

## 17 ° CONGRESO TRIBUTARIO – DR. VICENTE OSCAR DIAZ

### DIRECTIVAS GENERALES PARA LA PRESENTACION DE TRABAJOS

#### TEMA II: Responsabilidad del contador en materia penal

Mar del Plata, Hotel Costa Galana, 2 al 4 de octubre de 2019

PRESIDENTE: Humberto J. Bertazza

RELATORA: Carolina Calello

#### **Introducción.**

El tema que abordaremos en este Congreso es la responsabilidad penal del contador sobre la base de tres ejes: la acción número 12 de transparencia fiscal, incluida en el Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS), el compliance en materia tributaria y la obligación de denunciar en los términos del artículo 237 del nuevo Código Procesal Penal Federal.

#### **Punto de partida para el análisis.**

Cualquier análisis de la responsabilidad del contador con relación a los delitos tributarios, debe partir de considerar que los tipos penales de evasión previstos en nuestro régimen requieren en el autor una condición especial, que es ser obligado tributario. Por lo tanto, el contador sólo podrá ser imputado como partícipe, ya sea primario o secundario, conforme las reglas contenidas en los artículos 45 y 46 del Código Penal.

Siguiendo a calificada doctrina, la complicidad requiere una estructura de imputación que contenga las mismas exigencias que para la imputación a la autoría, y eventualmente, algunas notas de exigencia adicional. El axioma podría rezar; cuanto más lejos del bien jurídico, más débil es la conexión de riesgo y, por ello, más exigencias deben haber para la imputación. Entonces, resulta criticable que exista un adecuado desarrollo en los niveles de aplicabilidad de los principios de imputación normativa cuando se trabaja sistemáticamente en relación con la responsabilidad del autor y casi nunca es expresa la necesidad de desarrollar ese nivel de precisión cuando se trata de la imputación del rol del partícipe o cómplice secundario: como si la propia idea de accesoriedad de la

participación se hubiera transformado en el derecho a construir un modelo de imputación más burdo, menos preciso, de segunda categoría<sup>1</sup>.

Como es sabido, se requiere para este juicio la configuración del tipo objetivo como subjetivo. Recién a partir de la comprobación del tipo objetivo, se puede interrogar sobre la presencia o ausencia del dolo, ya que posee prioridad metodológica frente al tipo subjetivo.

Con relación al primero, requiere especial atención el análisis de la actuación bajo el prisma de las llamadas “conductas neutrales”, es decir acciones inocuas o intercambiables, que se ejecutan cumpliendo un rol.

En cuanto al tipo subjetivo, una de las cuestiones más controvertidas es la figura del dolo eventual, aspecto que se deberá tratar en forma particular, al tiempo de indagar si las figuras analizadas requieren dolo directo.

A su vez, no se debe dejar de considerar que el ejercicio de la profesión se encuentra regulado en diferentes normas y rige el secreto profesional. Por ello, es preciso determinar la responsabilidad con relación a las diversas funciones que puede desarrollar el contador. En este marco, no se debe dejar de tener en cuenta los avances sobre la profesión, en torno a ubicar a los contadores en el rol de garantes de la renta fiscal, o de tareas investigativas propias de otros sujetos.

Deberán analizarse individualmente los supuestos del artículo 15, en particular los incisos b) y c), y específicamente la incidencia de los términos “coadyuvar” y “colaborar”, incluidos en este último inciso.

### **Acción BEPS Regla N° 12. Esquemas de planificación fiscal agresiva. Responsabilidad de los asesores.**

Uno de los ámbitos de actuación de los contadores que ha sido más estudiado con relación a la eventual responsabilidad bajo el régimen penal tributario, es su función como auditor de estados contables, si bien con diferentes opiniones y matices, ya sea por parte de la doctrina o la jurisprudencia.

Sin embargo, en el plano internacional se advierte un crecimiento sobre los cuestionamientos a la intervención y consecuente atribución de responsabilidad a los asesores tributarios, fundamentalmente en lo referido a la planificación fiscal agresiva, y su proyección a los supuestos de fraude fiscal internacional.

Un ejemplo de esta problemática surge de la sentencia del Tribunal Superior de España en un caso de evasión fiscal de un renombrado jugador de fútbol, donde señaló “resulta difícil de comprender que los asesores a los que se acudió hayan sido excluidos de toda preocupación acusadora por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado.”<sup>2</sup>. Se trataba de la cesión de derechos de imagen del jugador residente en España a terceros países a

---

<sup>1</sup> Rusconi, Maximiliano, Derecho penal, parte general, 3º Edición actualizada y ampliada, Ad-hoc, páginas 893 a 902.

<sup>2</sup> STS 1885/2017 - ECLI: ES:TS: 2017:1885, Tribunal Supremo. Sala de lo Penal Madrid, 1, 24/05/2017.

fin de no someterlos a imposición en España<sup>3</sup>.

Los escándalos de personas famosas que han sido noticia por sus problemas con el fisco han hecho que se cuestione la actuación de quienes los asesoraron en la creación de estructuras complejas a través de las cuales se produjo la evasión de sus obligaciones fiscales.

Si bien puede presentarse en el ámbito local, es en el internacional donde se desarrolla con mayor frecuencia esta problemática. Como es sabido, la OCDE dictó el Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS), cuyo número 12 establece la necesidad de exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, a fin de que las administraciones tributarias dispongan de información completa y relevante sobre dichas estrategias, con el objetivo de identificar y evaluar rápidamente las áreas de riesgo.

Se busca tener acceso rápido y tempestivo a este tipo de información, a fin de brindar mayor transparencia, y consecuente oportunidad de responder con prontitud, ya sea mediante las pertinentes inspecciones tributarias o modificando la legislación y/o regulación aplicables.

También se afirma que la revelación obligatoria tiene un importante efecto preventivo tanto para los contribuyentes como para los intermediarios fiscales.

En ese marco, en claro reflejo de la acción 12, la Unión Europea dictó la Directiva 2018/822 del Consejo del 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, conocida como DAC 6, que debe ser traspuesta a los diferentes ordenamientos antes del 31 de diciembre de 2019.

En base a esta Directiva se obliga a aquellos intermediarios o asesores fiscales que diseñen y promuevan esquemas transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva para sus clientes, a informar a la administración tributaria. Posteriormente, las administraciones tributarias intercambiarán la información, de manera automática, con el resto de los Estados miembros.

Las obligaciones de información también afectan a los contribuyentes, cuando el esquema se haya desarrollado sin intermediario, el intermediario esté fuera de la Unión Europea o amparado por el secreto profesional.

Para la identificación de mecanismos planificación fiscal sujetos a revelación, la directiva contiene una lista de las características y elementos de las operaciones que presenten indicios de elusión o fraude fiscal, denominadas “señas distintivas”, definidas como una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo que supone una

---

<sup>3</sup> Conforme surge de la sentencia, la cesión se realizaba a sociedades radicadas en países cuya legislación tributaria permitía la opacidad, tanto sobre la existencia de aquéllas como de la identidad de sus socios y la realidad de sus operaciones. Complementariamente, se formalizaban contratos de licencia, agencia o prestación de servicios entre aquellas sociedades y otras radicadas en países que tienen suscritos convenios de doble imposición, además de una legislación permisiva respecto de operaciones con sociedades domiciliadas en los primeros países mencionados. Se conseguía, de este modo, que los ingresos obtenidos por el jugador, se trasladaran desde las sociedades radicadas en países de legislación fiscal permisiva hasta los países de opacidad fiscal, sin someterse, por tanto, a la Administración Tributaria española.

indicación de un riesgo potencial para la administración.

Sin embargo, dada la amplitud de las definiciones, los mecanismos sujetos a la obligación de comunicación pueden incluir aquéllos que no necesariamente supongan un beneficio principal o la obtención de una ventaja fiscal.

Algunas de esas señas son: existencia de un compromiso de confidencialidad entre el intermediario y los contribuyentes con el objetivo de no revelar cómo el mecanismo podría proporcionar una ventaja fiscal, honorarios contingentes o basados en el éxito del beneficio fiscal, pagos a entidades vinculadas en un Estado de nula o muy baja tributación, aprovechamiento en más de una jurisdicción, de la deducción por la misma amortización del activo o de la deducción por doble imposición en relación con una misma renta o capital, utilización de jurisdicciones con un débil régimen de control del cumplimiento de la legislación contra el blanqueo de capitales, etc.

La directiva aclara que la declaración de un esquema de optimización no supone su aceptación por parte de la Administración tributaria, o la consolidación de los beneficios fiscales obtenidos.

También establece que los Estados miembros deberán imponer sanciones eficaces, proporcionadas y disuasorias a los intermediarios y contribuyentes que no cumplan con sus obligaciones de revelación.

Una de las cuestiones más importantes que se han planteado con relación a esta temática, es precisar qué sujetos se encuentran comprendidos dentro del término “intermediario” que prevé la normativa, dada la amplitud de su definición. La norma aclara que la obligación de comunicar información debe imponerse a todos los agentes que suelen participar en la concepción, la comercialización, la organización o la gestión de la ejecución de una transacción transfronteriza sujeta a comunicación de información, o de una serie de tales transacciones, así como a quienes prestan asistencia o asesoramiento.

Es preciso señalar que existen países que ya cuentan con este tipo de regímenes. Así, en Estados Unidos rige un sistema en el que se establecen una serie de *reportable transactions* clasificadas en cinco categorías, con un umbral monetario variable para eliminar el riesgo de que se comuniquen operaciones de escasa relevancia fiscal. La obligación de declaración se impone tanto al usuario como al promotor, sin que la declaración por uno de ellos libere al otro.

En Canadá, rige el sistema *Reporting of Tax Avoidance Transactions* (RTAAT), en el que obligación de declaración se establece tanto a usuarios como a promotores.

Uno de los sistemas más reconocidos es el de Reino Unido, denominado *Disclosure of Tax Avoidance Schemes* (DOTAS). Las autoridades de ese país consideran que como consecuencia del régimen se han bloqueado numerosos esquemas mediante la adopción de modificaciones normativas, al tiempo que se han generado reclamos por parte de la administración que fueron confirmados en su mayoría judicialmente. Según afirman sus autoridades, las principales compañías y grandes firmas de asesoría han dejado de usar y promover esquemas de planificación fiscal agresiva.

En función de lo expuesto, en este congreso trataremos la posibilidad de que en nuestro país se implemente un sistema de este tipo, y qué responsabilidad podrían tener los asesores fiscales en este aspecto.

Con relación a cualquier traspolación se ha planteado que “la era post-BEPS ha introducido un concepto novedoso en materia tributaria: la “moral fiscal”. Este concepto -de por sí innovador en un terreno regido por un estricto moderador como lo es el principio de legalidad- se resume en la idea de que ya no resulta aceptable no pagar impuestos en ninguna parte, ni reducir en forma desmedida la tasa efectiva de imposición de un grupo económico a nivel internacional. Así planteada, la planificación fiscal agresiva en la era post-BEPS parece identificarse mayormente con la existencia de un conflicto con el “espíritu de la ley” más que con la “letra de la ley”. De ahí el impacto no menor del Plan de Acción BEPS en un contexto como el argentino, donde solo por mandato de la ley surge la obligación tributaria en virtud de nuestro principio de legalidad.”<sup>4</sup>.

En la misma línea, se debería evaluar la posibilidad de trasladar a nuestro país estrategias tales como la realización de actuaciones preventivas o disuasorias, contactando con asesores y usuarios al objeto de hacerles cambiar su punto de vista acerca del esquema utilizado. La pregunta que surge es hasta qué punto este tipo de actuaciones son compatibles con las facultades de verificación y fiscalización de la AFIP.

Por otra parte, también se discute la interacción de esta obligación de declaración con el derecho a la no autoincriminación teniendo en cuenta las futuras consecuencias que puede ocasionar la utilización de tales esquemas.

En síntesis, proponemos profundizar los siguientes aspectos:

- Posibilidad de instaurar un sistema de información de mecanismos de planificación fiscal agresiva.
- Responsabilidad de los asesores fiscales con relación a la creación de esas estructuras.
- Consecuencias de no informar los esquemas, o bien efectos de la información suministrada.
- Implicancias del secreto profesional.

### **Compliance tributario.**

Si bien tradicionalmente existieron cuestionamientos a la atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas, es aceptada mundialmente esta posibilidad, sobre todo con relación a los delitos económicos producidos en el marco de actuación de las empresas.

A efectos de dicha atribución, cobra en los últimos tiempos especial importancia la figura del compliance, a fin de controlar los riesgos generados por las actividades empresariales.

En nuestro país, esta responsabilidad se ha incorporado a diferentes ordenamientos, tales como el Código Aduanero, los delitos cambiarios, el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, el régimen penal tributario, el delito de lavado de activos.

A través de la ley 27.401 se estableció un régimen de responsabilidad penal aplicable a las personas jurídicas privadas, por los delitos de cohecho y tráfico de influencias,

---

<sup>4</sup> Rey, Daniela, C., Planificación fiscal agresiva y el uso de convenios para evitar la doble imposición: escenario pre y post-beps, Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo XXXVIII, página 903, setiembre 2017.

negociaciones incompatibles con el ejercicio de funciones públicas, concusión, enriquecimiento ilícito de funcionarios y empleados, y balances e informes falsos agravados.

El dictado de esta norma responde a los compromisos asumidos por nuestro país en la lucha contra la corrupción. El objetivo de la ley es dotar de mayor eficacia a las políticas de prevención y lucha contra la corrupción a través de la generación de incentivos para que las personas jurídicas prevengan la comisión de delitos por medio de la implementación de programas de integridad, y cooperen con las autoridades, de manera de coadyuvar a una mayor eficacia en la aplicación de la ley penal. La existencia del programa de integridad es condición necesaria para contratar con el Estado nacional.

En línea con esta obligación, se prevé la exención de pena de la persona jurídica cuando la sociedad denuncie espontáneamente el delito como consecuencia de una actividad propia de detección e investigación interna; hubiere implementado un sistema de control y supervisión adecuado en los términos de la ley con anterioridad al hecho del proceso, cuya violación hubiera exigido un esfuerzo de los intervinientes en la comisión del delito y hubiere devuelto el beneficio indebido obtenido.

Es decir, en nuestro país rige en la actualidad un sistema de prevención de riesgos en las empresas destinada a determinados delitos. Sin embargo, en el mundo esta tendencia se está propagando también a los delitos tributarios.

En el actual contexto en materia impositiva (proyecto BEPS, relación cooperativa, buen gobierno fiscal, aspectos reputacionales, etc.) cobra cada vez más relevancia el riesgo inherente al incumplimiento de las normas y obligaciones tributarias.

El compliance tributario persigue tres objetivos. En primer lugar, difundir una cultura de prevención y cumplimiento en la empresa. En segundo término, establecer medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir riesgos tributarios y reducir, de forma significativa, su posible comisión. Por último, dar una mayor garantía de seguridad y confianza ante la Administración tributaria, órganos de gobierno, accionistas e inversores.

En España se dictó en forma reciente la norma UNE 19602, un código normativo aprobado por la Asociación de Normalización Española (UNE) que tiene por objeto el establecimiento de los requisitos y directrices para la adopción, implantación, mantenimiento y mejora de las políticas y del resto de los elementos que integran un sistema de gestión de compliance tributario en las organizaciones.

La certificación de la aplicación efectiva del Manual de Buenas Prácticas Tributarias, de acuerdo con la UNE 19602, puede ser un elemento de prueba para demostrar, ante la Administración tributaria o los Tribunales, la voluntad de la organización de cumplir con sus obligaciones. Como es evidente, el cumplimiento de la UNE 19602 no garantiza que no se cometan delitos.

Tal como se ha advertido, ante la comisión de un delito, la mera existencia de un programa de cumplimiento no habilita a deslindar las responsabilidades de las personas físicas intervinientes que en verdad tienen, ya que los controles podrían ser solo aparentes.<sup>5</sup>

En este Congreso, la propuesta consiste en evaluar la posibilidad de implementar un

---

<sup>5</sup> Robiglio, Carolina L, Imputación penal de las personas jurídicas y programas de cumplimiento, Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR, Setiembre 2018.

sistema de compliance tributario, y las implicancias que la misma pudiera tener sobre la faz sancionatoria. También, evaluar la conveniencia de certificar los programas de cumplimiento y la incidencia que pudieran tener estos programas sobre la responsabilidad de los profesionales en el ámbito su actuación.

Dada la especificidad del programa de cumplimiento en esta materia, el rol del compliance officer probablemente sea desarrollado por un contador, lo que hace necesario analizar sus funciones y su eventual responsabilidad frente a la comisión de delitos en la empresa, en particular si asume una posición de garantía por el solo hecho de tener ese rol, y también si se le puede imputar encubrimiento. En otras palabras, si basta con informar a las autoridades de la empresa, o deberían realizar acciones para evitar la comisión de un delito.

### **Obligación de denunciar**

También en este Congreso proponemos tratar la obligación de los contadores de denunciar la comisión de delitos, establecida por el artículo 237 del Código Procesal Penal Federal<sup>6</sup>, para los “escribanos y contadores en los casos de fraude, evasión impositiva, lavado de activos, trata y explotación de personas...”, excluyendo en el párrafo final del artículo esta obligatoriedad “cuando los hechos hubiesen sido conocidos bajo secreto profesional”.

En primer lugar, tal como ha sido señalado, es una obligación de dudosa constitucionalidad, por afectación del principio de igualdad, ya que el contador, cuando no está trabajando, su título y profesión carecen de importancia, es un ciudadano igual a todos los demás a quienes nada de esto se les exige<sup>7</sup>.

Por otra parte, al contador o escribano que ejercen la profesión de forma privada parece imponérseles una obligación de denuncia más amplia que la que pesa sobre los funcionarios públicos, toda vez que abarca hechos conocidos azarosamente, fuera del ejercicio de la profesión.

Más allá de ello, varios son los problemas que plantea su aplicación.

Ante todo, dada la importancia de la exclusión, se debería profundizar sobre las normas referidas al secreto profesional, y qué situaciones quedarían allí comprendidas.

Es preciso recordar que la ley 20.488 regula el ejercicio de la profesión de contador público. A su vez, la Resolución 355/80 CPCECABA -Código de Ética-, consagra en sus artículos 19 y 20 el secreto profesional. Estos artículos fueron reglamentados por el Consejo Directivo del Consejo Profesional, a través de cuyas normas se formulan precisiones sobre sus alcances. Rige además el Código de Ética Unificado, que regula lo concerniente al secreto profesional en sus artículos 28 a 31. Así, dispone que la relación

---

<sup>6</sup> Según Código Procesal Penal Federal aprobado por la Ley N° 27.063 con las incorporaciones dispuestas por la Ley N° 27.272 y las modificaciones introducidas por la Ley N° 27.482. La entrada en vigencia, según lo previsto en el artículo 3° de Ley N° 27.063 y su modificatoria se producirá en la oportunidad que establezca la ley de implementación correspondiente.

<sup>7</sup> Nercellas, Marta, Secreto Profesional, Abril 2018 Tomo XIX, Profesional y Empresaria (D&G).

entre profesionales y clientes debe desarrollarse dentro de la más absoluta reserva; respetando la confidencialidad de la información acerca de los asuntos de los clientes o empleadores adquirida en el curso de sus servicios profesionales.

La sección 140 del Código de Ética *International Federation of Accountants* (IFAC) establece una norma similar, y dispone el deber de respetar la confidencialidad de la información obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales y, en consecuencia, no revelar dicha información a terceros sin autorización adecuada y específica, salvo que exista un derecho o deber legal o profesional de revelarla, ni hacer uso de la información en provecho propio o de terceros.

Es importante señalar que la violación del secreto profesional puede generar las consecuencias previstas en el artículo 156 del Código Penal, que dispone multa e inhabilitación especial, para quien teniendo noticia, en razón de su estado, oficio, empleo, profesión o arte, de un secreto cuya divulgación pueda causar daño, lo revelare sin justa causa.

Por ello, resulta en primer término fundamental precisar los alcances del secreto profesional.

Ahora bien, en supuestos no alcanzados por la exclusión, se debería analizar cuáles son los delitos que se encuentran comprendidos, ya que el artículo incluye genéricamente al “fraude”, sin mayores precisiones.

Por otra parte, cuál es el convencimiento que debería tener el sujeto para formular la denuncia. En materia de delitos de acción pública, salvo excepciones, la denuncia es facultativa y consiste en la simple puesta en conocimiento de las autoridades, acerca de la posible comisión de un delito.

También se deberían analizar las consecuencias de no denunciar. Sobre este tema, existen voces que consideran que la conducta podría resultar incurso en la figura de encubridor prevista en el artículo 277 del Código Penal<sup>8</sup>.

Sin embargo, otras concluyen que el referido artículo se refiere a los sujetos que tienen obligación de promover la denuncia. Ello, por cuanto el artículo 277 se refiere al que no denunciare la perpetración de un delito o no individualizare al autor o partícipe de un delito ya conocido, cuando estuviere obligado a promover la persecución penal de un delito de esa índole. Así, la denuncia no es suficiente por sí misma para promover la acción penal pública, sino que para ello es necesario que la información suministrada en la misma, sea recogida por la prevención o por el Ministerio Público Fiscal, quienes tienen la función de instar la acción ante los jueces<sup>9</sup>.

## **Palabras finales.**

---

<sup>8</sup> D'Albora (h.), Francisco J., La denuncia obligatoria para escribanos y contadores en el nuevo Código Procesal Penal de la Nación, publicado en SJA 04/11/2015, 36, JA 2015-IV, 1317.

<sup>9</sup> Robiglio, ob. cit.

Hemos señalado los aspectos que consideramos más importantes a desarrollar con relación a este tema, y esperamos contar con el valioso aporte de los profesionales, imprescindible para enriquecer el análisis y debate.

Buenos Aires, 14 de mayo de 2019.