

22° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACION TRIBUTARIA ARGENTINA

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 3 al 6 de noviembre de 2020

Directivas de Relatoría para la presentación de trabajos

Autoridades Comité Ejecutivo

Presidente: Dr. C.P. Gustavo E. Diez

Vicepresidente: Dra. C.P. Cecilia Goldemberg

Secretaria: Dra. C.P. Carolina Calello

COMISION N° 4

“La responsabilidad penal del profesional en Ciencias Económicas”

Autoridades

Presidente: Dr. C.P. y Abog. Pablo S. Varela

Relator: Dr. C.P. Andrés C. Saladino

Secretaria: Dra. C.P. y Abog. Verónica Agüero

1 INTRODUCCIÓN

Abordar el tema de la responsabilidad del profesional en Ciencias Económicas, al margen de transitar por una zona de varios matices de “grises”, requiere tener en cuenta una gran cantidad de cuestiones que, sin considerar que son las únicas, nos permitirán analizar el rol del profesional en el contexto en el que se desenvuelve, pero limitándolo a lo que entendemos son las labores que, para sus clientes (personas humanas y/o jurídicas) realizan la gran mayoría de los contadores públicos en nuestro País.

Las cuestiones a considerar son las siguientes:

1) En la Ley 20.488 encontramos las “*Normas referentes al ejercicio de las profesiones relacionadas a las Ciencias Económicas*”. De sus artículos (arts. 11 y sstes.) podemos observar que entre las incumbencias de los Contadores Públicos se encuentran, entre otros, los dictámenes cuando sirvan a “... *fines judiciales, administrativos o estén destinados a hacer pública en relación con las cuestiones siguientes: 1) Preparación, análisis y proyección de estados contables, ... y de impuestos en empresas y otros entes. 2) Revisión de contabilidades y su documentación. ... 4) Organización contable de todo tipo de entes. 5) Elaboración e implantación de políticas, sistemas, métodos y procedimientos de trabajo administrativo-contable. ... 11) Presentación con su firma de estados contables de bancos nacionales, provinciales, municipales, mixtos y particulares, de toda empresa, sociedad o institución pública, mixta o privada y de todo tipo de ente con patrimonio diferenciado.*”.

En cuanto a su actuación en materia judicial, las incumbencias de los profesionales en Ciencias Económicas alcanzan las cuestiones vinculadas a sus actuaciones “... *como perito en su materia en todos los fueros*”. Además, los Contadores Públicos, también en el ámbito judicial intervienen en “4) ... *las compulsas o peritajes sobre libros, documentos y demás elementos concurrentes a la dilucidación de cuestiones de contabilidad y relacionadas con el comercio en general, sus prácticas, usos y costumbres. 5) para dictámenes e informes contables en las administraciones e intervenciones judiciales. ...*”.

2) El Régimen Penal Tributario (Ley 27.430), si bien siempre limitándose en su aplicación a las conductas engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción u omisión (art. 1°), contempla en su art. 15 sanciones a aquel sujeto que “... *a sabiendas: a) Dictaminare, informare, ..., certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley ... b) Concurrere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esa ley ... c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente este destinada a cometer, colaborar o coadyuvar cualquiera de los ilícitos tipificados en esta ley ...*”.

Asimismo, el art. 2 inc. d) tipifica como evasión agravada el supuesto en que “*hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falso.*”

Resaltamos en este punto que de acuerdo al diccionario de la Real Academia Española, la palabra “sabiendas” expresa una acción hecha con conocimiento y premeditación. En otras palabras, quien dictamine, informe y/o certifique debe hacerlo con conocimiento de la situación y con intencionalidad.

3) A riesgo de considerarla una norma que afecta el principio constitucional de “igualdad”, el contador público convive con el art. 204 del Código Procesal Penal Federal 2048 que lo obliga a denunciar los delitos de acción pública “*en los casos de fraude, evasión impositiva, lavado de activos, trata y explotación de personas*”, a menos que los hechos “*hubiesen sido conocidos bajo secreto profesional*”.

4) La Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, de aplicación obligatoria para los profesionales bajo la jurisdicción de su matriculación que las haya aprobado, establece, entre otras, las normas de auditoría externa de estados contables y otra información contable, como así también sobre certificaciones que deba emitir un Contador Público. En todos los casos, los trabajos deben ser efectuados de acuerdo a las normas establecidas en la Resolución Técnica.

En el caso del informe como auditor de Estados Contables, su “Dictamen” debe *“contener una manifestación acerca de que la responsabilidad del contador es expresar una opinión sobre los estados contables basada en su auditoría”*, poniendo de resalto que la Dirección del ente es la responsable de la preparación y presentación de dichos estados contables.

Tratándose de “Certificaciones”, se aplican a *“ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo y sin que las manifestaciones del contador al respecto representen la emisión de un juicio técnico acerca de los que se certifica.”*

5) En las liquidaciones impositivas y también de los recursos de la seguridad social, que tienen su antecedente inmediato en actividades económicas y que son captadas por la Ley para darles trascendencia jurídica y en consecuencia gravarlas, es fácil advertir entonces la relación que hay entre ellas y el profesional Contador Público, pero no desde su concepción, sino desde su análisis y/o implementación de su registración (ambas posteriores al acaecimiento del evento económico).

6) La enorme cantidad de normas que le corresponde aplicar a las y los contribuyentes en nuestro País, en especial a las empresas, como así también la complejidad de las mismas, obstaculiza de alguna manera el correcto cumplimiento de las mismas en forma total.

7) Si bien muchos Contadores Públicos sólo brindan asesoramiento tributario a sus clientes, en su gran mayoría prestan servicios integrales, los cuales incluyen el de registración de las operaciones, la liquidación de los impuestos y su presentación, la atención de fiscalizaciones de los Organismos de recaudación, la auditoría de los Estados Contables y hasta certificaciones.

Esta modalidad de prestación de servicios pone de manifiesto el estrecho vínculo entre el profesional y su cliente, y el conocimiento cierto que tiene de las actividades económicas que realiza y que le son informadas, en general luego, y no antes, de que las mismas ocurran.

Además, de tratarse de profesionales que desarrollan su actividad contratando el servicio de empleados en relación de dependencia o de terceros (profesionales o no), son estos últimos los que realizan gran parte de las tareas contratadas, incluyendo la presentación de las declaraciones juradas.

2. DIRECTIVAS

Llegado a este punto, queremos hacer propio lo expresado por la Dra. Marta Nercellas (Responsabilidad Penal de los profesionales en Ciencias Económicas en el ámbito de los delitos tributarios -Doctrina Penal Tributaria y Económica - Errepar - marzo 2017) en el sentido que “en las investigaciones de los delitos tributarios, el quehacer de los profesionales de ciencias económicas se ha convertido en un núcleo de conflictos, ya que su actividad habitual y, al menos en principio, neutral es considerada un eslabón en la cadena causal que produce el resultado que agravia al bien jurídico que la LPT pretende proteger. Cuando algún cliente es

investigado por evasión, el profesional suele encontrarse en problemas” (el subrayado es nuestro).

No es casual entonces que la vinculación del Contador Público con figuras penales haya generado muchas críticas por parte de los organismos que los nuclean y, por sobre todas las cosas, mucha incertidumbre en la mayor parte de los profesionales que, por la forma en que los usos y costumbre en nuestro país delinear el servicio que prestan, puedan verse envueltos en procesos por figuras delictivas sin haber tenido la mínima intención de ello y menos aún habiendo participado en las mismas.

Si bien este Simposio versa sobre temas tributarios, no podemos soslayar su interrelación con otras áreas de actuación en las que los servicios se materializan en dictámenes y/o informes que son de aplicación a otros sectores de la economía y la sociedad. Es por ello que se considera oportuno, sin pretender avanzar en todas las áreas de actuación de los profesionales en Ciencias Económicas, introducirnos al menos en los eventuales puntos de contacto que tienen las cuestiones penales tributarias y aquellas vinculadas con su actuación en la Justicia o bien en la preparación de informes para terceros.

Sin dudas resulta muy difícil generalizar en este tipo de figuras, ya que cada caso deberá ser analizado de acuerdo a sus características y circunstancias, no obstante lo cual el objetivo de esta Comisión es delinear de la manera más clara y objetiva posible los tópicos que exponemos a continuación, aclarando que en ningún caso nos referiremos a aquellas conductas en las que el profesional participa con un accionar tendiente a configurar algún o algunos hechos punibles en la normativa aquí analizada:

- Qué responsabilidad tiene un profesional que dictamina sobre Estados Contables que contienen facturas o documentos ideológica o materialmente falsos ?
- Qué responsabilidad alcanzan a aquellos contadores públicos que liquidan los impuestos a sus clientes, los que luego se encuentran incursos en cuestiones de evasión tributaria sancionados por la Ley Penal Tributaria? Sus empleados (profesionales o no) podrían verse involucrados en una eventual denuncia penal?
- Puede verse agravada la conducta del contador público que registra contablemente las operaciones de sus clientes, y también le liquida y presenta sus tributos? Se agrava su situación si además dictamina sobre los estados contables ?
- Basta con la registración contable y su exposición en los estados contables del contribuyente de sus deudas impositivas y/o previsionales sea por deuda propia o ajena, para liberar al profesional de eventuales sanciones penales?
- Qué sucede con cuestiones vinculadas con clientes del profesional que tienen trascendencia penal y que llegan a su conocimiento no por la labor profesional efectuada, sino por terceros. Se aplica el secreto profesional para eximirse de la obligación de denunciar? Esta eximición alcanza a su equipo de trabajo?
- Qué responsabilidad le cabe a un profesional que emite una certificación contable que contiene elementos de los que pudo valerse un contribuyente para evadir?
- Qué resguardos debe tener un Contador Público, al liquidar los impuestos o los recursos de la seguridad social de su cliente, cuando no recibe la documentación respaldatoria de la información que le brinda el contribuyente?
- Qué conductas vinculadas con la actuación del profesional en Ciencias Económicas, lo harían incurrir en las figuras tipificadas en la Ley Penal Tributaria como de asociación ilícita? La situación particular de las facturas o documentación ideológica o materialmente falsas.

- La responsabilidad penal del profesional por su vinculación con los balances falsos.
- La responsabilidad penal del profesional por su actuación como perito frente a la justicia.