T. Dra. Gomez, Entrevistador) ERREPAR.

<https://www.youtube.com/watch?v=FscKYLE50sc&t=4315s>