



Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

**FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES
DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

RESOLUCIÓN JG 575/20

Actualización FACPCE

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

**FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES
DE CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE)**

y

**FEDERACIÓN ARGENTINA DE GRADUADOS
EN CIENCIAS ECONÓMICAS (FAGCE)**

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

Resolución Junta de Gobierno 575/20

VISTO:

- La ley 25.795 (B.O. 17/11/2003) modificatoria de la Ley de Procedimiento Tributario.
- La ley 24.769 Penal Tributaria y Previsional (BO 15/1/1997).
- La ley 25.874 modificatoria de la ley Penal Tributaria y Previsional (B.O. 22/1/2004).
- La ley 26.735 modificatoria de la ley Penal Tributaria y Previsional (BO 28/12/2011) que incorpora a los fiscos provinciales como nuevos bienes jurídicos tutelados.
- La ley 27.401 Responsabilidad Penal (de la persona jurídica - BO 1/12/2017).
- La ley 27.430 que deroga la ley 24.769 e instaura el Régimen Penal Tributario (BO 29/12/2017).
- Proyecto de Reforma al Código Penal elaborado por una Comisión Especial que ingresó al Congreso el 25/3/2019.
- La Resolución Técnica N° 15, modificada por la Resolución Técnica N° 45 “La Actuación del Contador Público como Síndico Societario” de esta FACPCE.
- La Resolución Técnica N° 37 “Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados.
- El informe sobre “Ley Penal Tributaria y Previsional” emitido por esta FACPCE (agosto 1990).
- Artículos doctrinarios e informes elaborados por prestigiosos colegas y abogados.
- Jurisprudencia emitida por los juzgados competentes de todo el país, por el fuero Nacional en lo Penal Económico, por la Cámara Nacional de Casación Penal, y por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.
- El estudio preparado por la Secretaría Técnica de esta FACPCE titulado “Funciones y responsabilidades del Contador Público” (3/2/2004).
- Las opiniones de la Comisión Especial de Asuntos Tributarios de la FACPCE.
- Notas periodísticas en diarios y revistas de amplia circulación en todo el país.
- El documento “FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PUBLICO” que se emitió en marzo 2004, conjuntamente FACPCE y FAGCE, y

CONSIDERANDO

- Que el 19/1/2004 se publicó en el BO la ley 25.874, modificatoria de la ley Penal Tributaria y Previsional. Esta norma incorporó en el artículo 15 (responsabilidad de Contadores y Escribanos), la figura de la “concurrencia” y de la “asociación ilícita fiscal”.
- Que oportunamente se entendió conveniente redactar el documento “FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PUBLICO” que se oficializó el 15 de marzo 2004.
- Que dicho documento dejó explicitado, contundentemente, los roles/tareas/responsabilidades del Contador Público. Para su redacción, se adoptó como guía la Resolución Técnica 7, la dogmática penal tributaria, el Código Penal, sobre todo en los artículos 45 y 46 (autoría y participación criminal), así como la jurisprudencia dictada al respecto que, en sus resolutorios, resultaba muy desfavorable al juzgamiento de auditores, síndicos y asesores. Muestra de la situación jurisprudencial de esa época son los autos “Real de Azua”, dictados por la Sala B de la



FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

CNAPE, con fecha 30/12/2003, en el cual se aplicó la asociación ilícita a una contadora y a una escribana (art. 210 CP).

- Que, llegamos así al año 2020, y el documento en cuestión debió adaptarse a los cambios normativos, tanto en materia de Resoluciones Técnicas profesionales (RT 37 reemplazó a la RT 7, RT 45, modificó la RT 15), como a los cambios emergentes respecto de la dogmática, la jurisprudencia y la legislación jurídica.
- Que se elaboró el texto del nuevo documento recogiendo los lineamientos de la RT 37, y en materia de Responsabilidad Penal Tributaria recepta la posición, hoy mayoritaria, en cuanto a que para el perfeccionamiento del delito tributario es necesario que se verifique la presencia de un ardid idóneo, es decir un ardid de tal magnitud que permita encuadrar la conducta del imputado en las normas penales tributarias (tema enunciado por primera vez por la Sala A de la CNAPE en la causa Eurnekian, agosto 2003).
- Que las atribuciones de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas incluyen el dictado de normas de ejercicio profesional.
- Que dichos Consejos han manifestado a esta Federación una formal preocupación por las nuevas disposiciones legales en vigencia y por algunas opiniones difundidas a través de medios de comunicación masivos.
- Que esta Federación está interesada en continuar difundiendo ante el Poder Judicial, los organismos de recaudación, los organismos de control, los matriculados y la opinión pública en general, las normas que regulan el marco profesional y su adecuación frente a posibles responsabilidades en materia penal.
- Que será de utilidad que esta Federación difunda la naturaleza y alcances de una serie de servicios que prestan los Contadores Públicos, para que haya una más clara y adecuada comprensión al respecto por la comunidad en general y los poderes públicos en particular.

POR ELLO:

LA JUNTA DE GOBIERNO DE LA FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS

RESUELVE:

Artículo 1: Aprobar el documento adjunto titulado “FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PUBLICO”.

Artículo 2: Realizar una amplia difusión del mencionado documento entre los Consejos Profesionales, el Poder Judicial, los Organismos de Control y a todos aquellos que considere de interés tanto públicos como privados.

Reunión virtual, 23 de abril de 2020

Dr. Catalino Núñez
Secretario

Dr. Silvio Rizza
Presidente

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

ANEXO

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

SUMARIO

I. Introducción

II. Responsabilidad penal tributaria de los profesionales de Ciencias Económicas. Conceptos generales del Derecho Penal

1. Autoría y participación

1.1. Autor

1.2. Coautor

1.3. Partícipes

2. Conceptos generales sobre responsabilidad penal tributaria

2.1. De las personas humanas

2.2. De las personas jurídicas

III. Roles y responsabilidades de los contadores públicos independientes

III. 1. Trabajos de auditoría y otros servicios sobre información contable y no contable que puede realizar un contador público independiente

1. Auditoría externa de estados contables

1.1. Auditoría externa de estados contables con fines generales

1.1.1. Responsabilidad del auditor externo en materia de prevención de lavado de activos y financiamiento del terrorismo

1.2. Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos

1.3. Auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable

1.4. Auditoría de estados contables resumidos

2. Encargos de revisión de estados contables de períodos intermedios

3. Otros encargos de aseguramiento en general

3.1. Examen de información contable prospectiva

3.2. Informes sobre los controles de una organización de servicios

4. Certificaciones

5. Servicios relacionados

5.1. Encargos para aplicar procedimientos acordados

5.2. Encargos de compilación



FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

- 5.3. Informes especiales
- 6. Informes de cumplimiento
- 7. Seguridad razonable en auditoría
- 8. Consultor o asesor técnico impositivo o previsional
- 9. Liquidador impositivo
- 10. Tercerización de servicios (liquidación de remuneraciones, teneduría de libros, prestación de servicios administrativos, etc.)

III.2. Sindicatura societaria

IV. El delito de asociación ilícita y la reforma de la ley penal tributaria y previsional

V. Conclusiones frente al delito de asociación ilícita fiscal según fue incorporado por la Ley N° 25.874 y que se mantiene en el Régimen Penal Tributario Ley N° 27.430

VI. Consideraciones finales

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

I. Introducción

Como muchos usuarios de los servicios profesionales de los contadores públicos independientes y de la información contable con la cual ellos se vinculan podrían no tener una comprensión adecuada de la naturaleza, características, responsabilidades y limitaciones de dichos encargos, lo que puede originar confusión o afectar la correcta interpretación de la información, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) y la Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas (FAGCE) han considerado necesario actualizar un pronunciamiento conjunto producido en marzo de 2004 detallando las características de cada una de estas tareas profesionales con la que puede vincularse un contador público independiente de manera de esclarecer ante los usuarios, los poderes públicos y la comunidad en general, en qué consisten cada una de esas tareas profesionales, sus contenidos, fines y responsabilidades legales.

Las incumbencias profesionales de un contador público las encontramos en el artículo 13 de la Ley N° 20.488 a la cual recurrimos para mejor situarnos en los diversos roles que este puede asumir.

Ley N° 20.488, artículo 13:

“Se requerirá título de contador público o equivalente:

a) En materia económica y contable cuando los dictámenes sirvan a fines judiciales, administrativos o estén destinados a hacer fe pública en relación con las cuestiones siguientes:

- 1. Preparación, análisis y proyección de estados contables, presupuestarios, de costos y de impuestos en empresas y otros entes.*
- 2. Revisión de contabilidades y su documentación.*
- 3. Disposiciones del Capítulo III, Título II, Libro I del Código de Comercio.*
- 4. Organización contable de todo tipo de entes.*
- 5. Elaboración e implantación de políticas, sistemas, métodos y procedimientos de trabajo administrativo-contable.*
- 6. Aplicación e implantación de sistemas de procesamiento de datos y otros métodos en los aspectos contables y financieros del proceso de información gerencial.*
- 7. Liquidación de averías.*
- 8. Dirección del relevamiento de inventarios que sirvan de base para la transferencia de negocios, para la constitución, fusión, escisión, disolución y liquidación de cualquier clase de entes y cesiones de cuotas sociales.*
- 9. Intervención en las operaciones de transferencia de fondos de comercio, de acuerdo con las disposiciones de la Ley 11.867, a cuyo fin deberán realizar todas las gestiones que fueren menester para su objeto, inclusive hacer publicar los edictos pertinentes en el Boletín Oficial, sin perjuicio de las funciones y facultades reservadas a otros profesionales de la mencionada norma legal.*
- 10. Intervención conjuntamente con letrados en los contratos y estatutos de toda clase de sociedades civiles y comerciales cuando se planteen cuestiones de carácter financiero, económico, impositivo y contable.*

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

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 especial para las entidades financieras comprendidas en la Ley 18.061, cada contador público no podrá suscribir el balance de más de una entidad cumplimentándose asimismo el requisito expresado en el Artículo 17 de esta Ley.

12. *Toda otra cuestión en materia económica, financiera y contable con referencia a las funciones que le son propias de acuerdo con el presente artículo.*

b) *En materia judicial para la producción y firma de dictámenes relacionados con las siguientes cuestiones:*

- 1. En los concursos de la Ley 19.551 para las funciones de síndico.*
- 2. En las liquidaciones de averías y siniestros y en las cuestiones relacionadas con los transportes en general para realizar los cálculos y distribución correspondientes.*
- 3. Para los estados de cuenta en las disoluciones, liquidaciones y todas las cuestiones patrimoniales de sociedades civiles y comerciales y las rendiciones de cuenta de administración de bienes.*
- 4. En 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.*
- 6. En los juicios sucesorios para realizar y suscribir las cuentas particionarias conjuntamente con el letrado que intervenga.*
- 7.-Como perito en su materia en todos los fueros. En la emisión de dictámenes, se deberán aplicar las normas de auditoría aprobadas por los organismos profesionales cuando ello sea pertinente”.*

Esta Ley N° 20.488, del año 1973, es de alcance nacional y se encuentra vigente. En su artículo 19 consigna que “...*en cada provincia que así lo dispusiere funcionará un Consejo Profesional de los graduados...*”, facultándolos por el artículo 21 –entre otras cosas- a regular el ejercicio profesional.

En este marco, cada jurisdicción ha procedido en consecuencia sancionando las normas que regulan el ejercicio profesional a través de sus respectivos Consejos Profesionales, adoptando para la atribución de competencias el contenido del artículo 13 de la ley citada, en algunos casos ampliando o precisando su alcance, dado el avance del tiempo y el momento de sanción de cada una de ellas. Esta situación debe tenerse presente al momento de evaluar las actuaciones profesionales, dado que, si bien la legislación de fondo otorga el marco, las jurisdicciones pueden tener sus particularidades.

Considerando las incumbencias citadas, resulta oportuno centrarnos en las actividades que suelen ser más demandadas a los contadores públicos que actúan en forma independiente, para esclarecer el desarrollo de dichos trabajos (encargos) y los pronunciamientos (informes) que se derivan de cada tarea.

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

En este trabajo no se abordan - quedando para un desarrollo posterior - las posibles consecuencias de acciones u omisiones que deriven de cualquiera de los servicios requeridos, las responsabilidades que le caben con orden a la legislación civil, comercial y penal, así como las administrativas especiales (aquellas fijadas por normas administrativas para algunas actividades propias del poder de policía del Estado, como las del sistema financiero y de la actividad aseguradora, por ejemplo) y las normas éticas, reguladas por los respectivos Consejos Profesionales.

Las principales actividades de un contador público independiente, enmarcadas en las incumbencias profesionales legales antes citadas, que a los fines de este trabajo merecen destacarse son:

- Como profesional independiente prestando los encargos previstos en la Resolución Técnica 37 de la FACPCE (en adelante, RT 37), a saber:
 - Auditoría externa de estados contables con fines generales (servicio más reconocido y requerido).
 - Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.
 - Auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable.
 - Auditoría de estados contables resumidos.
 - Revisión de estados contables de períodos intermedios.
 - Otros encargos de aseguramiento en general.
 - Examen de información contable prospectiva.
 - Informes sobre los controles de una organización de servicios.
 - Certificaciones.
 - Encargos para aplicar procedimientos acordados.
 - Encargos de compilación.
 - Informes especiales no incluidos en otros encargos de aseguramiento.
 - Informes de cumplimiento para responder a requerimientos de reguladores, organismos de control u otros entes con facultades de fiscalización, preparados de acuerdo con la RT 37.
- Síndico societario.
- Actuación en la justicia como síndico concursal, perito (de parte, oficial, de oficio), interventor, administrador, perito partidor, consultor técnico, averías y siniestros (judicial o extrajudicial).
- Consultor o asesor técnico impositivo o previsional.
- Liquidador impositivo (ejemplo: preparación de las declaraciones juradas en base a información proporcionada por el usuario de los servicios profesionales).
- Tercerización de servicios (liquidación de remuneraciones, teneduría de libros,

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

prestación de servicios administrativos, etc.).

- Revisor externo independiente con la habilitación de la Unidad de Información Financiera (en adelante, UIF). Esta nueva figura reglamentada por la UIF tiene determinados alcances y responsabilidades, no solo para los contadores públicos sino para cualquier profesional universitario, los que serán desarrollados en una ampliación futura de este pronunciamiento.¹

Como resultado de cada una de estas actividades, el contador público independiente tiene responsabilidades de diversa naturaleza.

La responsabilidad legal profesional y la solidaridad patrimonial no presentan uniformidad en la legislación comercial, tributaria, penal y penal tributaria, pues cada una de ellas tutela intereses distintos.

La sanción de la Ley N° 23.771, modificada por la N° 24.587 y sustituida posteriormente por la Ley N° 24.769, la derogación de la mencionada en último término y su reemplazo por el Régimen Penal Tributario legislado por la Ley N° 27.430 (BO 29/12/2017) más la presentación ante el Honorable Congreso de la Nación del Proyecto de modificación al Código Penal, que integra en su Título XVI del Libro II a los delitos tributarios, adicionado a instrucciones internas de la A.F.I.P.,² han hecho más compleja esta situación.

Adicionalmente, la Ley N° 26.735 agregó como nuevos bienes jurídicos tutelados a los fiscos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, lo cual suma complejidad por la cantidad de normas que inciden para la valoración de un supuesto hecho delictivo (v.gr. impuesto sobre los ingresos brutos).

Agrava el correcto ejercicio profesional el dictado de la Ley N° 27.482 (Código Procesal Penal Federal) que legisló, más precisamente en su artículo 237, la obligación de denuncia, por parte de los contadores, respecto de los “casos de fraude, evasión impositiva, lavado de activos, trata y explotación de personas”, estableciendo, *in fine* del citado artículo que: “En todos estos casos la denuncia no será obligatoria si razonablemente 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”.

Esta exigencia violatoria de varias garantías de raigambre constitucional choca en forma inmediata con la igualdad ante la ley. No se entiende que se pretenda, bajo amenaza punitiva, que contadores y escribanos realicen un quehacer que no le es requerido a ninguna otra persona, inclusive con mayor preparación para la investigación criminal que los nombrados³.

Como se desarrollará en acápites siguientes de este trabajo, la disparidad entre las regulaciones antes mencionadas en relación con los servicios profesionales puede

¹ Algunos de estos servicios profesionales van a desarrollarse en una segunda parte de este documento.

² Si bien las instrucciones internas de la A.F.I.P. no son fuente de derecho, condicionan el accionar de los funcionarios fiscales encargados de llevar a cabo los procedimientos de verificación a los contribuyentes y responsables tributarios.

³ Marta Nercellas “Algunas reflexiones sobre la ley 27482 que reforma el Código de Procedimiento Penal Federal” Doctrina Penal Tributaria y Económica 51, febrero 2019

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

generar interpretaciones equivocadas, ya que la aplicación directa o extensiva de las normas no encuentra claro apoyo en la realidad de las funciones profesionales, su objeto y las limitaciones en su ejercicio.

II. Responsabilidad penal tributaria de los profesionales de Ciencias Económicas.

Conceptos generales del Derecho Penal

Partiendo de la falsa idea que siempre es posible, desde el derecho penal, modificar determinadas conductas, la reforma a las Leyes N° 11.683 y 24.769, que introdujeron un agravamiento generalizado del régimen sancionatorio, las “facturas apócrifas” y la discutida figura de la “asociación ilícita” y la “concurrencia”, respectivamente, crearon confusión doctrinal e incertidumbre jurídica.

Además, visto la confusión que puede generarse en la distinción entre “autoría vs. participación” en las hipótesis delictuales descritas por el actual Régimen Penal Tributario y Previsional de la ley N° 27.430 —sobre todo cuando aparece comprometida la actuación de un profesional de las Ciencias Económicas—, es conveniente analizar estos conceptos en los casos de los servicios profesionales mencionados para distinguirlos, con alto grado de precisión, ya que de su actuación podría derivarse la correspondiente reprimenda penal.

1. Autoría y participación

Es evidente que, tratándose del Régimen Penal Tributario, resulta bastante común que los ilícitos contemplados en su texto correspondan a la obra en común de varios sujetos. Mientras más compleja sea la maniobra evasora, es probable que se requiera la participación de más sujetos. Si estos aportan su actividad dolosamente (con intención y voluntad de delinquir), no hay ninguna duda que su colaboración los convierte en cómplices, es decir partícipes de aquella decisión del autor del delito (primarios y/o secundarios).

El autor es quien ha tomado la decisión de llevar a cabo el ilícito, distinguiéndose de sus cómplices, precisamente, por ser quien puede desistir de su cometido o consumarlo. Se dice que es autor quien posee el “dominio del hecho”.

Resulta de toda lógica ratificar que todos aquellos que intervienen en un delito participan de él, cada uno con su propio grado: autor, coautor, instigador, cómplice primario o secundario. Por ello el propio Código Penal (en adelante, CP), en los artículos 45 a 49, regula la participación criminal.

1.1. Autor

Siguiendo la indiscutida línea de pensamiento del maestro Claus Roxín⁴ —quien estudió la evolución del dominio del hecho desde Hegler a Welzel—, se define como autor al sujeto activo del delito que tiene el dominio del hecho. La autoría final es la forma más

⁴ “Autoría y dominio del hecho en derecho penal”. Marcial Pons, 1998 Madrid-Barcelona.

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

amplia de dominio del hecho final.

El autor maneja la acción, teniendo el poder de decisión suficiente como para optar entre consumir o desistir, pues - al fin y al cabo - es quien opera la cadena causal.

A esta concreta definición, se suman conceptos tales como que el autor “posee la voluntad incondicionada de realización”, es decir que el autor “no reconoce otra voluntad superior a la suya”, ya que llegado el caso “emprende la acción personalmente”.

1.2. Coautor

Al hablar de coautores hay un obrar colectivo. El delito ha sido realizado por un conjunto de personas que se repartieron las tareas.

Los coautores realizan actos que integran la objetividad y subjetividad del hecho delictuoso, tienen presencia activa y quieren el hecho como obra propia⁵.

Al decir de Esteban Righi y Alberto Fernández⁶, la coautoría “funcional” es la modalidad más importante de coautoría.

Los requisitos que la caracterizan son:

- a) que cada coautor reúna las condiciones exigidas para ser autor;
- b) la decisión común, es decir un plan acordado entre todos;
- c) la realización en común;
- d) el condominio del hecho; y
- e) por último - y tal vez el más importante para medir la posible coautoría de los profesionales de Ciencias Económicas - el aporte del coautor debe haber sido realizado durante la etapa de ejecución del delito.

El coautor se encuentra normado y definido en la primera parte del art. 45 del CP en cuanto enuncia a los que: “...tomasen parte en la ejecución del hecho...”

1.3. Partícipes

Son aquellos sujetos que no tienen poderes decisorios, pero también su aporte en el hecho delictual debe haber sido realizado dolosamente.

La responsabilidad penal del partícipe es consecuencia de la contribución realizada, ya sea habiendo convencido al autor (instigación) o habiéndolo ayudado (complicidad).

Existen dos categorías de partícipes:

- 1.3.1. Instigadores: son los sujetos que actúan sobre el autor para convencerlo de que cometa el delito. Su participación radica en la inducción directa sobre otra persona a la comisión del hecho delictual.
- 1.3.2. Cómplices: son sujetos que tienen un rol secundario que consiste en ayudar al autor a cometer el delito, y pueden ser:
 - a) Cómplices primarios aquellos cuya colaboración es imprescindible,

⁵ Cfr. Breglia Arias y Gauna “Código Penal y leyes complementarias. Comentado, anotado y concordado”. Ed. Astrea, pag. 165.

⁶ “Derecho Penal”. La ley. El delito. El proceso y la Pena. Hammurabi, pag. 298 y ss.

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

desarrollándose en la etapa previa a la ejecución del hecho. Es decir, su accionar es “ex-ante” delito. No tienen el dominio del hecho. Se les aplica la misma escala penal que a los autores. Se encuentran definidos en la segunda parte del art. 45 del CP en cuanto describe a quienes “....prestasen al autor o autores un auxilio o cooperación sin los cuales no habría podido cometerse....”, o

b) Cómplices secundarios aquellos que prestan una ayuda sin la cual el hecho se hubiera cometido igual. Su accionar es “post delictual” respondiendo a la comodidad de los otros protagonistas. Su pena se verá disminuida de un tercio a la mitad de la impuesta al autor o autores.

Por lo tanto, en materia penal tributaria la punibilidad también ha sido aplicada a quienes hubieran determinado a otros a cometer el delito o les hubieran prestado un auxilio imprescindible⁷.

2. Conceptos generales sobre responsabilidad penal tributaria

2.1. De las personas humanas

Siendo definido el delito como una acción, típica, antijurídica y culpable nacerá respecto del sujeto activo del delito, una responsabilidad penal. Es decir, aquella que le correspondiere por la realización de actos penalmente sancionables.

La responsabilidad penal también se extenderá a aquellos que actúan en el delito como instigadores, cómplices primarios y/o secundarios. En general, se extenderá a todos los que participan en el delito.

Por ello, cuando se habla de responsabilidad penal o criminal se refiere a aquella responsabilidad propia de un acto u omisión penado por la ley y realizado por una persona imputable, culpable o carente de excusas cuyo accionar será sancionado con una pena.

2.2. De las personas jurídicas

No resulta ocioso destacar que nuestro ordenamiento penal castiga, principalmente, a personas humanas, pues sostuvo - durante años - el principio que la sociedad no podía delinquir. Por lo tanto, las imputaciones en materia penal tributaria solo podían hacerse a personas humanas y la responsabilidad se generaba, exclusivamente, por la actuación personal, a título de dolo, de los integrantes o representantes de la persona jurídica.

Con el dictado de la Ley N° 27.401 se modifica el espectro de la responsabilidad y es a partir de dicha ley que las personas jurídicas se convierten en penalmente responsables. Esta norma considera que las personas jurídicas son las sociedades, asociaciones y otras formas jurídicas capaces de adquirir derechos y obligaciones y, por lo tanto, ser penalmente responsables.

Adviértase que la ley antes mencionada considera a la persona jurídica susceptible de responsabilidad penal frente a la comisión de los siguientes delitos:

- Cohecho y tráfico de influencias, nacional y transnacional (artículos 258 y 258 bis del CP).

⁷ Cfr. autos “Aceros Bragado” - Cámara Nacional en lo Penal Económico - Sala A - 15/2/1.

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

- Negociaciones incompatibles con el ejercicio de funciones públicas (artículo 265 del CP).
- Concusión (artículo 268 del CP).
- Enriquecimiento ilícito de funcionarios y empleados (artículos 268 (1) y (2) del CP).
- Balances e informes falsos agravados (artículo 300 bis del CP).

Por su parte, el artículo 13 de la Ley N° 27.430⁸ extiende su autoría a un número cerrado de representantes, directivos y al síndico societario, quienes - por su jerarquía y competencia - estarían en situación de impulsar y producir estos delitos. Ello así, se impone por parte de quien juzga, verificar ciertamente la participación real en las conductas reprochadas de los sujetos que revistan apariencia directiva⁹.

Pero para que exista participación —en grado de autor o partícipe—, la intervención en el hecho punible deberá haber sido en forma personal, garantizando así la vigencia de un derecho penal de actos y no de autores, con responsabilidad individual y no objetiva o de resultado¹⁰.

Luego de las definiciones precedentes, entraremos en el análisis de las responsabilidades de cada uno de los roles del contador público planteados.

III. Roles y responsabilidades de los contadores públicos independientes

III.1. Trabajos de auditoría y otros servicios sobre información contable y no contable que puede realizar un contador público independiente.

Las normas que regulan estas tareas dependen del tipo de ente sobre cuya información se habrán de emitir los informes profesionales correspondientes, pudiendo distinguirse los entes comprendidos en la RT 26, en general entidades con cotización pública de sus valores para quienes serán de aplicación las RT 32 a 35, de aquellas no comprendidos en la citada RT 26, que se rigen por la RT 37, por lo común las entidades pequeñas y medianas que constituyen

⁸ Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.

Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:

1. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
2. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
3. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.
4. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.
5. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.

Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica. Cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad o de una obra o de un servicio en particular, no serán aplicables las sanciones previstas por el inciso 1 y el inciso 3.

⁹ Cfr. “Navarro, Carlos s/denuncia ley 23.771” - Cámara Federal de San Martín - Sala I - 27/6/1995.

¹⁰ Carlos A. Chiara Díaz y Carlos M. Folco “Ley Penal Trib y Prev 24.769” - Rubinzal -Culzoni Editores - pag. 301.

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

la inmensa mayoría de las organizaciones de nuestro país.

Precisamente, por la multiplicidad de usuarios que recurren a esta última norma, los desarrollos siguientes se efectuarán teniendo en cuenta sus disposiciones y requerimientos.

Como se anticipó en la Introducción, la RT 37 contempla los siguientes encargos o trabajos que puede llevar a cabo un contador público independiente:

- Auditoría externa de estados contables con fines generales.
- Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.
- Auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable.
- Auditoría de estados contables resumidos.
- Encargos de revisión de estados contables de períodos intermedios.
- Otros encargos de aseguramiento (diferentes de los encargos de auditoría y revisión de estados contables).
- Examen de información contable prospectiva.
- Informes sobre los controles de una organización de servicios.
- Certificaciones.
- Servicios relacionados: Procedimientos acordados, Compilación. Informes especiales,
- Informes de cumplimiento para responder encargos requeridos por reguladores, organismos de control u otros entes con facultades de fiscalización, preparados de acuerdo con la RT 37.

Reseñaremos a continuación los objetivos, desarrollo del trabajo e informes consecuentes de cada uno de dichos encargos.

1. Auditoría externa de estados contables

1.1. Auditoría externa de estados contables con fines generales

La auditoría externa de estados contables con fines generales tiene por finalidad emitir una opinión sobre si los estados contables preparados por un tercero que contrata los servicios de un contador público independiente, al que reconocemos como “auditor externo” o “auditor”, presentan razonablemente la situación patrimonial, financiera y los resultados del período o ejercicio anual auditado.

A través del desarrollo de este encargo de aseguramiento, el contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su opinión relativa a la información presentada en los estados contables objeto de su examen. Esos elementos de juicio son documentados en sus papeles de trabajo o documentación del encargo.

El auditor puede emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados contables cuando estos han sido preparados de conformidad con un marco de normas contables profesionales - argentinas o internacionales - o de un marco de normas contables establecidas por

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

reguladores que se considere aceptable.

Podrían existir situaciones en las que, por disposiciones legales o reglamentarias, se le requiera a un ente preparar estados contables con fines generales bajo un marco de información distinto al que establecen las normas contables profesionales. En estas situaciones, el contador debe concluir si el marco de información en cuestión es, de todos modos, un marco que permite opinar sobre la presentación razonable de los estados contables, en todos sus aspectos significativos.

Por significativo se entiende a aquellas situaciones cuantitativas o cualitativas que por su existencia, incidencia o ausencia en los estados contables podrían modificar las decisiones que adopten los usuarios de la información contenida en ellos.

El informe del auditor independiente contiene, entre otros, párrafos importantes sobre:

- Responsabilidad de la dirección en relación con los estados contables.
- Responsabilidad del auditor.
- Fundamentos de la opinión cuando esta contenga salvedades o sea adversa, o cuando el auditor se abstenga de opinar.
- Dictamen u opinión sobre los estados contables en su conjunto o la manifestación expresa que el contador se abstiene de opinar.
- Párrafo de énfasis para resaltar ciertas manifestaciones de la dirección incluidas en los estados contables.
- Párrafo sobre otras cuestiones para una mejor comprensión del trabajo realizado por el contador o del contenido de su informe.

En todos los casos, es necesario tener en claro que la preparación de la información o de los estados contables que se auditan es responsabilidad del ente y no del auditor.

La responsabilidad del auditor consiste en realizar su trabajo de auditoría e informar sus resultados ateniéndose a las normas que la profesión le exige. Como se trata de aspectos técnicos complejos es que a lo largo de muchos años se ha ido desarrollando y mejorando un cuerpo normativo que establece la mejor manera técnica de realizar esas tareas profesionales (hoy la RT 37 que es utilizada para la mayoría de las entidades del país).

Resulta importante clarificar en qué consiste el desarrollo de una auditoría y el consiguiente informe del auditor, ya que una interpretación inadecuada por parte de los terceros (organismos de control, funcionarios públicos, jueces, verificadores, etc.) podría hacerles concluir que el contador público "da fe" de cada una de las operaciones, hechos y actos acaecidos en relación con el ente, cuando en verdad lo que la norma profesional (RT 37) le impone al contador como auditor externo es emitir una opinión (o abstenerse de opinar) acerca de si los estados contables objeto de su examen han sido razonablemente preparados y presentados de conformidad con las normas contables aplicadas por el ente emisor de tal información contable, después de haber planificado y ejecutado sus procedimientos y concluir en una opinión acorde con los elementos de juicio que ha reunido a lo largo de su trabajo.

Se espera que el auditor externo exprese en su informe una opinión (aseveración positiva) objetiva (o se abstenga de entregarla) sobre los estados contables que fueron preparados, aprobados y emitidos por una entidad que contrata al profesional con ese fin.

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

En otras palabras, el auditor externo lleva a cabo diferentes tareas tendientes a verificar que los estados contables presentan razonablemente la correspondiente información y para ello aplica procedimientos de auditoría con el objeto de reducir el riesgo de que dichos estados contengan incorrecciones, las que pueden deberse a errores o a fraudes.

De acuerdo con lo expuesto, teniendo presente la naturaleza de su función y la legislación vigente, cabe resaltar que el auditor no es un fedatario público.

En este punto es importante aclarar que los estados contables de ejercicio completo o de periodos intermedios preparados en cumplimiento de disposiciones legales tienen como objetivo suministrar la información de conformidad con normas contables y no necesariamente son útiles para cualquier fin o usuario.

Por ejemplo, los estados contables por sí solos no le serán de demasiada utilidad al potencial comprador de una empresa. Necesitará complementarlos con otro tipo de información preparada por el ente, la que a su vez le será muy útil que sea auditada, pero aplicando procedimientos adecuados a sus necesidades particulares.

Sobre quiénes son los legítimos usuarios de los estados contables, y por ende del informe del auditor, no hay una posición unánime definida en las legislaciones del mundo, tal como nos referiremos más adelante.

Está fuera del alcance de la función del auditor examinar y luego opinar sobre aspectos de gestión, (por ejemplo sobre la política de distribución de dividendos, contratar o despedir personal, abrir sucursales, decidir inversiones, etc.).

El cumplimiento de sus procedimientos en forma adecuada y de acuerdo con los estándares técnicos vigentes (las normas de auditoría) le debe permitir al auditor emitir una opinión o abstenerse de emitirla.

Dicha opinión se emite sobre la “razonabilidad” de la información contable del ente (en su conjunto, esto es tomada como un todo) preparada de conformidad con normas contables o con otro marco normativo aceptable (a las cuales el ente debe identificar en los estados contables o en la información contable objeto del examen y el auditor remitirse a ellos en su informe).

Por ello no debe interpretarse que el auditor emite una opinión sobre la precisión o la exactitud de los estados contables o de la información contable en su conjunto, o sobre una cuenta o grupo de cuentas o transacciones consideradas individualmente sino sobre su razonabilidad en relación con las normas contables aplicadas.

No emite una opinión sobre precisión o exactitud debido a limitaciones que necesariamente tiene la información como, por ejemplo, que la inclusión de valores basados en estimaciones o en la probabilidad de ocurrencia de determinados hechos futuros, y a limitaciones propias de la actividad de auditoría universalmente aceptadas, tales como la utilización de muestras, operaciones que la entidad no hubiese registrado, deficiencias en los controles internos establecidos por la dirección del ente y similares.

En otras palabras, la información auditada no debe tener incorrecciones significativas que podrían haberse detectado y corregido oportunamente por el ente emisor en el proceso normal de su preparación o revisión.

Otro motivo por el cual el auditor opina sobre la razonabilidad y no sobre la precisión o exactitud de la información objeto de su examen es que sería imposible hacerlo sobre esta

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

última. El fundamento de esta afirmación es que solo los datos son exactos, pero la información contenida en los estados contables - elaborada a partir de ellos - está sujeta a criterios, por lo tanto puede ser razonable pero no exacta, de acuerdo lo que establecen las normas contables vigentes en nuestro país y en el orden mundial.

El auditor debe orientar sus esfuerzos en función de la significatividad o importancia relativa que los datos pueden tener y llevar a cabo sus procedimientos sobre bases selectivas.

No sería posible revisar la totalidad de las operaciones, activos, pasivos y resultados, porque sería inviable.

Sus esfuerzos y los costos consiguientes serían excesivos en relación con el objetivo del servicio, y además, aunque fuera posible revisar la totalidad de las operaciones, activos, pasivos y resultados informados por la contabilidad, es materialmente imposible asegurar indubitadamente que no hayan existido otras operaciones, activos, pasivos o resultados no incluidos en la información contable.

Por otra parte, tampoco debe interpretarse erróneamente que el auditor está opinando sobre una cuenta o grupo de cuentas consideradas individualmente, sino que lo hace sobre la información en su conjunto.

Un repetido ejemplo que suele darse en la docencia es que el *“auditor opina sobre el bosque y no acerca de cada árbol”*.

Asimismo, el contador público como auditor externo analiza la situación del ente para estimar su esperable continuidad como una empresa en marcha (en funcionamiento) durante un período que debe ser, al menos, de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables. Esa conclusión es obtenida en base a procedimientos específicos consistentes en preguntas a funcionarios y empleados de la entidad, información externa, evaluación de los efectos de cambios en la legislación aplicable al ente u otras evidencias, procurando identificar si existen dudas sustanciales sobre la capacidad del ente para continuar durante el período antes citado como una empresa en marcha.

Es de resaltar que no es función del auditor hacer futurología (ni obviamente es posible que lo haga). En otras palabras, la situación de una empresa puede cambiar radicalmente y en poco tiempo por hechos ocurridos con posterioridad a que el auditor haya emitido su informe sobre los estados contables.

El auditor externo emite su informe una vez que completó los procedimientos planificados. Entre esos procedimientos se encuentra el examen de los hechos posteriores al cierre del ejercicio hasta la fecha de emisión de su informe de auditoría. Así por ejemplo, si una empresa cierra su ejercicio económico el 31 de diciembre y el auditor termina de llevar a cabo sus procedimientos de auditoría y emite su informe el 31 de marzo siguiente, debe considerar todos los hechos relevantes o significativos que afectaron a los estados contables hasta el 31 de marzo, no teniendo responsabilidad alguna por los hechos que se generen después de esa fecha.

Su actuación profesional debe ser analizada a la fecha de su informe y con la información disponible en aquel momento. El grado de incertidumbre asociado al resultado de un hecho o de una condición aumenta significativamente cuanto más alejado en el futuro se sitúe el hecho, la condición o el resultado.

Ejemplos de situaciones que pueden producir un desequilibrio drástico serían cuestiones externas vinculadas a políticas económicas como la modificación de aranceles de exportación

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

que perjudiquen al ente, o cambios producidos en un mercado internacional que impidan el abastecimiento de materia prima esencial para la producción del ente, siendo que esta información no estuvo disponible para el auditor en el momento de emitir su informe.

Como parte de los procedimientos que el auditor debe realizar para el cumplimiento de las normas de auditoría vigentes y que pueden ser de mayor interés a los fines de este trabajo, se destacan los siguientes aspectos, con las limitaciones naturales mencionadas en los párrafos anteriores:

- Identificar con precisión los registros contables del ente y validar que los estados o la información contables objeto de examen se corresponda con ellos.
- Identificar la existencia de diferencias de criterio o de cuestiones de interpretación de normas impositivas o previsionales entre el auditor y la gerencia del ente.
- Revisar selectivamente facturas emitidas o documentos equivalentes.
- Aplicar procedimientos, como la revisión de documentación de respaldo de transacciones y su real fundamento económico, en forma de test.
- Constatar que los elementos y datos utilizados en la preparación de las declaraciones juradas presentadas durante el ejercicio auditado son los que resultan de la información auditada.
- Revisar que los aportes y retenciones sobre las remuneraciones al personal han sido determinadas conforme a la normativa vigente.
- Aplicar procedimientos para constatar la documentación de respaldo de las erogaciones.
- Constatar la aplicabilidad o no de las disposiciones que podrían obligar al ente a actuar como agente de retención o percepción, así como si ha presentado sus correspondientes declaraciones juradas.
- Revisar el depósito regular de los tributos retenidos o percibidos y de los aportes y contribuciones retenidos y, en caso de haberse producido retrasos o no haberse efectuado los correspondientes depósitos, proponer a la dirección la contabilización de los recargos pertinentes.
- Revisar que los beneficios impositivos obtenidos por el ente, tales como exenciones, desgravaciones, reintegros, recuperos, devoluciones o subsidios, surgen de la interpretación y aplicación razonables de las disposiciones legales.
- Evaluar si se puede considerar al ente como una empresa en marcha y su efecto en los criterios de valuación.
- Obtener una confirmación escrita del principal responsable operativo del ente y del funcionario de máximo nivel que sea responsable de la función de control y contable, como evidencia de que el auditor ha indagado o solicitado información al respecto.
- Dejar constancia del cumplimiento de la tarea realizada en sus papeles de trabajo, de acuerdo con lo dispuesto por las normas de auditoría.

Es importante poner de resalto que los mencionados anteriormente constituyen algunos de los procedimientos que el auditor puede ejecutar, estableciendo en cada caso cuáles resultan aplicables de acuerdo con las características y circunstancias particulares del ente examinado.

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

También debe determinar la extensión o el alcance de la labor a desarrollar para cada encargo.

Todo esto es con el fin último de reunir los elementos de juicio necesarios que le permitan emitir su opinión (o abstenerse de emitirla) sobre los estados contables o la información contable examinada.

1.1.1. Responsabilidad del auditor externo en materia de prevención de lavado de activos y financiamiento del terrorismo.

La Ley N° 25.246 introdujo una legislación singular en materia de prevención de lavado de activos y financiamiento del terrorismo. Así en su artículo 20 enumera a los “sujetos obligados” a colaborar como carga pública con el Estado, y dispone que la Unidad de Información Financiera (UIF) será la entidad autárquica que regulará los roles de los diversos sujetos obligados.

A la fecha de este pronunciamiento, marzo de 2020, se encuentra vigente la Resolución de la UIF N° 65/2011 que establece las obligaciones que deben cumplir los profesionales de Ciencias Económicas, aclarando que están alcanzados como sujetos obligados los contadores públicos que, en el marco de la RT 7 (norma vigente al momento de sanción de la precitada regulación, año 2011), actúen como auditores externos de estados contables o cumplan el rol de síndicos societarios de ciertos entes que las normas especifican.

Si bien las normas profesionales se han modificado luego de la Resolución N° 65/2011 de la UIF, derogándose la RT 7 vigente en 2011 y reemplazándose por la RT 37, la UIF no dictó una nueva regulación.

La profesión y la misma UIF aceptaron durante los últimos nueve años que el contador público independiente solo como auditor externo (capítulo III.A RT 37) y el síndico societario son los que deben actuar como sujetos obligados.

Esta importante responsabilidad será ampliada en un pronunciamiento posterior. Pero cabe sintetizar que tanto el auditor externo como el síndico societario deben llevar a cabo procedimientos especiales cuando tengan que emitir informes de auditoría o sindicatura societaria, ya sea para sujetos incluidos en el artículo 20 de la Ley N° 25.246 (sujetos obligados) como para cuando deban hacerlo con otros sujetos no obligados pero que superen determinados parámetros cuantitativos.

En función de la Resolución N° 65/2011 de la UIF, la FACPCE dictó la Resolución N° 420/2011 que se convirtió en norma profesional obligatoria en las veinticuatro jurisdicciones que en forma paulatina la pusieron en vigencia, lo que fue aceptado expresamente por la UIF.

Como tema trascendente, queda derogado el secreto profesional en el caso de que un auditor externo o síndico societario determine conforme singulares procedimientos a los que está obligado, que calificó como sospechosa a una operación inusual de su cliente, debiendo guardar reserva ante su cliente y cualquier otro tercero y reportarla a la UIF mediante un reporte de operación sospechosa (ROS).

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

1.2. Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos

Este encargo está destinado a satisfacer necesidades de ciertos usuarios de estados contables emitidos de conformidad con un marco de información con fines específicos, que puede ser un marco de presentación razonable, de acuerdo con lo definido anteriormente, o un marco de cumplimiento de requisitos propios de un regulador o ente.

La planificación y ejecución de los procedimientos no difieren de una auditoría de estados contables preparados con fines generales. Solamente cambian las normas contables que sirvieron de base para la preparación de los estados contables por parte del ente.

Asimismo, el informe de auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos tiene la misma estructura y alternativas de opinión que para los informes de auditoría externa de estados contables con fines generales.

1.3. Auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable

La auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable debe ser llevada a cabo aplicando las normas de auditoría de estados contables.

La diferencia estriba en que en este encargo se opina sobre una parte de la información contable y no acerca del todo.

Trayendo el ejemplo de páginas anteriores en este caso *“el auditor opina acerca de un árbol y no sobre todo el bosque”*.

Un solo estado contable puede ser cualquiera de los estados contables básicos, sus cuentas o anexos o la información complementaria. Elemento significa un componente, cuenta o partida de un estado contable.

La significatividad o importancia relativa estará dada por el componente acerca del cual se le pide opinar y no sobre los estados contables en su conjunto.

Asimismo, el informe de auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable tiene la misma estructura y alternativas de opinión que para los informes de auditoría externa de estados contables con fines generales.

1.4. Auditoría de estados contables resumidos

Este encargo se refiere a información contable histórica derivada de los estados contables pero que contiene menos detalle que los mismos, aunque todavía supone una presentación estructurada congruente con la presentada en los estados contables.

En este encargo, el auditor lleva a cabo sus procedimientos con la finalidad de opinar sobre si los estados contables resumidos son una adecuada síntesis de los estados contables completos.

El contador únicamente aceptará un encargo para realizar la auditoría de estados contables resumidos cuando haya sido contratado para realizar la auditoría de los estados contables completos de los que se derivan los estados contables resumidos.

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

Asimismo, el informe de auditoría de estados resumidos tiene la misma estructura y alternativas de opinión que para los informes de auditoría externa de estados contables con fines generales.

2. Encargos de revisión de estados contables de periodos intermedios

La revisión de los estados contables es un encargo de aseguramiento realizado con un alcance menor que el de una auditoría externa, por lo que se lo llama “de seguridad limitada”.

En los encargos de revisión, se le impone al contador público independiente llevar a cabo procedimientos de revisión analítica y conceptuales tomando como referencia los últimos estados contables auditados. Por esa razón, las normas profesionales locales admiten a este servicio solamente para la revisión de estados contables de periodos intermedios, generalmente trimestrales, y para proveer información actualizada y confiable a los usuarios interesados en dicha información.

Por lo tanto, el auditor externo en sus informes de revisión emite una conclusión “de tipo negativa” sobre las afirmaciones del ente, expresando que, como resultado de sus procedimientos, no han surgido observaciones significativas o en caso contrario indica cuáles han surgido.

Asimismo, el informe de revisión de estados contables intermedios tiene la misma estructura y alternativas de conclusión (en lugar de opinión) que para los informes de auditoría externa de estados contables con fines generales.

3. Otros encargos de aseguramiento en general

El objetivo de un encargo de aseguramiento es expresar una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, acerca del resultado de la evaluación o medición de la materia objeto de la tarea, sobre la base de ciertos criterios.

Estos encargos son aplicables a diferentes asuntos o materias, pero son distintos de la auditoría y de la revisión de información contable histórica.

En función de cómo se suministre la información sobre la materia objeto de análisis, puede ser un encargo basado en una afirmación o un encargo de informe directo.

En función del nivel de aseguramiento que provea a los usuarios, puede ser un encargo de aseguramiento razonable o un encargo de aseguramiento limitado.

La naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos en un encargo de aseguramiento limitado son más acotados que un encargo de aseguramiento razonable.

El nivel de riesgo en un encargo de aseguramiento limitado es más alto que en un encargo de aseguramiento razonable debido a la diferente naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos aplicados por el contador independiente para reunir los elementos de juicio que le permitan emitir su conclusión.

Como ejemplos de encargos de aseguramiento diferentes de la auditoría o la revisión de estados contables podemos citar la comprobación de la aplicación de normas ambientales tomando como criterio o base para su verificación a normas internacionales, como las normas ISO, o los que tengan como objetivo evaluar la efectividad de un control interno, tomando

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

como criterio o base para su verificación un estándar aceptado como el informe COSO.

No es posible llevar a cabo un encargo de aseguramiento diferente de auditoría o revisión de estados contables si no están claramente definidos los criterios con los cuales se contrastará la información objeto del encargo.

El contador, en los casos de la emisión de informes de aseguramiento, respetará lo dispuesto para los informes de auditoría externa de estados contables con fines generales en lo que sea aplicable.

3.1. Examen de información contable prospectiva

El objetivo de este tipo de encargo es que el contador emita un informe sobre información contable prospectiva preparada sobre la base de supuestos acerca de hechos futuros y posibles acciones de la dirección de la entidad.

La información contable prospectiva puede presentarse bajo la forma de un pronóstico o de una proyección.

En un encargo para examinar información contable prospectiva, el contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes sobre si:

- Los supuestos de la dirección sobre los cuales se basa la información contable prospectiva no son irrazonables y, en el caso de proyecciones, los supuestos hipotéticos son congruentes con el propósito de la información.
- La información contable prospectiva está preparada de conformidad con los estados contables históricos y si aplicaron los principios contables apropiados.
- La información contable prospectiva se relaciona con hechos y acciones que aún no sucedieron y que quizás no ocurran. Por lo tanto, en general, el contador no está en condiciones de expresar una conclusión sobre si se alcanzarán los resultados presentados en la información contable prospectiva.

El contador, en los casos de la emisión de informes de aseguramiento sobre información contable prospectiva, respetará lo dispuesto para los informes de auditoría externa de estados contables con fines generales en lo que sea aplicable.

3.2. Informes sobre los controles de una organización de servicios

El objetivo de este tipo de encargo es que el contador emita un informe sobre los controles vigentes en una organización de servicios que se presumen relevantes para el control interno de las organizaciones usuarias de esos servicios, en cuanto se relacionan con la preparación de su información contable.

El informe que emita el contador será utilizado por las organizaciones usuarias de tales servicios y por sus auditores.

Un ejemplo de este encargo es la situación que se plantea para el auditor de un ente que contrata con una empresa de servicios informáticos el procesamiento de sus transacciones comerciales de compra y venta. La empresa que presta servicios informáticos solicita a un contador independiente que emita un informe sobre los controles que son relevantes para el auditor del ente usuario de los servicios, quien podrá basar sus conclusiones - si decide

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

confiar en el informe de controles de otro profesional - para su evaluación de los controles del ente auditado.

Puede emitir un informe sobre:

- a) la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (informe tipo 1), o
- b) la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de una organización de servicios (informe tipo 2).

Deben incluir los siguientes elementos particulares, adicionales a los generales:

- Descripción y aseveraciones de la organización de servicios, de acuerdo con el tipo de informe a emitir, con indicación de la fecha o período al que se refiere el informe.
- Identificación de los criterios aplicados.
- Una manifestación de que el informe, y en el caso de un informe de tipo 2 la descripción de las pruebas de controles se ha preparado solo para las organizaciones usuarias y sus auditores, quienes tienen suficiente comprensión para considerarlo, junto con otra información, al evaluar riesgos de incorrección material de los estados contables de las organizaciones usuarias.
- Una manifestación de la responsabilidad de la organización de servicios y del contador.
- Un resumen de los procedimientos aplicados.
- Una manifestación de las limitaciones de los controles y, en el caso de un informe tipo 2, del riesgo de proyectar a periodos futuros cualquier evaluación de la eficacia operativa de los controles.

El contador, en los casos de la emisión de informes sobre los controles de una organización de servicios, respetará lo dispuesto para los informes de auditoría externa de estados contables con fines generales, en lo que fuera de aplicación.

4. Certificaciones

La certificación se aplica 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 lo que se certifica.

En estos casos es necesario contar con una manifestación del ente contratante que describa la información generada y transcrita por ese ente, que es el “dueño” de los registros adonde consta la información que dará origen a la certificación.

Ejemplos de certificaciones acerca de temas diferentes a estados contables podrían ser:

- Conformación del capital social de una sociedad anónima según el registro de acciones rubricado.
- Saldo de un deudor o acreedor del ente conforme surge de los libros rubricados.
- Ingresos de un ente conforme sus facturas o registros rubricados.

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

- Cantidad de personal conforme los registros legales laborales.
- Inscripción de aumentos de capital en los registros públicos.

También es frecuente que se requiera la llamada “certificación literal de estados contables”, que no es otra cosa que constatar que determinado juego de estados contables esté transcrito en libros habilitados o rubricados.

Esto implica llevar a cabo procedimientos específicos para corroborar que los estados contables de una entidad se encuentran transcritos en libros o registros contables, sin que ello signifique, en modo alguno, la emisión de un juicio técnico del contador sobre el contenido de dichos estados contables.

O sea que la única responsabilidad del contador público independiente en una certificación es que la información certificada se corresponda con las afirmaciones que surgen de registros identificados por el ente ya que solo ha constatado que los estados contables son la resultante de la información que surge de los registros contables del ente.

5. Servicios relacionados

5.1 Encargos para aplicar procedimientos acordados

El objetivo de un encargo para realizar procedimientos acordados (puede tratarse, por ejemplo, de información histórica o prospectiva, tanto contable como no contable, etc.) es que el contador lleve a cabo procedimientos que en su naturaleza son de auditoría, que el contador, el ente y terceros hayan convenido, así como también presentar un informe que contenga los hallazgos derivados de su trabajo.

Dado que el contador solo realiza un informe con los hallazgos de los procedimientos aplicados, no emite seguridad al respecto, como ocurre en un servicio de aseguramiento, como la auditoría por ejemplo.

Son los usuarios que han solicitado el informe quienes evaluarán por sí mismos los procedimientos y los resultados informados por el contador y los que obtendrán sus propias conclusiones.

Como ejemplo de este encargo se puede citar, el que solicita un ente que tiene que evaluar sus cuentas a cobrar de clientes y acuerda con un contador independiente la realización de ciertos procedimientos que la entidad define para la revisión de registros y comprobantes de las transacciones que dieron lugar a los créditos, pedidos de confirmación a deudores y verificación de las respuestas con los registros contables. El contador informa los hallazgos sin emitir ninguna conclusión.

El informe deberá incluir los siguientes elementos propios de este encargo, en adición a los generales:

- Identificación de la información contable y no contable a la que se han aplicado los procedimientos acordados.
- Una declaración de que los procedimientos realizados fueron los que se pactaron previamente con la parte contratante.
- Una descripción de los hallazgos del contador que incluya, de existir, suficiente detalle de los errores y excepciones encontradas.

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

- Una declaración de que los procedimientos realizados no constituyen ni una auditoría ni una revisión.
- Una declaración que establezca que el informe concierne solo a las partes que hayan acordado realizar los procedimientos.

El contador, en los casos de la emisión de informes sobre procedimientos acordados, respetará lo dispuesto para los informes de auditoría externa de estados contables con fines generales, en lo que fuera de aplicación.

5.2. Encargos de compilación

El objetivo de un encargo de compilación es que el contador utilice su conocimiento experto en materia de contabilidad - en contraposición al conocimiento experto en materia de auditoría - con el fin de reunir, clasificar y resumir información contable. Esta tarea consiste comúnmente en sintetizar información detallada y transformarla en información concisa, manejable y comprensible, sin la necesidad de verificar las afirmaciones subyacentes en dicha información.

El informe deberá incluir los siguientes elementos propios de este encargo, en adición a los generales:

- La explicación del concepto de una compilación.
- Identificación de la información contable, destacando el hecho de que dicha información se basa en información suministrada por la dirección.
- Una manifestación que señale que la dirección es responsable de la información contable compilada por el contador.
- Una declaración que exprese que no se ha llevado a cabo ni una auditoría ni una revisión y que, en consecuencia, no se emitirá ninguna seguridad acerca de la información contable.

La información contable compilada por el contador debe exhibir alguna leyenda del tipo "No auditado", "Compilado sin auditoría ni revisión" o "Véase mi/nuestro informe de compilación de fecha" en cada página de la información contable compilada.

El contador, en los casos de la emisión de informes de compilación, respetará lo dispuesto para los informes de auditoría externa de estados contable con fines generales, en lo que fuera de aplicación, pero sin emitir opinión, solamente mencionará que compiló la información contable.

5.3. Informes especiales

En los informes especiales, que no brindan la seguridad que brindan los encargos de aseguramiento, el contador realiza una manifestación sobre un determinado asunto.

Están comprendidos en este tipo de encargos, aunque no está limitado a esto, aquellos destinados a cumplir con requerimientos de organismos de control formulados directamente al contador o a su comitente.

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

6. Informes de cumplimiento

Estos encargos de informes de cumplimiento se realizan con el único objetivo de corroborar el cumplimiento por parte de un ente de los requerimientos formulados por reguladores, organismos de control u otros entes con facultades de fiscalización.

La tarea del contador consiste únicamente en la aplicación de ciertos procedimientos que considera suficientes para los propósitos del regulador.

El informe del profesional comprenderá en su contenido:

- Objeto del encargo.
- Responsabilidad de la dirección del ente.
- Responsabilidad del contador público.
- Detalle de la tarea profesional, con una descripción de los procedimientos aplicados.
- Manifestación profesional con su opinión sobre el cumplimiento de los requerimientos indicados por el ente.
- Restricción de uso del informe de cumplimiento.

7. Seguridad razonable en auditoría

En un encargo de seguridad razonable, el auditor reducirá el riesgo de que existan incorrecciones a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias, como base para expresar una conclusión, planificando y llevando a cabo diferentes procedimientos.

No se trata de brindar certeza sino un nivel de seguridad razonable. En este orden, como ya se ha explicado, no es material ni legalmente posible interpretar que el auditor otorgue fe pública acerca de una certeza que no podrá lograr.

Si bien tanto el fraude como el error significativo deberían ser razonablemente advertidos al realizar una auditoría, las propias normas indican que aunque una auditoría se hubiese realizado de acuerdo con ellas, por las limitaciones inherentes a una auditoría, existe el riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones significativas aunque la auditoría se hubiese planificado y ejecutado adecuadamente de conformidad con las normas.

También es importante destacar que el fraude puede conllevar planes sofisticados y cuidadosamente organizados para su ocultación situación que en el extremo, puede no solo dificultar, sino impedir la detección por parte del auditor.

El “fraude inteligente” o de “guante blanco” es por su naturaleza difícilmente detectable, puede tratarse de malversación de activos o estados contables fraudulentos y su prueba a menudo es difícil.

Aun así, si el auditor llegara a obtener indicios de fraude o de situaciones de fraude no le corresponde determinar si se ha producido efectivamente un fraude desde un punto de vista legal porque no es el objetivo de la tarea ni su responsabilidad.

En efecto, corresponde a la justicia determinar la configuración del delito.

Consideramos importante que el Poder Judicial y otros poderes públicos que evalúen la conducta del auditor tomen en cuenta que la legislación aplicable, las normas profesionales, la carta de contratación, la ejecución de su tarea y el informe final, conforman un conjunto

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

integrado de elementos inseparables al momento de evaluar la responsabilidad por la actuación profesional.

Como síntesis, es importante resaltar que el análisis sobre la actuación profesional que antecede se ha realizado sobre la base de la actuación del contador público en su rol de auditor de estados contables, y en ese marco debe ser considerado.

8. Consultor o asesor técnico impositivo o previsional

En el ejercicio de la función del contador público, como consultor o asesor técnico impositivo, pueden presentarse una serie de cuestiones disímiles, dentro de las cuales es posible identificar, a mero título enunciativo:

- Contestación de requerimientos en general, ya sea de organismos de recaudación provincial o nacional, también organismos de recaudación previsional.
- Actuaciones con motivo de inspecciones y toda clase de cuestionamientos efectuados por los distintos organismos fiscales.
- Acompañamiento al ente en reclamos que el mismo efectúe a los distintos fiscos.
- Solicitudes de recuperos del impuesto al valor agregado por exportaciones.
- Solicitudes de certificados de no retención y/ o exclusión en los diferentes impuestos ante los distintos organismos fiscales.
- Solicitudes de reintegros de impuestos abonados en exceso.
- Participación en el análisis de normas vinculadas con regímenes de promoción en general.
- Consultoría fiscal y/o previsional de detalle.

El Asesor impositivo o previsional, como su nombre lo indica, Asesora fiscal o previsionalmente. Ello implica dar su parecer sobre determinado tema sobre el cual es consultado.

Para poder hacerlo, debe tener en cuenta las normas vigentes (leyes, decretos y resoluciones), la doctrina, la jurisprudencia y pronunciamientos del fisco, arribando a una conclusión sobre temas que pueden resultar opinables¹¹.

En consecuencia y por ser justamente una opinión, es admisible pensar que puede haber opiniones diferentes, y todas ellas ser coherentes.

Un factor importante para destacar, especialmente, es el ambiente donde deben desarrollarse estas tareas.

No escapa al conocimiento general que la inestabilidad de nuestra normativa fiscal sujeta a constantes cambios, y la profusión en el dictado de resoluciones de los distintos

¹¹ Horacio Gabriel Hermida "Responsabilidades legales de los directivos y profesionales que deben ser permanentemente analizadas" - Conferencia dictada en el Institute for International Research S.A. 22 al 24 de abril de 1996.

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

organismos de recaudación, generan las condiciones necesarias para que existan numerosos aspectos conflictivos que deben ser “resueltos”, casi de manera inmediata, por los profesionales de su rol de Asesores.

En general, existe un plazo exiguo entre la vigencia de las normas que se sancionan y su efectiva aplicación, lo que impide –en la mayoría de los casos-, un meditado análisis, con el tiempo prudencial necesario para poseer seguridad absoluta en el tema sub examine.

A contrario sensu, los Fiscos disponen de tiempo suficiente para estudiar cada situación, dado que el análisis se desarrolla meses y aún años después de acaecidos los hechos. Tal como se observa en la práctica diaria respecto de la calificación de factura apócrifa que practica la AFIP.

Esta inestabilidad y abundancia normativa genera que tampoco exista una validación jurisprudencial en la mayoría de los hechos, pues cuando el Poder Judicial puede otorgar la recta interpretación de las normas, en muchas ocasiones éstas ya no se encuentran vigentes.

En este marco, hay una notable inseguridad jurídica que quita previsibilidad al sistema fiscal y donde el profesional actuante debe Asesorar según su leal saber y entender.

En este contexto el profesional asume el compromiso de realizar su tarea sin falsear los datos suministrados por el ente, comprometiendo su dedicación a Asesorarlo de la mejor manera técnica posible. Válido resulta destacar, que para la realización de sus tareas se basará, únicamente, en la información suministrada por el ente contratante, la que sólo es validada por el profesional actuante a través de pruebas de consistencias basadas en la simple confrontación de los elementos aportados entre sí.

A la luz de las implicancias que podrían derivarse ante el régimen penal tributario y su correspondiente pena de prisión, el profesional debe estar atento a cualquier falsedad de las determinaciones tributarias, lo que le obliga a prestar especial cuidado en la obtención y elaboración de los datos suministrados por el ente, a efectos de evitar cualquier error que pudiera dar pie a las autoridades fiscales para iniciar el correspondiente proceso penal.

Por ello, no son tareas propias del Asesor ni la investigación ni la inspección de los datos del obligado. Por otra parte, los datos volcados en las declaraciones juradas son del obligado; el profesional sólo se limitará a reflejarlas.

Los Asesores tampoco son garantes de los obligados, limitándose su tarea a ejercitar los conocimientos propios de su profesión. Para poder asignar responsabilidad penal a los mencionados profesionales, es indispensable la constatación de la participación personal y dolosa en el delito imputado.

Por otra parte, es claro advertir que desde el rol de Asesor no tiene el dominio del hecho y no está actuando durante la etapa de ejecución del delito.

Otro tema importante es el relacionado con la exhibición de los papeles de trabajo del profesional, en particular del Asesor impositivo. Son privados y están regidos por el secreto profesional establecido en los Códigos Penal y de Ética de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, los que prohíben divulgar asunto alguno sin la autorización expresa de su cliente, estando relevado de esta obligación sólo cuando imprescindiblemente deba exhibirlos para su defensa personal y en la medida en que la

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

información que proporciona sea insustituible.

9. Liquidador impositivo

Si bien la situación del liquidador impositivo pareciera, prima facie, ser distinta de la del asesor (ítem anterior), no dista de ser un asesoramiento al ente contratante sobre la forma de presentar los datos requeridos por el Organismo Recaudador.

Efectúa su labor sobre actos, hechos y metodologías cuantificables. Sin embargo, el profesional liquidador no realiza ninguna tarea de auditoría sobre los datos brindados por el ente contratante. Solamente recopila y compila información, sin verificar su integridad ni corrección. La calidad de esa información es responsabilidad del contribuyente.

Debe tenerse en cuenta que la actuación del profesional en esta materia puede darse en empresas que confeccionan estados contables sirviendo la contabilidad –y específicamente los estados contables auditados- como base para la liquidación de los impuestos correspondientes.

Pero en otros casos, puede tratarse de contribuyentes que no llevan tales registraciones, por lo que el acceso a la información que el contador público tenga estará limitada al aporte de documentación que efectúe el sujeto responsable del cumplimiento de la obligación.

A mero modo ejemplificativo, la asistencia tributaria puede comprender:

- Confección de la provisión contable anual del impuesto a las Ganancias y a la Ganancia Mínima Presunta.
- Confección de la declaración jurada anual del impuesto a las Ganancias. Determinación de los anticipos aplicables para el siguiente ejercicio fiscal, en caso de corresponder.
- Confección de la declaración jurada anual del impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Determinación de los anticipos aplicables para el siguiente ejercicio fiscal, en caso de corresponder.
- Confección de la declaración jurada anual sobre participaciones societarias (R.G. 4120).
- Liquidaciones del Impuesto sobre los Bienes Personales en el caso de personas físicas o sobre las participaciones accionarias para el caso de sociedades en general.
- Liquidaciones mensuales del impuesto al Valor Agregado, solicitando del contribuyente la especial revisión de la calidad de las facturas según las previsiones del artículo 33 bis de la ley 11.683 (Los contribuyentes estarán obligados a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones se encuentren debidamente autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos).
- Preparación de la declaración jurada anual del impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral (CM05). Determinación de coeficientes unificados.
- Atención de consultas verbales sobre la aplicación práctica de las normas

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

impositivas con relación a la operatoria normal de la Sociedad, referidas a gravámenes nacionales y/o provinciales que no requieran un estudio especial (si requirieran un estudio especial estaría actuando como Asesor).

Los Liquidadores tampoco son garantes de los obligados, limitándose su tarea a ejercitar los conocimientos propios de su profesión.

Para poder asignar responsabilidad penal a los mencionados profesionales, es indispensable la constatación de la participación personal y dolosa en el delito imputado.

Por otra parte, es claro advertir que desde el rol de Liquidador no se tiene el dominio del hecho, pues el liquidador se limitará a transcribir en los aplicativos la información y la documentación aportada por el contribuyente.

10. Tercerización de servicios (liquidación de remuneraciones, teneduría de libros, prestación de servicios administrativos, etc.)

Las funciones del profesional que presta servicios de tercerización, por ejemplo: liquidación de sueldos, teneduría de libros o la realización de otras tareas administrativas por cuenta del cliente, son similares a las del liquidador impositivo. Por lo tanto, le son aplicables las mismas conclusiones.

Adicionamos que, en el caso de la teneduría de libros del ente, el rol del profesional contable es el de registrar contablemente las transacciones realizadas por su cliente mediante asientos contables, los cuales con su pericia y experticia en contabilidad y con las indicaciones e imputaciones contables que en definitiva la Dirección o Gerencia del Ente le imponga como emisor y “dueño” de los estados contables.

En nuestro país, la teneduría de libros realizada por un contador público independiente no es un impedimento para que ese mismo profesional, luego de entregarle a su cliente un balance de sumas y saldos, que fue el motivo de la teneduría de libros, sea a renglón seguido el auditor externo de los mismos estados contables. Esta sucesiva responsabilidad no es posible en las Empresas que cotizan sus valores en Bolsas de Comercio y bajo el control de la Comisión Nacional de Valores, las cuales por su estructura organizacional y su especial interés público tienen vedado asignar el doble rol, de tenedor de libros y auditor externo al mismo profesional independiente.

III.2. Sindicatura societaria

Según la Ley General de Sociedades (LGS), la sindicatura ejerce el rol de fiscalización societaria velando por la legalidad de los actos tanto de la asamblea como del directorio. Para este cometido, la ley inviste a este órgano de atribuciones indelegables que resguardan su funcionamiento. Su función básica es el control contable y de legalidad de los actos de gobierno y administración societarios.

La sindicatura, como la define Ernesto Martorell¹², “es un órgano impuesto por la ley, con atribuciones que no pueden serle retaceadas por los estatutos, la asamblea o el directorio.”

¹²Martorell, Ernesto E. “El síndico de la sociedad anónima – Replanteo crítico sobre la naturaleza y alcances de su responsabilidad”

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

A diferencia de la asamblea y el directorio, se trata de un órgano permanente pero no esencial para la vida societaria ya que puede ser reemplazado por el Consejo de Vigilancia (art. 280 LGS) o bien, dependiendo del cumplimiento de ciertos requisitos, prescindirse de él (art. 284 LGS, último párrafo).

Como órgano societario desempeña su labor a través de personas. El o los síndicos societarios dependiendo de que actúe en forma singular (un síndico) o colegiada (más de un síndico). En este último caso recibe el nombre de Comisión Fiscalizadora. El artículo 284 de la LGS, segundo párrafo, establece que cuando la sociedad estuviere comprendida en el artículo 299, excepto en los casos previstos en los incisos 2 y 7, y cuando se trate de Pymes que encuadren en el régimen especial Pyme reglamentado por la Comisión Nacional de Valores, la sindicatura debe ser colegiada en número impar.

La función de fiscalización de la sindicatura implica la realización de controles de legalidad y contables.

Corresponde a la asamblea ordinaria designar síndicos titulares e igual número de suplentes. También compete a ella la remoción y la aceptación de renunciaciones.

El o los síndicos, titulares y suplentes, deben aceptar el cargo para el que han sido designados. En este sentido, el hecho de estar presentes en la asamblea que los propone no implica aceptación. Por tanto, la aceptación exige de una declaración expresa manifestada inequívocamente en el propio acto eleccionario, y que deje constancia en acta o bien, de la comunicación al directorio. De tratarse de sindicatura colegiada deberá dejarse constancia de la aceptación en el libro de actas pertinente. No obstante lo expresado, existe alguna doctrina que contempla la posibilidad de la aceptación tácita toda vez que el síndico/síndicos comiencen a ejercer sus funciones.

El cargo de síndico societario es personal e indelegable.

Debe tenerse presente que la LGS inviste al síndico societario de atribuciones para ejercer su función, no de facultades. Esta distinción resulta de suma importancia a la luz de analizar la responsabilidad. El síndico, en ejercicio de sus funciones, está obligado a hacer uso de las atribuciones que le confiere la ley para el adecuado desempeño de sus tareas. El estatuto podrá otorgarle mayores atribuciones, pero nunca limitar o reducir las que por imperio legal le son otorgadas.

Como ya se expresó, la función de la sindicatura se basa en la realización de controles contables y de legalidad. No forma parte de la función del síndico societario realizar un control de la gestión de los directores.

Siguiendo a Farina, según lo cita Ernesto Martorell en su obra “El síndico de la sociedad anónima – Replanteo crítico sobre la naturaleza y alcances de su responsabilidad” mencionada con anterioridad, las tareas del síndico pueden clasificarse en:

- Tareas específicas de fiscalización:
 - Fiscalizar a la administración de la sociedad (Directorio) que se ajuste a lo preceptuado por la ley, los estatutos y el reglamento de existir. Adicionalmente, a lo dispuesto por la asamblea de accionistas.
 - Controlar cada tres meses las disponibilidades y títulos valores así como las obligaciones y su debido cumplimiento (principalmente con organismos de recaudación previsional y o fiscal, nacionales, provinciales y o locales).

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

- Controlar la constitución, la observancia de las formas y la subsistencia, de la garantía obligatoria que impone la ley a los directores por la responsabilidad de su gestión y hasta su aprobación.
- Eventualmente, controlar la liquidación de la sociedad.
- Tareas de investigación:
 - Aclarar aspectos o cuestiones que se presenten como confusos, poco claros o estén sospechados de irregularidades, que planteen accionistas que representen, al menos el 2% del capital social. Cuando la situación a investigar no reciba del directorio las explicaciones del caso, o un tratamiento diligente a criterio del síndico, convocar de inmediato a la asamblea.
- Tareas informativas:
 - Informar a la asamblea ordinaria sobre la situación económica y financiera de la sociedad.
 - Dictaminar sobre la memoria, inventario, balance y estado de resultados.
 - Suministrar informes a los accionistas que lo soliciten y representen, al menos el 2% del capital social.
 - Informar a la asamblea ordinaria respecto el resultado de la investigación realizada a solicitud de accionistas (art. 294, inc. 11, LGS).
 - Informar a la asamblea extraordinaria en aquellos casos en que se configura la reducción obligatoria del capital (art. 203 LGS).
 - Informar a la autoridad de contralor cualquier circunstancia que coloque a la sociedad dentro de los supuestos del artículo 299 (art. 305 LGS).
- Tareas de gestión: Se trata de tareas excepcionales que la ley encomienda a la sindicatura pero que naturalmente competen al directorio.
 - Convocar a asambleas. Ordinaria si el directorio omite hacerlo. Extraordinaria cuando lo juzgue necesario.
 - Designar director/es hasta la reunión de la próxima asamblea en caso de vacancia cuando los estatutos no prevén la designación de suplentes o bien cuando, por cualquier circunstancia, se hayan agotado los suplentes (art. 258 LGS). Esta atribución debe interpretarse con carácter restrictivo. La doctrina interpreta que la vacancia a la que refiere la ley se configura cuando el directorio, como cuerpo, se reduce a un número que no le permite sesionar con quorum válido conforme los estatutos o la ley. La vacancia, por lo tanto, no debe interpretarse en el sentido de vacancia de cargos sino de vacancia como cuerpo. Sólo configurado este supuesto, el síndico debe intervenir.
 - Asistir a las reuniones de directorio con voz, pero sin voto.
 - Incluir en el orden del día aquellos puntos que considere de interés.
 - Firmar las acciones o títulos representativos de éstas de la sociedad en forma conjunta con un director.
 - Impugnar las decisiones de la asamblea y o del directorio cuando éstas resulten contrarias a la ley, estatutos y o reglamento.

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

- Exigir la intervención del organismo de fiscalización estatal cuando el estado de la sociedad así lo requiera a su juicio.

A la hora de plantear los requisitos para ser síndico societario la ley General de Sociedades se basa en el principio de profesionalidad. Esto implica presuponer la aplicación de normas técnicas y o prácticas reconocidas, independencia de criterio, y actuación ética.

En cuanto al rol del contador público como síndico societario resulta necesario fijar un marco a dicha labor que complemente lo estatuido por la ley, y alinee los criterios profesionales a emplear por los contadores en el ejercicio de la sindicatura societaria de modo de poder aspirar al empleo de esquema de trabajo relativamente estandarizado.

Con relación a lo expresado en el párrafo precedente, se ha venido interpretando y sosteniendo, que el síndico contador debe actuar sobre la base de las normas emitidas al respecto por los organismos profesionales, concretamente la FACPCE y aprobadas por los Consejos Profesionales. En virtud de esta concepción se emitió en su momento la RT N° 15, actualizada por la RT 45 que recogió parte de la experiencia que brindó la aplicación de su predecesora, a la vez que incorporó las novedades producidas en la legislación y en la jurisprudencia. La norma técnica vigente establece un piso en lo que a procedimientos y recaudos técnicos debe observar el contador en su actuación como síndico societario. Obsta decir que siempre deberá emplearse el criterio profesional para determinar la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos a llevar a cabo, así como también emplearse el sentido de diligencia y ética profesional.

La RT 45 establece que el síndico societario, para cumplir con los controles contables que la ley le exige realizar (tanto sobre los estados financieros anuales de la sociedad, como sobre cifras intermedias producto de revisiones contables periódicas o circunstanciales que se originen en exigencias de las normas legales, requerimientos de los organismos de control, etc.), debe aplicar los procedimientos establecidos en las normas de auditoría vigentes (RT 37). Por ello, la naturaleza, alcance y oportunidad de su tarea dependerán del objeto de su trabajo, las características de la sociedad, su estructura y sistema de control interno; de las circunstancias particulares de cada caso y el riesgo involucrado que deberá ponderar.

En este sentido, el síndico, al igual que el auditor externo, debe planificar previamente su tarea definiendo los procedimientos a emplear y el alcance y oportunidad de llevarlos a cabo.

Como el auditor externo, el síndico aplicará los procedimientos de auditoría sobre bases selectivas, determinadas según su criterio profesional de significatividad o apoyándose con el uso de métodos estadísticos.

Las funciones del síndico societario son compatibles con otros servicios que puede prestar un contador público en la medida que no se vea afectada la independencia en los términos que prescribe la RT N° 37. En consecuencia, resulta viable la coincidencia en un mismo profesional de los roles de auditor externo y síndico societario. No así el rol de asesor con el de síndico societario, aunque éste se ejerza en forma externa a la sociedad toda vez que sus opiniones podrían colaborar a formar la toma de decisiones de gestión reñidas con la función de la sindicatura societaria. En este sentido la IGJ se ha pronunciado fijando posición en sentido de que son funciones incompatibles.

Los procedimientos que en el ejercicio de sus funciones lleve a cabo el síndico societario deben documentarse a través de papeles de trabajo o documentación que sirva de respaldo de lo actuado la que deberá conservarse por un plazo mínimo de 10 años.

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

En cuanto a la responsabilidad de los síndicos societarios la LGS en su art. 296, primer párrafo, establece que los síndicos son ilimitada y solidariamente responsables por el incumplimiento de las obligaciones que les impone la ley, el estatuto y el reglamento. Prescribe que su responsabilidad se hará efectiva por decisión de la asamblea y que la decisión de ésta declarando la responsabilidad importa la remoción del síndico.

El art. 297 por su parte establece que los síndicos son responsables solidariamente con los directores por los hechos y omisiones de éstos cuando el daño no se hubiera producido si hubieran actuado de conformidad con lo establecido en la ley, estatuto, reglamento o decisiones asamblearias.

Por último, el art. 298, por aplicación de las normas previstas para los directores, remite a los artículos 271 a 279 para extender los casos de responsabilidad de los síndicos societarios previendo situaciones tales como la: a) prohibición de contratar con la sociedad si no se observan ciertos recaudos, b) interés contrario a la sociedad, c) actividades en competencia, d) mal desempeño del cargo, y d) acción social y acción individual de responsabilidad.

El síndico titular asume responsabilidad por sus actos y omisiones desde el momento en que acepta su designación. Debe permanecer en su cargo hasta que la asamblea lo reemplace designando sucesor y éste acepte. El mandato subsiste, y por ende la responsabilidad, si el acto asambleario se realiza a posteriori de vencido el plazo de designación conforme calendario. De igual manera, la renuncia presentada ante el directorio no lo exime de responsabilidad por los actos y u omisiones en ejercicio de su función desde el momento que aceptó el cargo para el que fue designado hasta que se acepta su dimisión por parte de la asamblea.

En relación con la figura del síndico societario suplente, la doctrina se encuentra dividida entre quienes interpretan que la aceptación del cargo, en oportunidad de su ofrecimiento por parte de la asamblea, expresa la vocación jurídica previa de reemplazar una vacancia por el simple hecho de producirse. Quienes sustentan esta posición, al igual que para el caso de la elección de directores suplentes, interpretan que la asamblea, al designar síndicos suplentes, y estos aceptar el cargo, ya confió en ellos la facultad y la obligación de asumir en caso de que se lo requiera ante situaciones de vacancia. Por otro lado, se encuentran quienes interpretan que esa obligación latente debe perfeccionarse con la aceptación del cargo presentada al directorio ante la presencia de una vacancia a cubrir. Lo expuesto presenta una situación no prevista con claridad por parte de la ley que obliga a quienes acepten la designación como síndicos suplentes a estar expectantes y cubrir todas las formalidades que resulten posibles a efectos de salvaguardar la responsabilidad durante la transición.

Situaciones especiales:

- Renuncia al cargo de síndico:

La renuncia debe hacerse por escrito y se perfecciona cuando es aceptada por la asamblea de accionistas, ordinaria o de clase de accionistas, si esto último estuviera previsto por los estatutos (art. 234, inc. 2, LGS). Este principio es válido tanto para las sindicaturas individuales como para las colegiadas¹³

El directorio sólo tiene facultades para recibir la renuncia presentada por el síndico que plantea la situación, pero nunca para considerar la disidencia de un síndico en el caso de

¹³III Congreso Argentino de Derecho societario - Salta año 1982 – Exposición Dr. Armando Casasola

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

sindicatura colegiada – Comisión fiscalizadora:

La disidencia en las sindicaturas colegiadas es aceptable.

El o los síndicos disidentes dentro de la comisión fiscalizadora deben actuar individualmente conforme su leal saber y entender, ejerciendo las atribuciones que la ley les confiere a cada uno de ellos en forma personal. En consecuencia, están obligados a poner en marcha todos los mecanismos y acciones que consideren necesarios a fin de evitar, o procurar que se produzca, el daño o perjuicio que interpretan se producirá al ejecutarse la resolución que han vetado.

Es la asamblea de accionistas el único órgano capaz de eximir a la sindicatura de las decisiones consideradas nulas¹⁴.

- Figura del “balance falso” del art. 300, inc. 2, del CP.

Este delito se ubica dentro de los “delitos contra la fe pública”. Su sanción busca preservar la transparencia de los actos de comercio, la confianza, honestidad y la buena fe en los negocios y castigan todas aquellas acciones que atenten contra esto.

En relación con la responsabilidad por balance falso se destaca que la ley no exige que se provoque un daño a terceros, a la fe pública, como consecuencia del empleo de la información que surge de balances o cualquier otra clase de documentos de los mencionados. Basta la existencia (la preparación) de documentación con información falsa, distorsionada o segmentada para que se configure el delito. Lo único que debe probarse para que se verifique el supuesto previsto en el código es la existencia de dolo. La voluntad de influir, de incidir en la toma de decisiones de terceros a partir de la preparación de documentos, ex profeso, adulterados.

La previsión del art. 300, inc. 2, del CP alcanza al contador en su rol de síndico societario no así en el desempeño como auditor externo de estados contables atento a que la enumeración del artículo se interpreta en sentido taxativo.

Un aspecto importante para tener en cuenta con relación a la calificación de conductas y, por ende, atribución de responsabilidades con relación a este delito, se presenta con el empleo de términos por parte del código a los que la profesión les otorga un alcance o acepción distinta de lo que podrían interpretar jueces y personas del derecho. Esta situación, no remediada hasta el presente, provoca inseguridad jurídica y atenta contra los profesionales que se desempeñan como síndicos societarios toda vez que, la merituación judicial de su actuación sobre la base de conceptos erróneos puede conducirlos a sanciones que no corresponden.

El síndico no certifica, solamente emite una opinión respecto de la razonabilidad de la información presentada, considerada en su conjunto y ponderando la significatividad de los desvíos que pudiera detectar.

IV. El delito de asociación ilícita y la reforma de la ley penal tributaria y previsional

A partir de su publicación en el Boletín Oficial, el 22 de enero de 2004, ha entrado en vigor y tuvo vigencia la controvertida modificación introducida a la ley 24.769 Penal Tributaria y Previsional, Régimen Penal Tributario.

¹⁴Nissen, Ricardo A. – Impugnación judicial de actos y decisiones asamblearias – Ad Hoc, 2006

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

Efectivamente, la ley 25.874 sustituyó el artículo 15 de la ley 24.769, incorporando dos hipótesis delictuales típicas, a saber:

1. Primera hipótesis típica: la concurrencia del sujeto activo del delito con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en dicha ley, supuesto para el cual se prevé un mínimo de cuatro años de prisión.
2. Segunda hipótesis típica: el hecho de formar parte de una asociación u organización compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en dicha ley. Para este supuesto prevé pena de prisión de tres años y seis meses a diez años, escala penal cuyo mínimo se eleva a cinco años para quien o quienes resulten ser jefes u organizadores de tal asociación u organización.

En la primera hipótesis (punto 1) llama poderosamente la atención la preocupante técnica legislativa consistente en establecer para el delito tipificado un mínimo penal – cuatro años de prisión-, pero no un máximo. Esta indefinición legislativa colocó a la norma en manifiesta oposición al principio de legalidad consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional, uno de cuyos corolarios es, justamente, el principio *nulla poena sine poena scripta et stricta*, extremo que resulta flagrantemente violentado.

Válido resulta destacar que desde su dictado (2004) hasta la fecha del presente documento (marzo 2020) nada se ha modificado, repitiéndose la fórmula hasta en el Proyecto de Reforma al Código Penal que ingresó en el 2019 para su análisis por el Poder Legislativo.

En lo que respecta a la segunda hipótesis (punto 2), rápidamente se repara en la existencia de una inquietante ambigüedad en la configuración de la figura delictiva en cuestión, a saber: el recurso al adverbio “habitualmente” como circunstancia de modo integrante del tipo objetivo en cuestión pasa a ser una cuestión librada al criterio de cada juez en particular, con lo cual evidentemente se pierde totalmente la garantía de certeza en el conocimiento previo de la ley e igualdad frente a la misma.

Reiteramos que, al igual que en el supuesto de la “concurrencia”, desde su dictado (2004) hasta la fecha del presente documento (2020) nada se ha modificado, repitiéndose la fórmula hasta en el Proyecto de Reforma al Código Penal que ingresó al Congreso Nacional durante el año 2019 para su análisis por el Poder Legislativo.

A lo largo de los años, la doctrina y la jurisprudencia no han escatimado críticas a la figura típica de la asociación ilícita, cuestionando la constitucionalidad de esta desde diferentes ángulos de análisis¹⁵.

Por otra parte, esta reforma vedó la excarcelación por la escala penal que establece establecida. En este sentido, se violaría el principio de inocencia que ampara a todo habitante de la Nación porque ante la sospecha de haber incurrido en la conducta reprimida en la norma cuestionada deviene la prisión preventiva durante la tramitación del proceso penal. De esta manera se prioriza, lo que ha sido tradicionalmente criticado, la inexcrcelabilidad por categorías de delito, que inhibe al juez de la posibilidad de evaluar el peligro existente sobre el proceso o el de fuga, que son los únicos elementos

¹⁵ Afectación del principio constitucional de reserva (art. 19 CN) por penalizar actos privados (v.g. acuerdo de voluntades); afectación del principio constitucional de legalidad (art. 18 CN) como consecuencia de la vaguedad de la definición de los elementos del tipo objetivo de la figura.

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

razonablemente válidos para establecer el arresto preventivo.

Por lo tanto, la prisión cautelar prevista en el reciente art. 15 de la Ley N° 24.769 del Régimen Penal Tributario ley 27.430 funciona como una suerte de pena anticipada ya que podría aplicarse hasta en situaciones en las cuales no existe peligro procesal alguno.

Las Federaciones emisoras de este pronunciamiento entienden que resulta necesario tener presente las apuntadas reservas manifestadas por el pensamiento de juristas y magistrados para advertir que el delito de asociación ilícita deberá ser manejado con suma cautela, a cuenta del riesgo de calificar como tales, hechos que, en rigor, constituyen supuestos de genérica participación criminal (art. 45 CP: complicidad primaria o secundaria) o incluso, sólo reflejan expresiones de ideas de discutible relevancia penal pero que, en modo alguno, evidencian la existencia de un acuerdo de voluntades tendientes a llevar a cabo por medio de una estructura estable con vocación de permanencia en el tiempo una pluralidad de planes delictivos.

V. Conclusiones frente al delito de asociación ilícita fiscal según incorporado por la Ley N° 25.874 y que se mantiene en el Régimen Penal Tributario ley 27.430

El sistema tributario argentino, cuyo capítulo penal reposa en la Ley N° 24.769 y en el actual Régimen Penal Tributario ley 27.430, tal como apunta un reputado tributarista, poco tiene de “sistema”. Antes bien, el “carácter errático e irracional del régimen tributario nacional, resultado de esas continuas modificaciones que se contradicen las unas a las otras, periódicamente sancionadas, pone de manifiesto las bruscas oscilaciones de la política tributaria que sin rumbo fijo deambula de un extremo a otro, de una excesiva generosidad, a un rigorismo carente de sustento jurídico, ético y moral.”¹⁶

En ese universo normativo complejo e inestable, apremiado por la necesidad de interpretar y asesorar de manera solvente a su cliente, transcurre la actividad profesional diaria del contador público que presta servicios impositivos, del síndico y del auditor que, ahora, de manera totalmente sorprendente e injustificada, se encuentra en el ojo de una tormenta legislativa y mediática, donde aparece estigmatizado como una suerte de culpable ideológico del crónico problema de la evasión fiscal que, en múltiples formatos, aqueja a nuestro país.

Pasan, entonces a vivir en el peor de los mundos posibles por cuanto, en muchísimos casos, deben brindar asesoramiento según su leal saber y entender sobre cuestiones donde la complejidad intrínseca y/o gramatical de las normas crean “zonas de penumbra” legales, expuestos a la variable calidad (básicamente, en términos de exactitud y exhaustividad) de la información que reciben de sus clientes y la variable temperamento (en términos de razonabilidad argumental) de los criterios adoptados por el Fisco.

Virtualmente atrapado por el fuego cruzado proveniente de sus obligaciones como prestador de servicios profesionales al cliente y como intérprete de normas complejas e inestables emanadas del legislador y del ente recaudador, el contador público independiente que presta servicios impositivos, el síndico y/o el auditor externo, por el

¹⁶ Rodolfo R. Spisso: Tutela judicial efectiva en materia tributaria. Protección del contribuyente ante el estado de sitio fiscal. Depalma, Buenos Aires, 1996, p. 358.

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

sólo hecho de cumplir con el rol profesional que les corresponde, quedan a partir de la entrada en vigencia de la Ley N° 25.874 expuestos a ser reputado partícipes o incluso autores de delitos donde su estado de inocencia nada vale porque las escalas penales previstas para tales supuestas maniobras les impiden acceder al beneficio de la exención de prisión o de la excarcelación para probar, desde la libertad, su inocencia.

La apuntada complejidad e inestabilidad de las situaciones normativas que el profesional Asesor, liquidador de impuestos, contable o auditor está llamado a resolver diariamente genera dudas y si a ello le sumamos los criterios cambiantes en el propio Fisco el ejercicio profesional se torna inseguro.

Desde ahora, súbitamente, los jueces con competencia penal se verán llamados a dirimir, munidos de escalas penales severísimas, esa clase de situaciones donde sólo la inversión de mucho tiempo y esfuerzo intelectual puede probar, a veces más tarde que temprano, que el consejo profesional era correcto o en su caso incorrecto por causas ajenas al profesional.

Que ese profesional deba aguardar el arribo de esa conclusión desincriminatoria privado de su libertad se hace constitucionalmente indefendible y, más aún, profesional y socialmente injusta. Piénsese el daño a su reputación y actividad profesional que se produce por estar privado de su libertad cuando lo es injustificadamente. Nadie lo puede reparar.

Que el contador público asuma el mentado riesgo del error no debería tener por consecuencia el mentado estigma de ser considerado parte de una prestación de servicios “per se” sospechosa de connivencia con el delito económico y, en esa línea, susceptible de ser lisa y llanamente intimidada con figuras delictivas defectuosas en su redacción, pero inequívocas en cuanto a su vocación de castigar primero e investigar después.

Respecto de los sujetos penalmente responsables “... debe quedar absolutamente clarificado que la nueva figura no está dirigida al profesional certificante o dictaminante de los balances de las firmas que los contrata o a quienes realizan el planeamiento fiscal de los grupos empresarios...”.

Y agrega luego: “... Las asociaciones criminales a las que se dirige la punición agravada no admiten vinculación alguna con el ejercicio libre profesional en tanto éste sea ejercido en el marco de la Ley.

Indudablemente quien gestiona o fabrica documentación falsa, quien comercializa facturas apócrifas, quien brinda el soporte logístico material para que cientos de contribuyentes evadan sus impuestos, no puede ser confundido con el “buen asesor” de una empresa”¹⁷.

VI. Consideraciones finales

En resumen, cabe destacar las siguientes consideraciones:

- El profesional en ciencias económicas solo responde por aquello que, efectivamente, pudo conocer obrando con los conocimientos técnicos

¹⁷ Artículo del Dr. Carlos F. Lucuy en Doctrina Tributaria – ERREPAR N° 284, noviembre de 2003, titulado “El Combate al Crimen Fiscal Organizado” en páginas 1005 a 1016.

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

necesarios para el ejercicio de la profesión.

- Si por negligencia no descubrió omisiones o distorsiones que debió haber descubierto, aplicando de acuerdo con las circunstancias, los procedimientos de auditoría establecidos en las normas profesionales y que corresponden al tipo de servicio que le fue encomendado, no estará amparado ni liberado de responsabilidad legal.
- El contador público actuando en sus distintos roles, ya sea como asesor impositivo, liquidador, auditor externo o síndico societario no tiene la calidad de funcionario público a la que se refiere el artículo 77 del Código Penal. Por ende, no se encuentra obligado a denunciar los ilícitos de la normativa Penal Tributaria o de otro tipo.
- Del mismo modo, entendemos desacertado las previsiones contenidas en el artículo 237 del Código Procesal Penal Federal (ley 27.482) que impone, en el inciso c), una “extraña” obligación de denuncia a los Contadores, generando así obligaciones de denunciar hechos conocidos en la vida privada, familiar o amistosa.
- Su texto establece que “tendrán obligación de denunciar los delitos de acción pública:
 - a. Los magistrados y demás funcionarios públicos que conozcan el hecho en ejercicio de sus funciones.
 - b. Los médicos, farmacéuticos o enfermeros, siempre que conozcan el hecho en el ejercicio de su profesión u oficio, salvo que el caso se encuentre bajo el amparo del secreto profesional.
 - c. Los escribanos y contadores en los casos de fraude, evasión impositiva, lavado de activos, trata y explotación de personas.
 - d. Las personas que, por disposición de la ley, de la autoridad o por algún acto jurídico tengan a su cargo el manejo, la administración, el cuidado o control de bienes o intereses de una institución, entidad o persona, respecto de los delitos cometidos en perjuicio de esta o de la masa o patrimonio puesto bajo su cargo o control, siempre que conozcan del hecho por el ejercicio de sus funciones.
- En todos estos casos la denuncia no será obligatoria si razonablemente 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.
- Acorde a la doctrina penal y a las propias definiciones del Régimen Penal Tributario ley 27.430, se entiende que el contador, aún en el ejercicio irregular de sus tareas, no podrá ser autor del delito de evasión, ya que éste será ejecutado por el obligado (responsable propio o ajeno). Por ende, tampoco se considera que proceda respecto del profesional la coautoría del ilícito.
- Solo cabrá asignar responsabilidad en materia penal tributaria a aquellos profesionales de Ciencias Económicas que en el ejercicio de su actividad y

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

en el desempeño del rol de asesores, liquidadores, síndicos, auditores, etc., verifiquen su participación en grado de dolo y en forma personal en el hecho delictivo. Resulta de aplicación en esos casos la figura de la complicidad (primaria o secundaria).

- Debe comprobarse, además, que en su accionar han estado presentes los elementos objetivo y subjetivo (accionar doloso) del delito imputado. Es decir que en el desempeño del rol que les cupo en el ente contratante han tenido intención y voluntad de evadir, dañando consecuentemente a la Hacienda Pública.¹⁸
- La Justicia, en su mayoría, ha recogido la doctrina que no cualquier acción (por comisión o por omisión), realizada por un contador, reúne los requisitos para ser considerada “acción típicamente dolosa”, sino que es necesario que el ardid desplegado por el profesional sea idóneo. Reiteramos, el ardid desplegado para burlar al fisco debe ser idóneo y no puede verse perfeccionado en el simple ocultamiento o la supuesta falsedad que se comete al momento de la presentación de una declaración jurada o en la mera presentación de un Balance. Ello, por cuanto las figuras no tipifican la simple mentira sin basamento alguno y fácilmente detectable. Idoneidad del ardid en el juzgamiento de los profesionales, de eso se trata.¹⁹
- Respecto a las cartas de representación, no son sustituto de un procedimiento que se debió haber aplicado de acuerdo con lo acordado entre las partes, sino la documentación y evidencia de que el profesional solicitó la información correspondiente.
- Es de suma importancia recordar que el profesional realiza su tarea respaldándola en sus propios papeles de trabajo, los que deben ser guardados bajo estricto secreto profesional. El art. 156 del Código Penal establece: “Será reprimido con multa ... e inhabilitación especial, en su caso, por 6 meses a 3 años, el que teniendo noticia, debido a su estado, oficio, empleo, profesión o arte, de un secreto cuya divulgación pueda causar daño, lo revelar sin justa causa”. Una norma que libere del secreto profesional o lo obligue a revelarlo o bien se difunda con el consentimiento del interesado, no es justa causa, sino que allí no existe secreto. Esta situación pone de manifiesto que el contador público tiene la obligación legal de no revelar cuestiones conocidas en el ejercicio de la profesión y, desde este punto de

¹⁸ CSJN “Parafina del Plata” (2/9/1968) “La mera comprobación de la situación objetiva en que se halle el infractor no basta para configurar el delito, ya que las normas punitivas de la ley 11.683 consagran el principio de la personalidad de la pena, que responde en esencia al concepto fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible puede serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente”.

¹⁹) CNPE “Eduardo Eurnekian” (3/8/2004) “... la adecuación de una conducta como delictual o infraccional, debe surgir de un análisis profundo de la relación causal existente entre el ardid o engaño empleado por el sujeto activo y el error en que incurre el sujeto pasivo (Fisco) como consecuencia de aquel. Es decir en la “idoneidad del ardid” debe buscarse la difícil armonización de ambas figuras”.

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

vista, no puede ser compelidos a mencionar hechos relacionados con sus clientes.

- El artículo citado del Código Penal se encuentra por sobre la Ley 11683²⁰. Es distinto el caso del deber de información sobre operaciones que el profesional realiza con terceros (en este caso su cliente), es decir su propia relación comercial, sus honorarios, que es diferente de la documentación que recaba el contador público de las operaciones de otros terceros con el ente. Por ello, los papeles son propios del profesional y no integran la documentación comercial o de sustento de su relación comercial con su cliente, que es lo que sí puede pedírsele.
- En todo momento el accionar de la Administración Fiscal tiene que estar enmarcado en el respeto a ultranza de las normas legales, sin olvidar la presunción de inocencia que surge explícita de nuestra Carta Magna.
- La mera aplicación de presunciones para imputar una responsabilidad penal²¹ implica una actuación excesiva e injustificada que crea un lamentable marco de inseguridad jurídica y una inestabilidad en el ejercicio profesional. Para extender la denuncia penal al profesional los agentes fiscalizadores deberían tener suficientes elementos respecto de la participación del contador público en los ilícitos detectados. Que el profesional se limite a recabar determinada información no implica de forma concreta y puntual que haya realizado un verdadero análisis situacional de la cuestión o que haya revisado la información; el alcance de su trabajo profesional debe ser esclarecido inclusive con la propia participación del profesional cuestionado. Sin embargo, si de la información recabada y después de evaluar la aportada por el profesional cuestionado, surgiera su posible participación en algún ilícito, corresponde su juzgamiento por los Tribunales de Ética y Disciplina Profesional y/o por la Justicia según sea aplicable. Y esta evaluación debe ser efectuada en la administración fiscal por quienes revistan el carácter de jueces administrativos, sin que sea facultad de los funcionarios que no revisten tal carácter iniciar –por propia decisión- cualquier investigación al efecto.
- La conducta del profesional para ser alcanzada por sanciones de tipo civil y penal debe requerir de la existencia de una relación de causalidad adecuada entre la situación reprochable y la conducta del profesional. La detección de un delito no implica necesariamente la participación dolosa del profesional, no es válido que la AFIP y/o los Organismos Recaudadores Locales se conviertan en jueces evaluando los papeles de trabajo de los profesionales, que como ya fuera dicho le son propios y deben ser guardados bajo estricto secreto profesional.
- Si existen sospechas fundadas se debe hacer la correspondiente denuncia dando la posibilidad al profesional de ejercer su legítima defensa en juicio.

²⁰ Reconocida de manera general por la doctrina e incluso por la misma Dirección General Impositiva, quien en su Dictamen 6/96 (DAL) del 30/1/96, a contrario sensu, sostuvo que el secreto profesional no rige para los profesionales que actúan como funcionarios públicos (en el caso se trataba de la actuación de escribanos).

²¹ Como lo fue en su momento la Instrucción General 359/97 de la AFIP.

FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

Empero, se comparte ampliamente que de resultar partícipe de delitos le caben responsabilidades civiles y penales. Además, será pasible de las sanciones que pudieren corresponderle por aplicación del Código de Ética vigente.

- Vista la amplia gama de encargos (servicios) normados en la RT 37, a los que puede ser convocado un contador público independiente, resulta de fundamental importancia que, quien deba juzgar el accionar del profesional tome debida nota del encargo, su planificación, el desarrollo del trabajo, su opinión, conclusión, constatación o descripción de hallazgos para valorar con equidad y objetividad las responsabilidades consecuentes.