

Mapa de riesgos: uso en compliance tributario

María Laura Ros¹

marialauraros@hotmail.com

Fecha de recepción: 8 de mayo de 2023

Fecha de aceptación: 9 de junio de 2023

ARK CAICIT: <ark:/s26182327/1ixu234pc>

Resumen

La gestión de las contingencias tributarias es una necesidad estratégica que busca mitigar las consecuencias no deseadas del incumplimiento, trabajando para ello, con una adaptación de las herramientas que provee el compliance penal, para hacer frente a un sistema tributario de por sí complejo. La herramienta ofrecida por la Ley 27.401, es el mapa de riesgos, que en conjunto con las leyes tributarias específicas permiten determinar el grado de exposición, para tomar acciones correctivas. El presente artículo tiene como objetivo explorar la posibilidad de utilizar la metodología con la que se analizan los riesgos de compliance penal en la Resolución 27/2018 del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, para aplicarla al análisis de riesgos tributarios. Para ello, se realizó una investigación de tipo documental, de alcance descriptivo, mediante la revisión normativa de la Ley 27.401 de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas, la Resolución 27/2018 Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, así como normas específicas, las Leyes 11.683 y 27.430, el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, y las Ordenanzas Municipales de Hurlingham, Ituzaingó, La Matanza, Merlo, Moreno y Morón. Se encontró que los riesgos tributarios pueden ser analizados siguiendo los lineamientos planteados en Resolución 27/2018 Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, conformando un mapa de riesgos. Se concluyó que los mapas de riesgo son aplicables a los riesgos tributarios, debiendo ser adaptados a las normas.

Palabras clave: Compliance Tributario; Ley 27430; Mapa de riesgos; Riesgo tributario



Esta obra está bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)

¹ Universidad de Morón

Abstract

The management of tax contingencies is a strategic need that seeks to mitigate the undesired consequences of non-compliance, working for it, with an adaptation of the tools provided by criminal compliance, to face an already complex tax system. The tool offered by Law 27,401 is the risk map, which together with the specific tax laws allow determining the degree of exposure, in order to take corrective actions. The purpose of this article is to explore the possibility of using the methodology with which criminal compliance risks are analyzed in Resolution 27/2018 of the Ministry of Justice and Human Rights, to apply it to the analysis of tax risks. For this, a documentary investigation was carried out, with a descriptive scope, through the regulatory review of Law 27,401 on Criminal Liability of Legal Entities, Resolution 27/2018 of the Ministry of Justice and Human Rights, as well as specific regulations, the Laws 11,683 and 27,430, the Tax Code of the Province of Buenos Aires, and the Municipal Ordinances of Hurlingham, Ituzaingó, La Matanza, Merlo, Moreno and Morón. It was found that tax risks can be analyzed following the guidelines set forth in Resolution 27/2018 Ministry of Justice and Human Rights, forming a risk map. It was concluded that the risk maps are applicable to tax risks, and must be adapted to the regulations.

Keywords: Tax Compliance; Law 27430; Risk map; tax risk

Resumo

A gestão de contingências fiscais é uma necessidade estratégica que procura mitigar as consequências indesejadas do incumprimento, trabalhando para que, com uma adaptação das ferramentas disponibilizadas pelo criminal compliance, faça face a um já complexo sistema tributário. A ferramenta oferecida pela Lei 27.401 é o mapa de riscos, que em conjunto com a legislação tributária específica permite determinar o grau de exposição, para a tomada de ações corretivas. O objetivo deste artigo é explorar a possibilidade de utilizar a metodologia com a qual os riscos de compliance criminal são analisados na Resolução 27/2018 do Ministério da Justiça e Direitos Humanos, para aplicá-la à análise de riscos tributários. Para isso, foi realizada uma investigação documental, com escopo descritivo, por meio da revisão normativa da Lei 27.401 de Responsabilidade Penal da Pessoa Jurídica, Resolução 27/2018 do Ministério da Justiça e Direitos Humanos, bem como normas específicas, as Leis 11.683 e 27.430, o Código Tributário da Província de Buenos Aires, e as Ordenações Municipais de Hurlingham, Ituzaingó, La Matanza, Merlo, Moreno e Morón. Constatou-se que os riscos tributários podem

ser analizados siguiendo as orientações da Resolução 27/2018 do Ministério da Justiça e Direitos Humanos, formando um mapa de riscos. Concluiu-se que os mapas de risco são aplicáveis aos riscos tributários, devendo ser adequados à regulamentação.

Palavras chave: Conformidade Fiscal; Lei 27.430; Mapa de riscos; risco fiscal

Introducción

Desde hace algún tiempo, las organizaciones se enfrentan cada vez a una mayor complejidad y variabilidad en las obligaciones que tienen para con las administraciones tributarias (Casanovas Ysla, 2017) por fenómenos como la globalización de los negocios, o las exigencias del público de una mayor responsabilidad social. Así, aparece el término *compliance tributario*, para hacer referencia al fiel cumplimiento por parte de las organizaciones de las normas y responsabilidades fiscales (Carrasco-Paz y Erazo-Álvarez, 2021). Es por ello que las empresas necesitan disponer de recursos humanos calificados para sostener el cumplimiento ante la complejidad normativa del entorno, y manejar el riesgo asociado, en particular el riesgo de cumplimiento tributario.

En Argentina, la potestad tributaria se encuentra repartida entre los tres niveles de estado (nacional, provincial y municipal) según los artículos 5, 75 inc. 2, y 121 de la Constitución Nacional, debiendo atender obligaciones tanto formales como materiales, con los consiguientes riesgos de incurrir en errores o incumplimientos, que se ven multiplicados en caso de operar en más de una jurisdicción. El concepto de riesgo es definido por Guerrero-Aguiar, Medina-León y Nogueira-Rivera (2019:2) como “la posibilidad de ocurrencia de una situación no deseada, efecto de la incertidumbre que existe acerca del cumplimiento de los objetivos”. Por su parte, Sánchez Macías y Leo (2020) denominan riesgo tributario en particular, al riesgo de que se produzca una contingencia tributaria, dando lugar a una potencial sanción por parte de la Administración Tributaria.

Las normas tributarias admiten, en su gran mayoría, la graduación de las sanciones por incumplimientos en función del comportamiento del contribuyente. Antes de la sanción de la Ley 27.401 de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas, la Ley 24.769 Régimen Penal Tributario (luego abrogada por la Ley 27.430), trataba el tema del cumplimiento normativo, en su artículo 14 de la siguiente manera

Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los

autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica. (Párrafo incorporado por art. 13 de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011).

Dicho texto permanece sin modificaciones en la Ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) que contiene el nuevo Régimen Penal Tributario, tras la reforma integral realizada en 2017. La modificación introducida por la Ley 26.735 (B.O. 28/12/2011), en el Régimen Penal Tributario se produjo luego de la incorporación al Código Penal del artículo 304, por la Ley 26.683 (B.O. 21/06/2011) referido a lavado de dinero, que contenía una fórmula similar en cuanto a la graduación de sanciones. Cabe recordar que, previamente, no existían en el Código Penal, antecedentes normativos que impusieran sanciones de carácter penal a las personas jurídicas ni por el lavado de activos, ni otro delito comprendido en el mismo Código (Blanco, 2015).

La Ley 11.683 de Procedimiento Fiscal (B.O. 12/01/1933) hace lo propio con las sanciones en el ámbito Penal Tributario Especial en el artículo sin número a continuación del artículo 50 (ter) incorporado en la reforma de 2017, donde resalta como atenuantes de la sanción:

- a) La actitud positiva frente a la fiscalización o verificación y la colaboración prestada durante su desarrollo.
- b) La adecuada organización, actualización, técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes, en relación con la capacidad contributiva del infractor.
- c) La buena conducta general observada respecto de los deberes formales y materiales, con anterioridad a la fiscalización o verificación.

Mientras califica como agravantes de la sanción:

- a) La actitud negativa frente a la fiscalización o verificación y la falta de colaboración o resistencia —activa o pasiva— evidenciada durante su desarrollo.
- b) La insuficiente o inadecuada organización, actualización, técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes, en relación con la capacidad contributiva del infractor.
- c) El incumplimiento o cumplimiento irregular de los deberes formales y materiales, con anterioridad a la fiscalización o verificación.

En ambas leyes es posible hallar que determinadas acciones, si son realizadas por los contribuyentes, serán consideradas luego por los jueces como atenuantes al momento de graduar la sanción, pero no exime de la pena a la persona jurídica, muy diferente al espíritu de

la Ley 27.401 de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas, que en su artículo 9 habla de eximición de pena y responsabilidad administrativa. La existencia de estas mitigaciones hace necesario analizar los riesgos y las contingencias tributarias a las que se ven expuestos los contribuyentes, estableciendo un procedimiento estándar de análisis de los mismos. En este sentido, 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, establece como herramienta para el análisis de riesgos de compliance penal al mapa de riesgos.

El objetivo planteado en este artículo fue explorar la posibilidad de utilizar la metodología con la que se analizan los riesgos de compliance penal en la Resolución 27/2018 del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, para aplicarla al análisis de riesgos tributarios.

Resultados

El mapa de riesgos como herramienta de análisis

El Libro Blanco sobre la función de Compliance, dice “Son riesgos de Compliance los relacionados con el incumplimiento de las obligaciones de Compliance, esto es, aquellas que una organización debe cumplir, y también las que elige voluntariamente cumplir” (2017:10). Si bien la Ley 27.401 de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas no contiene normas relativas al compliance tributario, por el hecho de ser la norma directriz en materia de compliance en Argentina es imposible eludirla; la misma tampoco trata como elemento obligatorio la evaluación de riesgos, tal como explica la Dra. Anllo (2019: 86),

La Ley 27.401 no incluye como elemento mandatorio la “evaluación de riesgos”, sino como un elemento sugerido; esta decisión legislativa ha sido y es muy controvertida, ya que la evaluación de riesgos inicial resulta un paso previo ineludible, que mapea los riesgos de la empresa y del rubro que se trate...

Por otro lado, los lineamientos de la Oficina Anticorrupción hacen que el riesgo pase a entenderse como un elemento ineludible, devolviéndole la relevancia que tiene en el tema. La forma en que se desarrolle la evaluación inicial de riesgos puede ser más o menos compleja, dependiendo de los recursos de que dispone la organización, siendo la herramienta utilizada por los especialistas para realizarlo el mapa de riesgos. Albert y Gonzalvo Diloy definen el mapa de riesgos de la siguiente manera

Un mapa de riesgos es una herramienta basada en los distintos sistemas de información que pretende identificar las actividades o procesos sujetos a riesgo, cuantificar la probabilidad de estos eventos y medir el daño potencial asociado a su ocurrencia. Un mapa de esta naturaleza proporciona tres valiosas contribuciones a un gestor: proporciona información integrada sobre la exposición global de la empresa, sintetiza el valor económico total de los riesgos asumidos en cada momento, y facilita la exploración de esas fuentes de riesgo. (2019:74).

La utilidad del mapa de riesgos es indiscutible, ya que ayuda a visualizar los espacios más vulnerables de una empresa, reuniendo de forma gráfica la exposición a riesgos y permitiendo plantear estrategias de mitigación (Albert y Gonzalvo Diloy, 2019).

La Oficina Anticorrupción (2019) sugiere las siguientes fases y métodos para el mapeo de riesgos:

1) Establecimiento del proceso: comenzando por limitar el tipo de riesgos a tener en cuenta, para luego definir las fuentes de información, el acceso a ellas, los análisis a realizar y la forma de exponer los resultados, así como los plazos y recursos necesarios.

2) Identificación de los riesgos: se deberá prestar atención a las conductas que puedan presentarse dudosas, es decir, todo comportamiento que pueda originar algún tipo de fiscalización. Torres Robles et al (2021) definen la identificación de riesgos como “el proceso con el que se descubren, reconocen y se registran los riesgos” (p. 16). Así mismo, se deben hallar los agentes generadores de riesgo (Albert y Gonzalvo Diloy, 2019). Esta información volcada en una matriz ofrecerá una imagen del riesgo dentro de un proceso, así como los actores que participan en el mismo.

3) Calificación del riesgo inherente: una vez detectados los riesgos, se deberá estimar la probabilidad de ocurrencia en el caso de no efectuar controles, y el impacto que podrían tener, de forma que se pueda dar prioridades de respuesta. La calificación conlleva el conocimiento del riesgo y las conductas que conducen a él (Torres Robles et al, 2021), y por lo tanto, de las consecuencias negativas derivadas de su ocurrencia. Algunos autores, como Torres Robles et al (2021), sugieren que para estimar la probabilidad de ocurrencia de los riesgos es necesario acudir a tres factores:

los datos históricos, para verificar la ocurrencia en el pasado, los pronósticos (mediante técnicas de predicción), y la opinión de expertos en el tema.

La forma más utilizada para calificar los riesgos es asignar ponderadores aritméticos a la probabilidad de ocurrencia y al impacto potencial, para luego determinar el riesgo inherente, o “riesgo puro antes de considerar los controles mitigantes” (Oficina Anticorrupción, 2019;33).

4) Identificación de controles: así como de las medidas de mitigación, al fin de obtener una tabla de ponderación cuali cuantitativa de los mismos. Tener procesos documentados será de gran ayuda en esta etapa para identificar los controles existentes (Albert y Gonzalvo Diloy, 2019).

5) Cálculo del riesgo residual: “el riesgo residual mide el riesgo remanente después de considerar los controles existentes frente al riesgo inherente” (Oficina Anticorrupción, 2019;33). Como acota Albert y Gonzalvo Diloy (2019:78) “El grado de efectividad del control determinará el grado de reducción que proporciona ese control sobre un determinado riesgo”.

6) Respuesta al riesgo – plan de acción: se deberá elaborar un plan de acción para responder ante la ocurrencia de un riesgo, definiendo el tratamiento a dispensar a los mismos por el máximo órgano de dirección (Albert y Gonzalvo Diloy, 2019), teniendo como opciones, según la Oficina Anticorrupción (2019:34), el abandono, la mitigación, la transferencia o la asunción de los mismos. Pero, en todos los casos, como Torres Robles et al (2021) indican, los planes de tratamiento del riesgo deben precisar la forma en que se implementan las opciones de tratamiento.

En este punto se sumarán dos etapas más, establecidas por Albert y Gonzalvo Diloy (2019), que para la Oficina Anticorrupción constituyen dos elementos separados del mapa de riesgos:

7) Monitoreo de los riesgos: para determinar el correcto funcionamiento del plan de corrección y mitigación de riesgos mediante el uso de indicadores, con el análisis correspondiente en el caso de desvíos.

8) Revisión sistemática del mapa de riesgos: las revisiones sistemáticas deben llevarse a cabo por parte de los propietarios de los procesos (Albert y Gonzalvo Diloy, 2019). La frecuencia tendrá que ver con el riesgo que se analice, en el caso de

los riesgos tributarios deberá recomendarse su realización especialmente ante cambios normativos.

Estos pasos, deberían ser adaptados a la materia tributaria para poder aplicarse a ella, por las particularidades que tienen los riesgos tributarios, que serán tratados en el próximo apartado.

Origen de los riesgos tributarios

Merino Jara et al (2021), utilizan 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). Es posible, partiendo de la misma norma, realizar una clasificación de los riesgos tributarios en dos grandes grupos, según la causa que origine la contingencia: los riesgos de procedimiento y los riesgos de interpretación.

Los riesgos de procedimiento son aquellos que se presentan por una mala gestión y control de las obligaciones tributarias de la empresa, como por ejemplo: no verificar en la base de datos APOC la CUIT de un proveedor. Por otro lado, los riesgos de interpretación son aquellos que se presentan por una interpretación incorrecta de las normas tributarias realizada por la empresa.

Un tercer tipo de riesgo, no contemplado por la Norma UNE 19.602, es el riesgo generado por el desconocimiento normativo, muy frecuente, sobre todo en el caso de empresas PyME, y que potencia la inseguridad jurídica. Pareja García menciona sobre el mismo

Y es que, el conocimiento de la norma fiscal resulta determinante para disminuir los riesgos de la inseguridad jurídica, si bien es cierto que en muchos casos la misma trae su causa en una mala técnica legislativa así como de la celeridad con la que suelen ser modificadas... (2018:157).

La cantidad de normas tributarias por las que se ve afectado un contribuyente en Argentina es un factor multiplicador del riesgo tributario, junto a la cantidad de regímenes de recaudación y de información creados por los tres niveles de Estado. Solo respecto a obligaciones materiales, el Instituto Argentino de Análisis Fiscal (IArAF) identificó en el Vademecum tributario argentino 2022, 165 tributos aclarando

Para la enumeración se utilizó el criterio de considerar que una exacción es un tributo si implica que un agente del sector privado debe realizar un pago a un organismo estatal; y se procedió a contabilizarlo unitariamente de acuerdo al hecho imponible,

concepto que se define como la situación que origina el nacimiento de la obligación tributaria. (2022: 6).

Tanto en el caso de los tributos provinciales como municipales, el desarrollo de las actividades en múltiples jurisdicciones incrementa los riesgos a que el sujeto se ve expuesto. El sistema tributario argentino no es la excepción, sino, más bien la regla, como explica Martínez Muñoz, “La idea de riesgo es inherente al sistema tributario actual, por lo que las organizaciones que quieran instaurar un modelo de cumplimiento normativo deben tratar de descubrir sus riesgos fiscales para intentar prevenirlos y corregirlos” (2021:46).

El concepto de riesgo tributario está sumamente ligado al de contingencia, siendo definida por el Diccionario de la Real Academia Española como la posibilidad de que algo suceda o no. Carrasco Paz y Erazo Álvarez mencionan

Las contingencias tributarias se presentan como un riesgo latente en cualquier actividad económica ejecutada por una organización, encontrando su génesis en la inobservancia de las obligaciones tributarias, así como en la equívoca interpretación y aplicación del régimen tributario vigente, en este sentido, el compliance tributario es un mecanismo de mitigación de los riesgos tributarios para las empresas sin importar su tamaño o actividad... (2021:367).

Las contingencias tributarias tienen su origen en los ilícitos tributarios, siendo estos las inobservancias a las normas tributarias, y que pueden ser clasificados según la doctrina en ilícitos formales y materiales. Schneir (2019) caracteriza los ilícitos formales al decir “La conducta reprimida se refiere al incumplimiento de las obligaciones impositivas formales, es decir aquellas pautas o deberes de acción que rigen el comportamiento del contribuyente frente al Organismo Fiscal” (p. 6). Por otra parte, los ilícitos materiales se originan en un perjuicio al erario público, por el ingreso tardío u omisión de tributos.

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

- 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.

Aplicación del mapa de riesgos al área tributaria

A continuación, se presenta un modelo de mapa de riesgos tributarios para la zona oeste del Gran Buenos Aires, confeccionado con las siguientes pautas:

1) A partir del Vademecum tributario argentino 2022 del Instituto Argentino de Análisis Fiscal (IArAF) y su cruce con las Leyes de Impuestos Nacionales, el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires para 2023, y las Ordenanzas Fiscales para 2023 de los Municipios de Hurlingham, Ituzaingó, La Matanza, Merlo, Moreno y Morón, se identificaron:

a. Tributos Nacionales:

- i. Impuesto a las Ganancias
- ii. Aportes y Contribuciones SICOSS
- iii. Régimen de Trabajadores Autónomos
- iv. Impuestos sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias
- v. Impuesto al Valor Agregado
- vi. Impuestos sobre los Combustibles Líquidos y al Dióxido de Carbono
- vii. Impuesto a la Energía Eléctrica
- viii. Impuestos Internos
- ix. Derechos de Importación
- x. Derechos de Exportación
- xi. Tasa Estadística
- xii. PAIS

b. Tributos Provincia de Buenos Aires:

- i. Impuesto Inmobiliario
- ii. Impuestos sobre los Ingresos Brutos
- iii. Impuesto a los automotores/embarcaciones

iv. Impuesto a los sellos

v. Tasas retributivas de Servicios Administrativos y
Judiciales

c. Tributos Municipales

i. Alumbrado Público

ii. Derechos por Publicidad y Propaganda

iii. Impuesto Automotor

iv. Tasa de Mantenimiento Vías de Ingreso y egreso
Autopista

v. Tasa de protección ciudadana

vi. Tasa especial de aptitud ambiental

vii. Tasa por comercialización de envases no retornables y
afines

viii. Tasa por Conservación de la Red Vial Municipal

ix. Tasa por Habilitación de Comercio e Industria

x. Tasa por inspección de Pesas y Medidas

xi. Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene

xii. Tasa por Servicios Especiales de Limpieza e Higiene

xiii. Tasa por Servicios Generales

xiv. Tasa por Servicios Varios

2) A partir de las Leyes 11.683, 27.430, el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires y la Ordenanza N° 8722 Impositiva– Municipalidad de Hurlingham, la Ordenanza N° 390 Fiscal e Impositiva– Municipalidad de Ituzaingó, la Ordenanza N° 26174 Fiscal – Municipalidad de La Matanza, la Ordenanza N° 6027 Fiscal – Municipalidad de Merlo, la Ordenanza N° 6893 Fiscal – Municipalidad de Moreno y la Ordenanza N° 21.680/2022 Fiscal – Municipalidad de Morón, se identificaron como contingencias:

- a. Falta de ingreso de las obligaciones tributarias a su vencimiento
- b. Incumplimiento de deberes formales impuestos por la normativa
- c. Omisión material dolosa
- d. Omisión material culposa
- e. Retraso en el ingreso del tributo

3) Para la calificación del riesgo inherente, se propone la siguiente tabla de doble entrada, compuesta por las variables probabilidad e impacto, donde de acuerdo a la evaluación que se haga de cada uno, y multiplicando ambas calificaciones, se obtendrá el riesgo inherente.

Tabla N°1 – Calificación de riesgos

P R O B A B I L I D A D	MUY PROBABLE 5	MEDIO 5	ALTO 10	ALTO 15	CRÍTICO 20	CRÍTICO 25
	PROBABLE 4	BAJO 4	MEDIO 8	ALTO 12	ALTO 16	CRÍTICO 20
	POSIBLE 3	BAJO 3	MEDIO 6	MEDIO 9	ALTO 12	ALTO 15
	POCO PROBABLE 2	MUY BAJO 2	BAJO 4	MEDIO 6	MEDIO 8	ALTO 10
	IMPROBABLE 1	MUY BAJO 1	MUY BAJO 2	BAJO 3	BAJO 4	MEDIO 5
		INSIGNIFICANTE 1	MENOR 2	MODERADO 3	MAYOR 4	GRAVE 5

IMPACTO

Fuente: Elaboración propia

Tabla N°2 – 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: Elaboración propia

Tabla N°3: Modelo de mapa de riesgo - etapas I a IV

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

Fuente: Elaboración propia

Tabla N°4: Modelo de mapa de riesgo - etapas V a VIII

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

Fuente: Elaboración propia

Conclusiones

La propuesta de este artículo, que es parte de una investigación en curso, ha sido realizar un análisis de la metodología con la que se tratan los riesgos de compliance penal en la Resolución 27/2018 del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, explorando la posibilidad de aplicarla a los riesgos tributarios.

A pesar de no estar contemplado en la Ley 27.401 de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas, el compliance tributario, requiere de un análisis profundo de los riesgos tributarios y las consecuencias de los mismos en casos de ocurrencia. No existiendo metodologías específicas fue necesario adaptar la metodología de la Resolución 27/2018 (B.O. 04/10/2018) del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Oficina Anticorrupción, para su tratamiento.

Mientras tanto, para la conceptualización del riesgo tributario, encontramos como apropiada la definición brindada por Sánchez Macías y Leo Castela (2020:11) “El riesgo tributario es una manifestación particular del riesgo legal, en concreto, aquel que se deriva del cumplimiento inadecuado de las normas de carácter fiscal que relacionan a una empresa con las Administraciones tributarias”, ya que, además de precisar el término, lo clasifica, e incluye la relación del contribuyente con la administración tributaria.

En cuanto al concepto de mapa de riesgos, encontramos que los mismos son una herramienta y un proceso metodológico que, basado en la información aportada por los sistemas de la empresa, identifica las contingencias para cuantificar su probabilidad, evaluar el daño potencial y aportar un plan acción para prevenirlas.

Por su parte, los lineamientos ofrecidos por la Resolución 27/2018 (B.O. 04/10/2018) del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Oficina Anticorrupción, aunque se refieran a riesgos de compliance penal, son perfectamente aplicables a los riesgos tributarios en particular, debiendo ser adaptados a las normas a partir de las cuales se identifican las contingencias.

Bibliografía

Albert, S. y Gonzalvo Diloy, L. (2019). Tema 08. Diagnóstico de riesgos. Mapa de riesgos y controles en World Compliance Association (Ed.), Guía para la implementación de compliance para pymes. Recuperado de

http://www.worldcomplianceassociation.com/documentacion/Guia_Compliance_web_compressed.pdf

Anllo, L. (2019). Los requisitos obligatorios de un programa de integridad. Artículo 23 de la Ley 27401. En Parada, R. y Errecaborde, J. (Comp.), La nueva Ley de Responsabilidad Penal de Personas Jurídicas y el Compliance (pp. 85 - 92). Erreius

Asociación Española de Normalización (UNE). (2019). Sistemas de gestión de compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso. (Norma núm. 19602)

Blanco, H. (30/04/2015). Art. 304 Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas. Revista Pensamiento Penal. Recuperado de <https://www.pensamientopenal.com.ar/index.php/comentadas/41022-art-304-responsabilidad-penal-personas-juridicas>

Borinsky, M.H. (2013). La culpabilidad de la empresa en el nuevo régimen penal tributario. Derecho Penal, Año II, Número 4, pp. 3-31. Recuperado de <https://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2014/12/doctrina36981.pdf>

Botero Bernal, A. (2003) La metodología documental en la investigación jurídica: alcances y perspectivas. *Opinión Jurídica*, 2 (4), 109-116. Recuperado de <https://revistas.udem.edu.co/index.php/opinion/article/view/1350/1373>

Carrasco-Paz, R., & Erazo-Álvarez, J. (2021). Compliance tributario como herramienta de gestión para la identificación, prevención y detección de contingencias fiscales. CIENCIAMATRIA, 7(2), 366-392. <https://doi.org/10.35381/cm.v7i2.514> Recuperado de <https://www.cienciamatriarevista.org.ve/index.php/cm/article/view/514/753>

Casanovas Ysla, A. (Coord.). (2017). Libro Blanco sobre la función de compliance. Madrid: Asociación Española de Compliance. Recuperado de <https://www.asociacioncompliance.com/wp-content/uploads/2017/08/Libro-Blanco-Compliance-ASCOM.pdf>

Casanovas Ysla, A. (2021). Guía práctica de compliance según la Norma ISO 37301:2021. Edición que incluye la Norma UNE-ISO 37301:2021.. AENOR - Asociación Española de Normalización y Certificación. <https://elibro.net/es/lc/uces/titulos/177355>

Constitución de la Nación Argentina (1994). Editorial: Imprenta del Congreso de la Nación.

Cornejo Costas (H), E. (17/08/2022) La importancia del "compliance" tributario para las empresas argentinas. El Tribuno. Recuperado de

<https://www.eltribuno.com/salta/nota/2022-8-18-0-0-0-la-importancia-del-compliance-tributario-para-las-empresas-argentinas>

Guerrero-Aguilar, M., Medina-León, A. & Nogueira-Rivera, D. (2020). Procedimiento de gestión de riesgos como apoyo a la toma de decisiones. *Ingeniería Industrial*, 41(1), e4101. Epub 01 de enero de 2020. Recuperado de http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1815-59362020000100002&lng=es&tlng=es.

Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, P. (2014). *Metodología de la investigación* (6a. ed.). México D.F.: McGraw-Hill.

Instituto Argentino de Análisis Fiscal (17 de abril de 2022). *Vademecum tributario argentino 2022*. Recuperado de <https://www.iaraf.org/index.php/informes-economicos/area-fiscal/444-informe-economico-158>

Ley 11.683 Procedimiento Fiscal (B.O. 13/07/1998) Recuperado de <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>

Ley 24.769 Régimen Penal Tributario (B.O. 15/01/1997) Recuperado de <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/ley-24769-41379/actualizacion>

Ley 27.401 Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas (B.O. 01/12/217) Recuperado de <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/295000-299999/296846/norma.htm>

Ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) Recuperado de <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/305000-309999/305262/texact.htm>

Ley 15.391 Provincia de Buenos Aires – Código Fiscal. Recuperado de https://www.colegio-escribanos.org.ar/noticias/2022_12_30_Provincia-Ley-15391.pdf

Lozano-Solano, I., & Narváez-Zurita, C. (2021). Auditoría de cumplimiento tributario y su efecto en el riesgo impositivo. *CIENCIAMATRIA*, 7(2), 4-35. <https://doi.org/10.35381/cm.v7i2.502>

Martínez Muñoz, Y. (2021) Compliance fiscal y responsabilidad por ilícitos tributarios. *Crónica Tributaria*. 2021, 179: 35-62. <https://doi.org/10.47092/CT.21.2.2>

Merino Jara, I. (Coord.). (2021). *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario..* Wolters Kluwer España. <https://elibro.net/es/ereader/uces/176187?page=1>

Oficina Anticorrupción (2019) Guía complementaria para la implementación de programas de integridad en PyMEs. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Recuperado de https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/guia_pymes.pdf

Ordenanza N° 8722 Impositiva– Municipalidad de Hurlingham. Recuperada de <http://www.hcdhurlingham.gob.ar/?p=19429>

Ordenanza N° 390 Fiscal e Impositiva– Municipalidad de Ituzaingó. Recuperada de https://www.miituzaingo.gov.ar/sites/default/files/boletin_oficial/transparencia/390%20Fiscal%20e%20Impositiva%202023.pdf

Ordenanza N° 26174 Fiscal – Municipalidad de La Matanza. Recuperada de <https://lamatanza.gov.ar/upload/files/ORDENANZA-FISCAL-N%C2%BA-26174-21-6dad016b-ea1d-41f6-b3ab-8cff318524c7.pdf>

Ordenanza N° 6027 Fiscal – Municipalidad de Merlo. Recuperada de <http://www.merlo.gob.ar/portal/Documentos/Boletin/BOLETIN%20OFICIAL%20N%C2%BA%2083%20-%20Enero%202023.pdf>

Ordenanza N° 6893 Fiscal – Municipalidad de Moreno. Recuperada de <https://autogestion.moreno.gob.ar/upload/FISCAL2023.pdf>

Ordenanza N° 21.680/2022 Fiscal – Municipalidad de Morón. Recuperada de https://apps.moron.gob.ar/hcd_digesto/public/uploads/pdfs/2022/2022-21680_0.pdf

Organización Internacional de Normalización (ISO). (2021). Sistemas de gestión del compliance. Requisitos con orientación para su uso (Norma núm. 37.301)

Pareja García, Borja (enero - junio 2018). EL TAX COMPLIANCE Y EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO: NUEVOS RETOS EMPRESARIALES. R.E.D.S., 12, 152 – 165. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/6596397.pdf>

Quiñones Cruz, D. (12 – 13 y 14 de febrero de 2020) Dinámicas del Riesgo Tributario. [Ponencia]. 44 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Cartagena, Colombia. Pp. 153 – 205. Recuperado de https://multimedia.icdt.co/Memorias_Jornadas/HTML5/44/Memorias%20Jornadas%2044%200-Protec.pdf#page=153

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario de la lengua española, 23.^a ed., [versión 23.6 en línea]. <<https://dle.rae.es>>

Resolución 27/2018 (B.O. 04/10/2018) del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Oficina Anticorrupción. Recuperado de <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/resoluci%C3%B3n-27-2018-314938/texto>

Ruiz Flores, V., Paredes Herrera, S. y Apaza Romero, I. (2022) Propuesta de un planeamiento tributario para evitar contingencias tributarias en una empresa agroindustrial. *Gestión Joven*, Vol. 23, Núm. 2, pp. 53-63. Recuperado de http://elcriterio.com/revista/contenidos_23_2/Vol23_num2_4.pdf

Sánchez Macías, J. I. y Leo Castela, J. I. (2020). Compliance tributario para pymes según la Norma UNE 19602. Madrid, AENOR - Asociación Española de Normalización y Certificación. Recuperado de <https://elibro.net/es/ereader/uces/125941?page=11>.

Schneir, A. (4-6 de septiembre de 2019). Infracciones y sanciones administrativas [Relatora]. 21° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina. Recuperado de https://www.consejo.org.ar/storage/attachments/Directivas_Relatoria_Comisi%C3%B3n_N2.pdf-lmoqMKgFfE.pdf

Sierra Velázquez, C. (01/08/2020) Compliance tributario en México. Puntos Finos (301). Recuperado de https://krestonbsg.com.mx/blog-5/wp-content/uploads/2020/08/agosto_2020.pdf

Torres Robles, M. (marzo 2021) Estructura de un programa de compliance. Biblioteca Compliance, (2). World Compliance Association. Recuperado de https://bibliotecacompliance.com/wp-content/uploads/2021/03/fasc.2_ESTRUCTURA-DE-UN-PROGRAMA-DE-COMPLIANCE_V5.pdf

World Compliance Association. (s.f.). Acerca del Compliance. Recuperado de <https://www.worldcomplianceassociation.com/que-es-compliance.php>