

La Responsabilidad del Contador ante la Ley Penal Tributaria

Dr. Eric Gastón Rosenberg
Contador Público - Abogado tributarista
rosenberge@arcatax.com.ar

Responsabilidad de los Profesionales

- ▶ Civil : daños y perjuicios según el CCyC
- ▶ Tributaria: según ley 11683 y códigos fiscales provinciales
- ▶ Profesional: Los Consejos Profesionales ejercen poder de policía sobre la matrícula. Tribunales de disciplina
- ▶ Penal: delitos comunes y Ley Penal Tributaria. (texto según ley 27430)

Obligaciones de los profesionales en Cs Económicas

- ▶ De medios: por ejemplo asesoramiento y consultoría
- ▶ De resultado: auditoría de EECC, liquidaciones de impuestos (el resultado es la ddjj confeccionada, se puede haber auditado el contenido o NO)
- ▶ Compilación de estados contables según RT 37: el resultado es el armado del balance. NO se expide sobre razonabilidad/materialidad.
- ▶ Certificación literal de EECC: el resultado es la certificación, solo se indica que el balance está volcado a determinado libro.

El Delito

- ▶ Acción típica, antijurídica y culpable
- ▶ Acción: obrar humano por acción o por omisión
- ▶ Típica: la acción humana debe estar descrita en la ley penal
- ▶ Antijurídica: la ley penal enumera conductas que son contrarias al ordenamiento jurídico
- ▶ Culpable: la conducta se debe haber ejecutado con culpa o dolo

Eximentes del delito

- ▶ En la acción: acto reflejo, fuerza física irresistible
- ▶ En la tipicidad: la acción no está encuadrada como típica
- ▶ En la antijuridicidad: existe en la ley un permiso que excluye la antijuridicidad. Cumplimiento de un deber jurídico. Ejercicio de un derecho, autoridad o cargo. Estado de necesidad. Legítima defensa
- ▶ En la culpabilidad: error o ignorancia de hecho no imputable.

Autoría y participación

- ▶ Autor o autores: es la persona que ejecuta la acción típica
- ▶ Cooperación delictuosa: auxilian a la comisión del delito sin ejecutarlo o sin poder ser autores
- ▶ Encubridores: personas que contribuyen a ocultar el delito
- ▶ Instigador: personas que inducen a otro a cometer un delito
- ▶ Cómplice primario: presta un auxilio indispensable para el delito. Se equipara al coautor
- ▶ Cómplice secundario: ayuda no indispensable. Ayuda de carácter posterior al delito pero cumpliendo promesa anterior.

Ley Penal Tributaria 27430

► ARTÍCULO 15.- El que a sabiendas:

a) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.

b) Concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de cuatro (4) años de prisión.

c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer, colaborar o coadyuvar cualquiera de los ilícitos tipificados en esta ley, será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a diez (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a cinco (5) años de prisión.

Instrucciones AFIP para evaluar conducta profesional

- ▶ IG 359/97, 401/98, 408/98, 419/98
- ▶ “El objetivo perseguido, es fijar pautas que permitan a los agentes fiscalizadores detectar a aquellos profesionales de cualquier especialidad que hayan tomado parte o cooperado en actos en perjuicio de la renta fiscal.”
- ▶ “Los agentes fiscalizadores procurarán delimitar y circunscribir adecuadamente la labor de los profesionales intervinientes para evaluar si tuvieron participación o cooperación en un ilícito tributario y/o previsional”
- ▶ “En los casos en que se denuncia penalmente al contribuyente según las disposiciones de la Ley Penal Tributaria, deberá considerarse la responsabilidad de los profesionales intervinientes, a fin de evaluar la posibilidad de extender dicha denuncia a los mismos; efectuándose, como es de práctica, con intervención de las áreas pertinentes

JURISPRUDENCIA

DGI (autos Lavezzari, José Luis - TF 21491-I) c/DGI - Corte Sup. Just. Nac. - 08/04/2014

- ▶ **RESPONSABILIDAD POR DEUDA AJENA. Contador público que facilita la evasión del tributo**
- ▶ Determinación de oficio de AFIP
- ▶ El fisco entiende que el contador organizó las maniobras ardidosas tendientes al ocultamiento de compraventa de cereales.
- ▶ Interposición de personas insolventes
- ▶ Art. 8 inc e) ley 11683
- ▶ La Corte entiende que el fisco además de haber determinado la deuda en cabeza del obligado principal, debió acreditar que este evadió y que el tercero por su culpa o dolo favoreció la evasión.

Di Biase, Luis Antonio y otros s/recurso de casación e inconstitucionalidad - Cám. Fed. Casación Penal - Sala IV - 04/07/2014

- ▶ Art. 210 del CP, Asociación ilícita
- ▶ Los procesados tomaron parte de un grupo organizado y estable en el tiempo, cuya finalidad era cometer delitos tributarios
- ▶ La organización vendía facturas apócrifas para erosionar base de IVA y ganancias
- ▶ Se buscaba ocultar al verdadero importador de mercaderías o al verdadero comprador de las moliendas
- ▶ Se comprobó que el contador conocía las maniobras de la organización, presentaba las ddjj de las sociedades fantasma, vendía facturas apócrifas y aportaba sus conocimientos como contador y funcionario de AFIP.

Krochic, Sebastián y Otro - CNCP, Sala II- 7/12/2009

- ▶ Aporte técnico realizado en una etapa previa al inicio de ejecución del delito de evasión por parte del obligado. Participación necesaria.
- ▶ El contador auditó y certificó el balance, contribuyendo de ese modo a evadir el impuesto a las ganancias
- ▶ Los trabajos contables que efectuó lo colocan realizando un especial aporte técnico para facilitar la evasión.
- ▶ Se adapta la tarea a la finalidad ilícita.
- ▶ Se condena al contador como partícipe primario, ya que solo puede ser autor el “obligado”. El contador es un “extraneus”

CON-TOR MATERIALES SRL s/INF. LEY 24769 - CNPECON. - SALA B - 27/4/2006

- ▶ El contador emitió una certificación literal, era contador externo.
- ▶ Se lo imputó como partícipe necesario del delito de evasión del art. 1 de la LPT
- ▶ La defensa expresa que el procesamiento es arbitrario en cuanto carece de fundamentación
- ▶ La instancia anterior omite precisar la conducta que se le imputa al contador
- ▶ Se declara la nulidad del procesamiento

Bustos, Francisco Rosa - Corbalán, Claudia Andrea y Expucchi, Salvador s/defraudación a una administración pública y asociación ilícita - CFED Resistencia - 6/7/2006

- ▶ La empresa compraba algodón y esas compras no coincidían con las declaradas ante la AFIP. Las compras que sí figuraban, reflejaban valores que no se ajustaban a la realidad, se “acomodaban”.
- ▶ El fiscal considera que esta maniobra fue posible gracias al aporte del contador que “dibujaba” la contabilidad.
- ▶ Insertaba en el registro de compras de la empresa a clientes de su estudio que jamás vendieron algodón.
- ▶ El juez de instrucción resuelve procesar al contador como partícipe necesario de defraudación y coautor de asociación ilícita.
- ▶ Existe un antecedente de una transferencia de una propiedad de los socios de la empresa a favor del contador, reflejando un valor muy inferior al real.
- ▶ La Cámara considera que sobre la base de las pruebas colectadas en los allanamientos el procesamiento se encuentra debidamente fundado.
- ▶ El rol del contador era preponderante en la estructura organizativa delictiva, con conocimiento, voluntad y ánimo de permanencia.

ALMIRÓN, JUAN MANUEL - CNPECON. - SALA B - 31/10/2007

- ▶ El contribuyente omite declarar como renta de 4ta categoría la diferencia entre el costo de adquisición de las acciones y la cotización de las mismas. “Stock option”
- ▶ El contribuyente dice que siguió el consejo de su contador.
- ▶ El consejo del contador llevó al contribuyente a incurrir en un error invencible que le impidió comprender la antijuridicidad de la conducta. Ante el desconocimiento buscó asesoramiento calificado.

G. F. S. s/infracción L. 24769 - legajo de apelación. CNPECON, Sala B - 14/9/2018

- ▶ El contador fue procesado por presentar ddjj rectificativas de una contribuyente con la finalidad de hacer figurar préstamos a favor de otros contribuyentes, de modo tal que estos últimos puedan justificar pasivos en sus ddjj.
- ▶ Se lo imputa por art. 12 de la LPT “alteración dolosa de registros”
- ▶ El contador es titular de la conexión a Internet desde donde se hicieron las presentaciones en cuestión
- ▶ Se confirma el procesamiento.

TRISOMAGI S.A. S/ LEY 24769. INCIDENTE DE APELACIÓN - CNPECON SALA A - 28/3/2008

- ▶ El contador confeccionó el balance que se presentó al fisco, certifica literalmente.
- ▶ Interviene en la gestión de los impuestos de la sociedad
- ▶ Existen diferencias entre lo manifestado en la certificación y lo constatado por la inspección tributaria
- ▶ Se confirma el procesamiento.

AFIP-DGI s/denuncia Cooperativa de Trabajo La Sirenita. Incidente de apelación. CFED Mar del Plata - 6/3/2012

- ▶ Se le imputa a la empresa haber obtenido reconocimientos para gozar de reintegros de IVA por exportaciones, así como haber generado créditos fiscales inexistentes para obtener el reintegro por exportaciones.
- ▶ El contador certificó el balance de la sociedad sin salvedades, presentó un informe en el que certifica sobre la procedencia de los reintegros, recibió cheques de las devoluciones, suscribió los recursos de apelación interpuestos por las firmas contra las resoluciones de afip.
- ▶ Los indicios evidencian que el aporte en la maniobra ardidosa, se confirma el procesamiento.

SEGURIDAD Y CUSTODIA SRL (INCIDENTE DE APELACIÓN DEL AUTO DE PROCESAMIENTO) - CNPECON. - SALA B - 30/5/2005

- ▶ El contador emite informe de auditoría sobre un balance a través de cuya presentación se consuma una evasión
- ▶ Se lo considera partícipe necesario, favoreció la acción típica con un auxilio indispensable.
- ▶ El imputado es contador hace 30 años, debió haber advertido la falsedad de los gastos computados en el balance.
- ▶ No se admite la excusa de que las manifestaciones en el informe de auditoría son meras formalidades.
- ▶ Se califica el dolo como eventual

Servicios Portuarios SA s/infracción L. 24769. CNPECON Sala A - 19/3/2013

- ▶ La empresa erosionó base imponible utilizando comprobantes apócrifos.
- ▶ El contador efectuó certificaciones para la empresa, la instrucción considera que aportó una colaboración necesaria
- ▶ La defensa aduce que el contador era auditor externo y cumplió con todos los requisitos de forma en cuanto al análisis de la documentación
- ▶ Los testigos NO afirmaron que el contador sea quien gestionaba los negocios de la empresa ni que se desempeñase cotidianamente en la misma.
- ▶ Se revoca el procesamiento, pero se decreta la falta de mérito.

Fracchia, Mario Norberto s/evasión simple. CNPECON Sala B - 19/3/2012

- ▶ Se imputa al contador haber prestado un auxilio indispensable para ocultar la verdadera capacidad contributiva, confeccionado los EECC en los cuales no se incluyeron acreditaciones bancarias y se exteriorizó un pasivo inexistente.
- ▶ Los directivos imputados en la causa aducen que la exteriorización del pasivo inexistente a través de un mutuo, fue producto del asesoramiento del contador.
- ▶ El contador integraba el directorio de la empresa que confeccionó el mutuo simulado.
- ▶ Se confirma el procesamiento

Causa 2055/2004, JPT N°2 - 13/2/2006

- ▶ La firma computa como incobrables 2 contratos de mutuo que no tienen relación con la ganancia gravada
- ▶ El ardid o engaño consiste en haber presentado la ddjj con esa deducción improcedente
- ▶ Se encuentra acreditado que el contador asesoró a la firma en lo atinente a la deducción, confeccionó y firmó el balance, así como la ddjj de ganancias.
- ▶ Los directivos sostuvieron que siguieron el consejo del contador
- ▶ Se procesa a los directores como coautores y al contador como partícipe necesario por haber brindado un auxilio indispensable.

Dos Ramos, Joaquin y otros. TOPE 1-4/10/2005

- ▶ La firma está imputada por omitir declarar ventas y de esa forma evadir IVA y ganancias
- ▶ El contador a cargo de la administración fue procesado como partícipe necesario y la fiscal requiere la elevación a juicio.
- ▶ Se le concede la probation al contador, debiendo ejecutar tareas comunitarias (en la actualidad está vedada la suspensión del juicio a prueba para delitos tributarios)

Báez, Lázaro Antonio y otros s/infracción L. 24769. JNPE N°9 - 17/10/2018

- ▶ La empresa evade IVA, ganancias y SND a través de facturas apócrifas.
- ▶ El contador estuvo a cargo de la gerencia de administración y finanzas. Firmaba los cheques con los que se pagaban las operaciones
- ▶ El juez entiende que el contador no podía desconocer la incidencia de los comprobantes apócrifos, precisamente por su profesión, brindando un auxilio indispensable.
- ▶ El contador no puede eximirse aduciendo que cumplía órdenes, debido a su autonomía y conocimientos técnicos.
- ▶ Se eleva la causa a juicio, respecto al contador inclusive.

Viazzo, Roberto y otros s/inf. ley 24769. CNPECON Sala B - 15/6/2007

- ▶ Los directivos de la firma están imputados por evasión computando facturas apócrifas
- ▶ La contadora imputada aduce que la maniobra fue pergreñada por su entonces marido, siendo utilizada como instrumento. Aduce que su ex marido es el autor por determinación de los hechos.
- ▶ La contadora trabajaba en el estudio del marido, donde se llevaban las carpetas de las sociedades fantasma.
- ▶ La contadora integraba las sociedades fantasma, llevaba las carpetas, gestionaba facturas y pagos. Esto torna inverosímil que solo haya sido utilizada como instrumento.
- ▶ Se confirma el procesamiento.

RECOMENDACIONES I

- ▶ Aplicar política de “conozca a su cliente”
- ▶ Limitar el alcance de los poderes y autorizaciones solo a facultades de procuración (F 3283 y análogos de fiscos locales)
- ▶ Manifestación del cliente sobre veracidad, integridad y autenticidad de la documentación aportada. “Disclaimer”
- ▶ Discriminar nítidamente tareas de compilación de tareas de auditoría
- ▶ Ser precisos en los actos de asesoramiento y en las comunicaciones , recomendando siempre ajustarse a las leyes vigentes.

RECOMENDACIONES II

- ▶ Miren la licuadora siempre de afuera, NO INGRESEN!!!
- ▶ Si al hacerse respetar se pierde el cliente, ese cliente tarde o temprano iba a generar conflictos.
- ▶ Uds valen mucho y los clientes los necesitan mas a uds. que uds. a los clientes.