

Trabajo presentado en las
XI Jornadas Regionales Zona III
Mar de Plata Noviembre de 1997
FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS
PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONOMICAS

RESPONSABILIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA DE LOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONOMICAS

1. INTRODUCCIÓN

Este trabajo tiene como objetivo volcar ciertas reflexiones sobre la situación actual que presenta este "Triángulo de la las Bermudas" que es la relación FISCO-CONTRIBUYENTE-PROFESIONAL . La misma ha generado una serie de inquietudes que hemos debatido, tanto en el seno de la cátedra como también en nuestro accionar, como profesionales independientes y en algún caso en nuestro carácter de dirigentes del Consejo Profesional de la Provincia de Buenos Aires delegación Gral. Pueyrredón, a partir de reclamos y planteos de los matriculados.

2. EL PAPEL DE LOS INTEGRANTES DE ESTA RELACION

En primer lugar la AFIP, denominación que representa la nueva estructura de la antigua DGI de acuerdo a lo establecido por el Dto. 1156/96, tiene funciones encomendadas por mandato legal a partir de lo establecido en la Ley 11683 en su Art. 2º de lo que surge que sus funciones son las de aplicación, percepción y fiscalización de los tributos "cuando y del modo dispuesto por las leyes y disposiciones respectivas", ésta última parte del Art. 2º no solo pretende marcar la sujeción del accionar de la Dirección al marco legal vigente, ya que ello constituye un principio de raigambre constitucional que no merecería una norma expresa, sino que la Ley 11683 va aún más allá, ya que señala que la función principal de la Dirección es hacer cumplir la Ley y no recaudar impuestos a cualquier costo.

Respecto del contribuyente debemos indicar que la pretensión de vivir en un estado democrático de derecho no puede limitarse a la exigencia del funcionamiento pleno de las instituciones democráticas y de la vigencia de los derechos y garantías que establece nuestra Constitución Nacional y las leyes que reglamentan su ejercicio, sino que debe existir el compromiso de contribuir de acuerdo a criterios de equidad e igualdad al sostenimiento, a través de las imposiciones activas denominadas tributos, de los fines y funciones del Estado.

Este marco teórico de relación entre el fisco y los contribuyentes se encuentra virtualmente lesionado a partir de las conductas que ambos integrantes de ésta relación vienen desarrollando. Desde el punto de vista del contribuyente el flagelo de la evasión fiscal es una realidad que marca las más o menos precisas aproximaciones a éstos estudios que desarrollan las empresas de consultoría económica e incluso la propia Dirección.

Por su parte la administración tributaria se ha apartado de las normas, de lo cual existen innumerables ejemplos de violación al principio de legalidad, poniendo por delante de los objetivos que la Ley le ordena, las urgencias de recaudación.

El deterioro de esta relación ha derivado, en la cada vez mayor importancia, de la actuación de los profesionales en Ciencias Económicas en sus distintas áreas de incumbencias como elementos esenciales de la relación FISCO-CONTRIBUYENTE.

Su actuación es esencial para que disminuya la brecha, en el escenario actual, en que se enmarca dicha relación y el objetivo teórico planteado ut supra, que en definitiva convergen en un punto: **el respeto a ultranza de la Ley**

3. LA ACTUACION DEL PROFESIONAL

La ley 10620 establece las distintas incumbencias de las cuatro ramas de profesionales que integran nuestra profesión, los Contadores Públicos, los Licenciados en Administración, en Economía, y los Actuarios.

Nuestro trabajo se limitará a analizar aquellas actividades que deriven en tareas profesionales vinculadas con la materia tributaria.

Analizaremos brevemente alguna de ellas:

3.1 La actuación como representantes o mandatarios de personas físicas o jurídicas.

El modelo económico enmarcado en un fuerte capitalismo y concentración del poder económico en un número cada vez menor de personas o grupos, a ido demandando la incorporación a éstos grupos empresarios de cada vez

más profesionales para cumplir funciones gerenciales y de dirección, que encuentran basamento jurídico en la Ley de Sociedades en los órganos de administración v.g. Socios Gerentes de SRL y Directores de SA. En éste campo la responsabilidad de los profesionales está establecida en el art. 16 de Ley 11683, cuando enumera los responsables por deuda ajena, que a su vez son mencionados en inc a) del art. 18 como responsables solidarios del gravamen. Dicha responsabilidad adquiere carácter penal en función de lo establecido por la ley 24769.

3.2 Las funciones de asesoramiento impositivo.

En este caso la posibilidad de cometer un injusto penal tributario ¹, pero en ningún caso estaríamos frente a un delito. Este es el caso en que el profesional opina en base a las normas vigentes y a la jurisprudencia sobre alguna consulta de carácter tributario o de materia específica.

3.3 El liquidador de impuestos

En esta función el profesional actúa en la confección de declaraciones juradas, aún cuando las suscriba o no. Aquí su responsabilidad esta determinada en función de si las suscribe o no, pero su responsabilidad en general puede ser mayor que en el caso anterior. Debemos distinguir la responsabilidad respecto de la declaración jurada técnica que es la que contiene todos los elementos de la base y imponible del impuesto por ejemplo el F 757 y F 758 del Impuesto al Valor Agregado, de aquella que la doctrina denomina ficta como sería una boleta de pago de anticipos de impuesto a las ganancias.

3.4 Como auditor externo y contador certificante.

En este caso el profesional deberá seguir normas técnicas de auditoría en las que va a emitir una opinión acerca de la razonabilidad de los estados contables, siguiendo bases selectivas. En ningún caso el profesional certifica los estados contables y mucho menos se ubica en el papel de inspector, ya que su función no es la de descubrir ilícitos tributarios.

Si hablamos de tipicidad en materia penal, po-

dríamos clasificar a la conducta como abierta o cerrada ² La actuación del Contador Público como auditor externo es mucho más abierta que en los casos anteriores, debido al cúmulo de normas que la profesión se ha dado en esta materia, por lo que el cuidado que el profesional debe tener en materia de cumplimiento de las normas profesionales, sobre auditoría de estados contables y en particular la conservación de los papeles de trabajo, son elementos importantes a tener en cuenta.

Sin perjuicio de las sanciones que establece la ley penal tributaria, no debemos olvidar que la actuación de los profesionales en éste área es susceptible de las sanciones del art. 300 inc) 3 del Código Penal por el delito de Balance falso.

4. LA INSTRUCCION 359/97 (D.P.N.F.) AFIP

Con fecha 1º de octubre de 1997 el sector interno de la estructura de la AFIP referenciado en este título, dicta una instrucción con el objeto de *"detectar a aquellos profesionales de cualquier especialidad que hayan tomado parte o cooperado en actos en perjuicio de la renta fiscal"*

No podemos rasgarnos las vestiduras respecto de las loables motivaciones que contempla el capítulo de Objetivo de ésta instrucción. Tampoco nos parece mal, que la Dirección quiera hacer conocer a las entidades profesionales jurisdiccionales de aquellos actos o hechos que contravengan la ética profesional, para que nuestros Consejos Profesionales juzguen la conducta de quienes han realizado mal desempeño de la profesión, que no es lo mismo que prestar atención a cualquier denuncia sin que se halla instrumentado un debido proceso para su formulación, ya que los perjuicios que la mera denuncia pueda ocasionar en materia de daño moral y profesional no son atendidos por la presente instrucción.

Antes de analizar el procedimiento y los casos que la instrucción enumera, debemos recordar que la misma, no es de aplicación obligatoria para los contribuyentes, pero sí para los funcionarios (entre los cuales existen colegas) de la AFIP, lo cual puede desencadenar en un deterioro de la relación inter pares.

5. PROCEDIMIENTO CITADO EN LA INSTRUCCION

Los agentes deberán delimitar la labor de los profesionales intervinientes para evaluar si tuvieron participación o cooperación en un ilícito tributario en las siguientes ramas de actuación, que vamos a analizar y comparar con lo normado con nuestra Ley 10620 que regula el ejercicio de la profesión en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires.

5.1 Actuación como representantes de cualquiera de las especies: mandatarios o apoderados de los contribuyentes

Ley 10620 art. 12 inc a) punto 10 Intervención en las operaciones de transferencia de fondos de comercio, de acuerdo con las disposiciones de la ley 11867 o el ordenamiento legal que la sustituya, a cuyo fin realizarán todas las gestiones que fuere menester para su objeto, incluyendo la publicación de edictos en el diario de publicaciones legales, sin perjuicio de las funciones y facultades reservadas a otros profesionales en la mencionada norma legal.

Ley 10620 art. 12 inc a) punto 18. Realizarán trámites ante la administración pública por cuenta de todo tipo de entes y tratándose de gestiones en materia societaria, impositiva, aduanera o de seguridad social.

Ley 10620 art. 12. inc a) punto 20. Funciones de interventor, veedor, administrador, coadministrador o liquidador de sociedades comerciales, civiles, cooperativas, asociaciones, federaciones, confederaciones profesionales, gremiales o empresarias, institutos de obras sociales, entidades financieras reglamentadas por la ley 21.526 u ordenamiento legal que la sustituya, consejos de inversiones, empresas públicas y demás modalidades asociacionales.

La instrucción solicita verificar si existen incumplimientos a los art. 16 y 17 de la ley 11683 y si se verifica la responsabilidad solidaria del art. 18 inc) a y 58 de dicha ley.

5.2 Produjeron información que sirvió de base para la determinación y declaración irregular de aspectos tributarios y/o previsionales.

Ley 10620 Art. 12 inc. a) punto 1. Preparación, análisis y revisión de Estados Contables, Estados Contables proyectados, presupuestos, costos en empresas y otros entes respetando las normas técnicas vigentes.....

Este rol del profesional se deberá verificar de acuerdo a la instrucción, mediante índices tales como manifestaciones escritas del contribuyente, facturas emitidas por el profesional, etc.

Tomar como base la factura, que representa el cumplimiento de la obligación de facturar por parte del profesional, como elemento en su contra en su carácter de partícipe, no resiste el menor análisis.

5.3 Tuvieron participación en los aspectos relacionados con la liquidación de impuestos, confección de declaraciones juradas, aún sin suscribirlas.

Ley 10.620 art. 12 inc a) punto 11. Intervención en la constitución, transformación, fusión, escisión, resolución parcial, disolución, reconducción, liquidación y regularización de cualquier modalidad asociacional, en todo lo relacionado con aspectos de carácter financiero, económico, tributario, administrativo y contable.

Ley 10.620 art. 12 inc a) punto 12. Asesoramiento tendiente al cumplimiento de las obligaciones en el orden nacional, provincial y municipal en lo referente a la aplicación de las normas tributarias, laborales y de seguridad social.

Ley 10.620 art.12 inc a) punto 3. Asistencia a requerimiento de contribuyentes y/o responsables, en la inscripción, cambios y ceses, confección de declaraciones juradas, solicitudes de facilidades de pago, pedidos de exenciones,

desgravaciones, compensaciones, transferencias, liquidación de anticipos, retenciones y demás pagos a cuenta, así como la liquidación de remuneraciones y sus registraciones.

La instrucción exige a los fiscalizadores similares requisitos en materia de prueba que en el punto anterior.

5.4 Cumplieron funciones de asesoramiento técnico, legal, impositivo, previsional o de otras materias relacionadas con la comisión del ilícito.

Ley 10.620 art. 12 inc a) punto 12. Asesoramiento tendiente al cumplimiento de las obligaciones en el orden nacional, provincial y municipal en lo referente a la aplicación de las normas tributarias, laborales y de seguridad social.

Ley 10.620 art. 20. La relación de los matriculados con sus clientes debe desarrollarse dentro de la más absoluta reserva, no debiendo revelar conocimiento alguno adquirido como resultado de su labor profesional, sin la autorización expresa del cliente

Ley 10.620 art. 21. Los matriculados están relevados de la obligación de guardar el secreto profesional cuando imprescindiblemente deban revelar sus conocimientos para su defensa personal, en la medida que la información que proporcionen sea insustituible o cuando tomen conocimiento de la presunta comisión de un delito de acción pública. La instrucción exige a los fiscalizadores similares requisitos en materia de prueba que en el punto anterior.

5.5 Actuaron como auditores externos

Ley 10620 art. 12. inc a) punto 1 Preparación .

DISTRIBUIDOR OFICIAL DE ERREPAR

Ofrecemos nuestro Fondo Bibliográfico actualizado que puede adquirir con la cuenta corriente personal o con tarjetas de crédito, ambos sin recargo o beneficiarse con descuentos por pago contado.

Envíos al interior

Visítenos en Mitre 1908 Mar del Plata o solicite informes al telefono (023) 91 3294

CIENCIAS ECONÓMICAS

DERECHO

COMPUTACIÓN

TURISMO



DENTON
LIBROS
SRL

análisis y revisión de estados contables.....

Ley 10620 art. 12. inc a) punto 2. Revisión de actos econ-financieros, su documentación y registración, respetando las normas técnicas vigentes.

En este caso la instrucción sita la referencia al art.15 sin establecer premisas específicas en materia de medios probatorios. Pero sin duda el dictamen del auditor sería el elemento a considerar.

5.6 Intervinieron en actos vinculados al patrocinio en la constitución de sociedades, la redacción de boletos de compraventa, escrituras, certificación de firmas.

Ley 10.620 art. 12. inc a) punto 11.

La instrucción exige a los fiscalizadores similares requisitos en materia de prueba que en los puntos 5.3 y 5.4 anteriores.

5.7 Dictaminaron sobre los estados contables, sobre incobrabilidad de deudas, o sobre aspectos especiales vinculados con la materia observada.

Ley 10620. art. 12. inc a) punto 1

Ley 10620 art. 12 inc a) punto.9. Supervisión en el relevamiento y valuación de inventarios

Ley 10.620 art. 12. inc a) punto 21. Practicar valuaciones de fítulos, participaciones en sociedades

La instrucción exige a los fiscalizadores similares requisitos en materia de prueba que en los puntos 5.3 y 5.4 anteriores.

5.8 Ejercieron la función de síndicos, conforme a lo normado por la Ley de sociedades 19.550

Ley 10.620 art. 12. inc a) punto 19 Sindicatura de sociedades comerciales o el instituto que pueda reemplazarla por ley.

La instrucción menciona la responsabilidad que la ley 19550 asigna a la sindicatura societaria, sin extenderse en cuanto a sus alcances y a los medios probatorios necesarios para verificar que se halla consumado un ilícito tributario, lo cual es constituye un crédito abierto para la discrecionalidad del inspector.

5.9 Omitieron cumplir funciones, cuya observancia hubiere impedido el ilícito.

Se debiera aclarar si esto es solo para los debe-

res formales y también para los materiales. Con lo cual referenciamos a las consideraciones del último párrafo del punto anterior.

5.10 Actuaron como síndicos en el caso de concursos preventivos y quiebras

Ley 10.620 art. 12. inc. b) punto 1 . Funciones de síndico según las disposiciones de la ley de concursos y quiebras.

La instrucción solicita que los fiscalizadores verifiquen la actuación del Síndico de acuerdo a lo establecido en el art. 18 inc)b de la ley 11683, que establece su responsabilidad solidaria, aclarando que la responsabilidad del síndico del concurso está atenuada respecto del síndico de la quiebra.

5.11 Intervinieron en el diseño, desarrollo, puesta en marcha y/o mantenimiento de programas o sistemas de computación.

Ley 10.620 art. 12.inc a) punto 6: Definición, análisis, diseño e implementación de sistemas de información económico-financiera en los entes públicos y privados., auditoría de sistemas de datos y de información para la determinación de su grado de eficiencia y seguridad, evaluación y determinación de la configuración del equipamiento a utilizar para el procesamiento de los datos. emisión de opinión técnica y tramitación destinada a la autorización de dichos medios por parte del órgano de contralor.

Nada establece la instrucción respecto del alcance de ésta labor profesional, ni de los medios probatorios.

6. INFORME DEL AGENTE FISCALIZADOR

La instrucción obliga al agente fiscalizador a confeccionar un informe en donde se deje constancia sobre la participación del profesional con los alcances mencionados en el punto 5. anterior, que serán remitidos al área de Selección y Control de la AFIP, en cuanto tomen conocimiento de éstos hechos. Solicita además a los jefes de equipo, jefes de división fiscalización y jefes de región que corroboren la suficiencia de los medios probatorios. Estos a su vez los enviarán al jefe de región que luego de constatar la suficiencia de los antecedentes recibidos, los remitirá a la DPNF en 48 hs.

Este procedimiento plantea un sinnúmero de inquietudes e interrogantes dado su escaso fundamento técnico jurídico y la posibilidad de dejar un "portillo de la ley" en el decir de la doctrina española para la discrecionalidad de los agentes de la Dirección.

Ejemplo de este contraste entre prolijidad y discrecionalidad nos permitimos aportar algunas de las conclusiones de las recientes XXVII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados de la Capital Federal en la participaron colegas integrantes de la A.F.I.P.³

7. CONCLUSIONES

a) Los profesionales en Ciencias Económicas cumplimos una participación importante en cuanto a encuadrar en términos del cumplimiento de la ley a la relación Fisco - Contribuyente.

b) La Dirección ha creado un instrumento jurídico de rango menor que al margen de sus objetivos propuestos genera una alteración en esta relación al permitir la discrecionalidad de los agentes fiscalizadores mediante la ausencia de pautas, de un proceso como el de la determinación de oficio de la ley 11.683 que debe garantizar la defensa en juicio.

c) La Instrucción no admite el acceso y conocimiento de los profesionales al informe emitido y puede dar lugar a la existencia de "listas negras" de profesionales, que configuren una verdadera guerra civil entre colegas inspectores y profesionales asesores o dictaminantes y también a maniobras lesivas de la sana competencia profesional cuyo marco es el respeto a la ley y Códigos de la profesión y la capacitación.

d) La Instrucción ignora los principios del derecho penal en cuanto a la existencia del tipo subjetivo para que ocurra el tipo normado, y sustenta su pretensión fiscal en índices como la factura de honorarios profesionales que no pueden alcanzar como medio probatorio para demostrar el grado de culpa o dolo.

e) Es necesario que nuestras Instituciones Profesionales vuelvan a las fuentes e impulsen un férrea defensa gremial, que en medio de este modelo de concentración y exclusión nuestros matriculados están reclamando. ■■■■■■■■



Casa El Tucumano S.A.

- * *Venta y Rúbrica de libros contables*
- * *Copiado de comprobantes*
(Sistema directo y a través de disquetes)
- * *Sociedades*
- * *Microfilmación*

ENVÍOS AL INTERIOR SERVICIO A DOMICILIO

E-mail: norbert@satlink.com

Belgrano 2815

**Tel /Fax: (023) 92-1211 -
(7600) Mar del Plata**

1 - Zaffaroni, Eugenio R. - Manual de Derecho Penal. Parte Gral. De. Ediar SA 1977 pag. 255/7. *El injusto penal basta conformalo con la conducta, la tipicidad y la antijuricidad. Si a éstos atributos le agregamos la culpabilidad, en el sentido de reprochabilidad, recién nos encontramos frente a un delito*

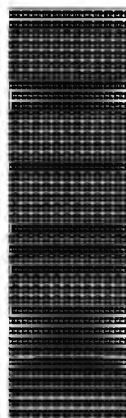
2.- Op. cit. nota 1 pag. 309 *El tipo cerrado es áquel en el que la norma, que sin salirse de los elementos de la propia ley penal, se autoabastece en la descripción del tipo, mientras que en el tipo abierto es el juez el que debe individualizar la conducta prohibida, mediante una norma general de cuidado que tuvo que traer al tipo de otro lado.*

3.-De la Comisión N° 2 extraemos estas recomendaciones: *....! Las funciones de inspección deberían ceñirse a la verificación del hecho imponible por carecer la administración de facultades dirigidas a adquirir pruebas de cargo de los hechos punibles tipificados por la ley 24769.....*

Se reforme la ley 24769 para suprimir la actuación de la administración activa en materia de ilícito tributario, cuando éstos se encuentren tipificados como delitos y otorgar al juez penal la facultad de juzgar e imponer todas las penas previstas para un mismo hecho.

El día 19 de Diciembre próximo pasado se celebró en la Sede Central del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Prov. de Bs. As. la Asamblea Extraordinaria de la Caja de Seguridad Social, convocada a fin de tratar la adecuación de las escalas de aportes jubilatorios. Al respecto, informamos que en la oportunidad se consideró y aprobó un aumento de aportes de acuerdo a una escala sugerida por el Consejo de Administración, que modifica a la actual o la que está rigiendo al momento de entrar en vigencia la aplicación de la Resolución de Mesa Directiva Nro. 257.

Para tal decisión, la Asamblea ha tenido en cuenta informes técnicos actuariales efectuados en distintas épocas y por diferentes profesionales Actuarios que han sido coincidentes, dado que determinaron la insuficiencia de los aportes mínimos desde el inicio de nuestra Caja de Seguridad Social. Dicha circunstancia, debatida en las reuniones de Consejo de Administración, de Comisión Consultiva, y en las reuniones de matriculados en cada Delegación, que dieron mandato a los representantes a la Asamblea Extraordinaria, culminaron con la determinación mencionada.



**Caja de Seguridad
Social Profesionales
Ciencias Económicas de la
Provincia de Buenos Aires**

Se estableció un período de transición entre el 01/03/98 y el 31/12/98 inclusive, en que el aumento propuesto se reduce, gradualizándose su aplicación y desde el 01/01/99 comenzará la vigencia al 100% de la escala propuesta, que no produce nuevos déficits actuariales.

Las escalas mencionadas, expresadas en Caduceos, son las siguientes

TRAMOS	TRANSITORIA 1/03/98 AL 31/12/98	DEFINITIVA DESDE EL 1/01/99
a) Hasta cumplir 33 años de edad	16	18
b) Desde 33 años y hasta cumplir 40 años de edad	27	30
c) Desde 40 años y hasta cumplir 45 años de edad	30	35
d) desde 45 años y hasta cumplir 65 años de edad	31	37
e) Desde 65 años de edad en adelante	25	25