**22° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACION TRIBUTARIA ARGENTINA**

**CPCECABA**

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

**Conclusiones de la Comisión N° 4**

**La responsabilidad penal del profesional en Ciencias Económicas**

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

Relator: Dr. C.P. Andrés C. Saladino

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

Visto:

1. Las directivas emanadas de la Relatoría.
2. El análisis de los temas expuestos por los panelistas de la Comisión:
   1. Dr. Abog. Sandro Abraldes (“El balance falso y la responsabilidad de los profesionales en Ciencias Económicas”)
   2. Dr. Abog. Pablo Chico de la Cámara (España) (“La responsabilidad de los asesores fiscales bajo la normativa europea”)
   3. Dra. CP Gabriela Farizano (“La responsabilidad del Contador Público y el compliance officer”)
   4. Dr. Abog. Rodolfo Florez (“La responsabilidad de los profesionales en Ciencias Económicas en el ámbito de la justicia penal en CABA”)
   5. Dra. Abog. Carolina Robiglio (“Participación criminal, responsabilidad profesional y Ley Penal Tributaria”)
   6. Dra. CP María Fernanda Vergara (“El peritaje contable en los delitos tributarios. Responsabilidad penal profesional”)
3. Los trabajos presentados por los autores participantes en la Comisión:
   1. “Despenalización del profesional en Ciencias Económicas” – Dr. CP Jorge María Dadi
   2. “El auditor frente a las normas antilavado” – Dra. CP Hermosinda Egüez
   3. “Responsabilidad de los contadores en la materia Penal Tributaria – Repaso de la jurisprudencia” – Dra. Abog. María Belén Murillo – Dr. CP y Abog. Eric Gastón Rosenberg – Dra. Abog. María Constanza Burgueño Ibarguren
4. La intervención de participantes en la Comisión y de sus autoridades sobre los distintos temas:

El 22° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ORGANIZADO POR EL CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS DE LA CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES CONCLUYE:

Que desde la vigencia del Régimen Penal Tributario (Ley 23.771, derogada por la Ley 24.769) en el año 1990, los Contadores Públicos se vieron involucrados en forma directa con los delitos tributarios cuya sanción son las penas privativas de la libertad y la de inhabilitación para el desarrollo de su profesión.

Que en aquella oportunidad, el art. 13 involucraba “*a los funcionarios públicos, escribanos, contadores públicos o apoderados que a sabiendas dictaminen, informen, den fe, autoricen o certifiquen actos jurídicos, balances, cuadros contables o documentación para cometer los delitos previstos en esta Ley …”.*

Que luego de transcurridos 30 años, el tema de la responsabilidad penal del profesional en Ciencias Económicas sigue siendo tema de análisis, a la que se suman nuevas normativas que no sólo le adicionan responsabilidades sino también, y por sobre todas las cosas, lo mantienen con enorme incertidumbre en su accionar.

Que para abordar este tema, nos centraremos en las diferentes normas en juego, no sin antes enmarcar nuestro análisis en la generalidad de los profesionales de estas ciencias que en su diario trabajo mantienen una estrecha relación con sus clientes, sea como asesores, auditores, liquidadores tributarios, participantes en la elaboración e implantación de métodos y procedimientos de trabajo administrativo contable, auxiliares de la justicia, etc.

Que en este análisis, no se puede soslayar que tales clientes, como actores económicos, en el desarrollo de sus actividades y también como contribuyentes tributarios pueden llegar a cometer actos ilícitos penados por el ordenamiento legal vigente. No obstante se dejarán de lado a aquellos que su accionar está dirigido a la comisión del ilícito, ya que sobre ellos sin dudas, y respetando el debido proceso que corresponde a cada ciudadano, debe caer el peso de la Ley en caso que así corresponda.

Normativa

Que la Ley 20.488 regula el ejercicio profesional de los Licenciados en Economía, en Administración, Contadores Públicos y Actuarios.

Que de sus artículos (arts. 11 y sstes.) podemos observar que entre las incumbencias de los Contadores Públicos se encuentran, entre otros, la emisión de 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.”.*

Que en lo que se refiere a la materia judicial, las incumbencias de los profesionales en Ciencias Económicas alcanzan 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. …”.*

Que por su parte, 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) Concurriere 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 …”.*

Que 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.”*

Que 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.

Que asimismo, y a riesgo de considerarla una norma que afecta el principio constitucional de “igualdad”, el inc. c) del art. 204 del Código Procesal Penal Federal (Ley 27.063) obliga a los Contadores Públicos a *denunciar los delitos de acción pública en los casos de fraude, evasión impositiva, lavado de activos, trata y explotación de personas*. Esta obligación tiene como límite (en el mismo art.) en caso que pudiera acarrear la *persecución penal propia, la del cónyuge, conviviente o pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, o cuando los hechos hubiesen sido conocidos bajo secreto profesional.*

Que en el año 2000, la Ley 25.246 de Encubrimiento y Lavado de Activos de origen delictivo, crea la *Unidad de Información Financiera (UIF)* y asociada a ella, se designan a determinados “sujetos obligados” con el deber de “informar” operaciones sospechosas. En particular, el art. 20 punto 17 expresamente designa como tales a los *“profesionales matriculados cuyas actividades estén reguladas por los consejos profesionales de ciencias económicas.”*

Que a dicho fin, el art. 21 de la citada Ley dispone tres obligaciones a cumplir por el sujeto obligado: *a) Recabar documentación que pruebe fehacientemente quién es “el cliente”. b) Informar hechos u operaciones sospechosas. c) Abstenerse de revelar al cliente o a terceros las actuaciones que se estén realizando en cumplimiento de la Ley.*

Que cabe advertir que si bien la Ley 25.246 fue sancionada por el Congreso a instancias de las recomendaciones del *Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI)*, la legislación local amplió el alcance de las operaciones sospechosas susceptibles de ser reportadas, incluyendo de esta manera a los profesionales en Ciencias Económicas en su rol de auditores, cuando la Recomendación del GAFI lo limita a cuando el profesional se *involucrara en nombre de un cliente o por un cliente en una transacción financiera*.

Que en cuanto al Secreto Profesional, el punto 1. del art. 14 de la Ley 25.246 establece que en el marco del análisis de un reporte de operación sospechosa los sujetos contemplados en el art. 20 (en el que están incluidos los profesionales en Ciencias Económicas) no podrán oponer a la UIF el secreto bancario, bursátil o profesional, ni los compromisos legales o contractuales de confidencialidad.

Que por último, recientemente (octubre 2020) la AFIP emitió la RG 4838 a través de la cual instrumentó un “*Régimen de información de planificaciones fiscales tributarias*”, obligando a profesionales de distintas disciplinas, pero todos ellos en función de su rol como “asesores fiscales”, a informar en forma exhaustiva y precisa la planificación fiscal de sus clientes (a la postre contribuyentes). Se dispensa de esta obligación cuando el asesor fiscal se ampare en el secreto profesional, debiendo notificar al contribuyente tal circunstancia.

Que en caso de incumplimiento serán pasibles de las sanciones previstas en la Ley 11.683, como así también incidirán en la tramitación de solicitudes que eventualmente realicen referidas a la incorporación y/o permanencia en los distintos registros implementados por AFIP, obtención de certificados de crédito fiscal y/o constancias de situación impositiva o previsional, encuadramiento en una categoría creciente de riesgo de ser fiscalizado (SIPER), etc.

Que de lo transcripto, 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 delinean el servicio que prestan, puedan verse envueltos en procesos por figuras delictivas sin haber tenido la mínima intención de ello y menos aún, participado en las mismas.

Que dicha vinculación del profesional en Ciencias Económicas con figuras penales, se observan tanto en un posible accionar frente a la Ley Penal Tributaria, como por su obligación de informar o denunciar si nos referimos a la ley de Lavado de dinero o más recientemente como asesor fiscal (RG AFIP).

Que como se observa de las normas transcriptas, tratándose de obligaciones de informar o denunciar, en todos los casos se hace mención al “secreto profesional”. Al no existir una norma legal que lo defina, nos remitimos al Diccionario de la Real Academia Española que lo define como “*el deber que tienen los miembros de ciertas profesiones como los médicos, los abogados, los notarios, etc. de no revelar los hechos que han conocido en el ejercicio de su profesión*”.

Que el art. 156 del Código Penal establece que “S*erá reprimido con multa … e inhabilitación especial, en su caso, por seis meses a tres años, el que teniendo noticia, por razón de su estado, oficio, empleo, profesión o arte, de un secreto cuya divulgación pueda causar daño, lo revelare sin justa causa.*”

Que la FACPCE, en su Proyecto de Código de Ética unificado para profesionales de Ciencias Económicas establece en el art. 28 que “*la relación 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”.*

Que podemos sintetizar entonces que los profesionales en Ciencias Económicas, como tales, pueden ser pasibles de sanciones penales sea por:

* Acción: al dictaminar, informar o certificar actos jurídicos, balances, estados contables o documentación; o bien concurriere con más personas o forme parte de una organización o asociación destinada a cometer ilícitos.
* Omisión: en caso de no denunciar operaciones sospechosas, o una planificación fiscal, o bien delitos de acción pública en los casos de fraude, evasión impositiva, lavado de activos, trata y explotación de personas.

Que si bien en el primer caso se requiere una acción concreta del profesional, vemos que en la segunda es justamente la omisión lo que lo apega a la infracción, encontrando como muro de contención de esa omisión el “secreto profesional”. Secreto profesional que a su vez genera muchísima incertidumbre respecto a su alcance y su oposición ante un caso concreto.

Que es así como nos encontramos en un contexto normativo punitivo que no da certezas, a lo que debemos sumar:

1. La enorme cantidad de normas -y su complejidad- que le corresponde aplicar a las y los contribuyentes en nuestro País, en especial a las empresas, obstaculiza de alguna manera el correcto cumplimiento de las mismas en forma total.
2. 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.

Que 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.

Que 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.

Recomendaciones:

1. Que los Organismos que nuclean a los profesionales en Ciencias Económicas propicien ante las Instituciones que correspondan, adecuar las normativas vinculadas con la leyes Penal Tributaria, de Encubrimiento y Lavado de Activos de origen delictivo y todas aquellas que los vinculan con cuestiones de índole penal, enmarcándolas en las actividades que les son propias, contempladas en la Ley 20.488 y no se les exijan a dichos profesionales obligaciones que exceden a sus incumbencias.
2. Que sea el Estado quien, cumpliendo las obligaciones que le son propias, a través de los organismos o entes que considere pertinentes, impulse la creación de cuerpos especializados para la prevención, investigación y represión del delito de lavado de activos, en los cuales la participación de profesionales en Ciencias Económicas este reservado sólo para aquellos que en forma voluntaria quieran hacerlo.
3. Instar a las Entidades encargadas de reglamentar el ejercicio de la actividad de los profesionales en Ciencias Económicas, precisen las mismas de manera tal que quede debidamente delimitada su responsabilidad de acuerdo con el alcance de sus tareas.