

I. INTRODUCCIÓN

La definición de las diferentes funciones que puede asumir un Contador Público en el ejercicio de su actividad profesional es de particular importancia para fijar las responsabilidades que le caben con orden a la legislación civil, comercial y penal vigentes, así como las administrativas especiales (aquellas fijadas por normas administrativas para algunas actividades de policía del Estado, como las del sistema financiero y del de seguros, por ejemplo) y las éticas.

Por otra parte, muchos usuarios de los servicios profesionales y de la información contable no tienen una comprensión adecuada de la naturaleza, características y limitaciones de dichas funciones, lo que puede originar confusión o afectar la correcta interpretación de la información. Por ello, la F.A.C.P.C.E. y la F.A.G.C.E. han considerado necesario clarificar con este trabajo las características de cada una de estas tareas profesionales de manera de esclarecer ante los usuarios, los poderes públicos y la comunidad en general en qué consisten cada una de ellas, sus contenidos, fines y responsabilidades legales.

Las principales funciones de un Contador Público que a los fines de este trabajo merecen destacarse se pueden categorizar básicamente en:

Auditor externo de estados contables.

Síndico societario.

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, prestación de servicios administrativos, etc.).

Como resultado de cada una de estas funciones el Contador Público puede tener responsabilidades de distinta naturaleza pero este trabajo se centrará en las consecuencias de tipo penal.

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, sumada a instrucciones internas de la A.F.I.P.^[1] han hecho más compleja esta situación. Como se menciona en otra parte de este trabajo, la disparidad entre esas regulaciones en relación con los servicios profesionales puede 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 limitaciones en su ejercicio.

II. RESPONSABILIDAD PENAL TRIBUTARIA DE LOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS

Conceptos Generales del Derecho Penal

Partiendo de la falsa idea de que siempre es posible desde el derecho penal modificar determinadas conductas, la reforma a las Leyes 11.683 y 24.769 que introdujeron un agravamiento generalizado del régimen sancionatorio, las “facturas apócrifas” y la discutida figura de la “asociación ilícita” 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 descriptas por la Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769

—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 mejor.

A. Autoría y participación

Es evidente que tratándose de la ley penal tributaria, resulta bastante común que los ilícitos contemplados en ella sean 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 éstos aportan su actividad dolosamente con intención y voluntad de delinquir, no hay ninguna duda de 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 consumir el mismo. Se dice que es autor el que 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, entre los artículos 45 a 49, regula la participación criminal.

A.1. Autor

Siguiendo la indiscutida línea de pensamiento del maestro Claus Roxin^[2] —quien estudia 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 amplia de dominio del hecho final.

El autor maneja la acción, teniendo el poder de decisión suficiente como para decidir 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*”.

A.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 propia ⁽¹³⁾.

Al decir de Esteban Righi y Alberto Fernández ⁽¹⁴⁾, 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 codominio del hecho; e) por último y tal vez el más importante para medir la posible coautoría de los profesionales en 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 C.P. en cuanto enuncia a los que: “*...tomasen parte en la ejecución del hecho...*”.

A.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:

A.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.

A.3.2. **Cómplices**: son sujetos que tienen un rol secundario que consiste en ayudar al autor a cometer el delito.

A.3.2.1. Serán **Cómplices Primarios** aquellos cuya colaboración es imprescindible, 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 C.P. en cuanto describe a quienes: “*....prestasen al autor o autores un auxilio o cooperación sin los cuales no habría podido cometerse....*”.

A.3.2.2. Serán **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 imprescindible ⁽¹⁵⁾.

B. Conceptos generales sobre responsabilidad penal tributaria

B.1. De las personas físicas

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.

B.2. De las personas jurídicas

No resulta ocioso destacar que nuestro ordenamiento penal castiga a personas físicas pues sostiene el principio que la sociedad no puede delinquir. Por lo tanto, las imputaciones en materia penal tributaria sólo podrán hacerse a personas físicas y la responsabilidad se generará exclusivamente por la actuación personal, a título de dolo, de los integrantes o representantes de la persona jurídica.

El artículo 14 de la Ley 24.769⁽¹⁶⁾ extiende su autoría a un número cerrado de representantes y directivos que, por su jerarquía y competencia, están en situación de impulsar y producir estos delitos. Ello así, se impone por parte de quien juzga verificar la participación real en las conductas reprochadas de los sujetos que revistan apariencia directiva ⁽¹⁷⁾.

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 resultado ⁽¹⁸⁾.

Luego de las definiciones precedentes, entraremos en el análisis de las responsabilidades de cada uno de los roles del profesional en ciencias económicas planteados.

III. ROLES Y RESPONSABILIDADES DE LOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS

1. Auditor externo de estados contables

El auditor externo puede realizar distintos tipos de trabajos sobre estados contables o información contable. Cada uno de ellos

tiene características y alcances muy diferentes y por lo tanto es importante que los usuarios de dicha información los diferencien para interpretarlos correctamente. Los más habituales son:

La auditoría.
La revisión limitada.
La certificación.

La auditoría tiene por finalidad emitir una opinión sobre si los estados contables presentan razonablemente la situación patrimonial y sus cambios.

La revisión limitada de los estados contables es un trabajo realizado con un alcance menor que el necesario para emitir una opinión sobre la razonabilidad de dichos estados. Por lo tanto, el auditor no puede emitir opinión y así lo dice en su informe pero agrega que como resultado de su tarea no han surgido observaciones significativas o en caso contrario indica cuáles han surgido.

La certificación, en cambio, es un servicio más limitado aún que la revisión limitada y mucho más limitado aún que la auditoría, que se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales. El Contador Público en estos casos esencialmente coteja la información con los registros contables y/o con otra documentación de respaldo e informa las discrepancias que surgen de ese cotejo. Las certificaciones con fines impositivos, como para solicitar reintegros, están incluidas en este concepto.

En todos los casos es necesario tener en claro que la preparación de la información o estados contables que se auditan es responsabilidad del ente y no del auditor. La función del auditor es realizar su trabajo de auditoría o revisión e informar sus resultados correctamente. 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, que se ha volcado en las normas de auditoría (en la Argentina la Resolución Técnica Nº 7 "Normas de Auditoría" de la FACPCE).

Resulta importante clarificar qué es la labor de auditoría y el consiguiente informe del auditor, ya que la falta de una clara noción por parte de los terceros (funcionarios, jueces, verificadores, etc.) puede hacerles concluir que el contador público "da fe" de cada una de las operaciones, hechos y actos acaecidos en relación con el ente, lo que en sí misma sería una labor de imposible cumplimiento material.

Este trabajo se focaliza en el primero de los tres servicios, la auditoría de los estados contables, porque su alcance es mayor que el de la revisión limitada y más aún que el de una certificación.

En la auditoría se espera que el auditor externo de una opinión (aseveración positiva) imparcial sobre la razonabilidad de los informes o estados contables del ente. En otras palabras, trata de detectar distorsiones significativas en los informes contables que revisa. En caso de que no cumpla con su cometido, será pasible de diferentes tipos de sanciones según las circunstancias.

En este punto es importante hacer una aclaración. Los estados contables de cierre de ejercicio o trimestrales preparados en cumplimiento de disposiciones legales tienen como objetivo suministrar la información en base a las normas contables vigentes y no necesariamente son útiles para cualquier fin o usuario. Por ejemplo, estos estados contables no le serán de demasiada utilidad al potencial comprador de una empresa. Necesitará otro tipo de información, la que a su vez le será muy útil que sea auditada pero aplicando procedimientos adecuados a sus necesidades particulares.

Está fuera del alcance de la función del auditor revisar u opinar sobre aspectos que no tengan un efecto significativo sobre los estados contables, como por ejemplo sobre política de distribución de dividendos.

El cumplimiento de sus tareas en forma adecuada y de acuerdo con los estándares técnicos más adecuados (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 preparada de acuerdo con normas contables vigentes o con otro marco normativo según el caso (a las cuales debe identificar en su informe) y considerada dicha información en su conjunto. Por ello no debe interpretarse erróneamente que el auditor emite una opinión sobre la "precisión" o "exactitud" de la información contable en su conjunto, o sobre una cuenta o grupo de cuentas o transacciones consideradas individualmente.

No emite una opinión sobre la "precisión" o "exactitud" de la información contable en su conjunto debido a limitaciones que necesariamente tiene la información como, por ejemplo, que incluye valores basados en estimaciones o en la probabilidad de ocurrencia de determinados hechos futuros. En otras palabras, la información auditada no debe tener distorsiones significativas que podrían haberse evitado en el proceso normal de su preparación o detectado en el proceso normal de su revisión.

Otro motivo por el cual opina sobre la razonabilidad y no sobre la exactitud de la información es que sería imposible hacerlo sobre esta última. Debe orientar sus esfuerzos en función de la significatividad que los datos pueden tener y aplicar 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. Por otra parte, el tiempo que demandaría sería tal en muchos casos que la auditoría se terminaría mucho tiempo después de haber sido preparados los estados contables, cuando ya no tendría suficiente utilidad por la falta de oportunidad. Además y aunque fuera posible revisar la totalidad de las operaciones, activos, pasivos y resultados informados por la contabilidad, es materialmente imposible asegurar indubitadamente que no haya otras operaciones, activos, pasivos y resultados no informados. Dadas estas limitaciones y la

complejidad que implica hacer un trabajo adecuado, entre otros factores, es que la profesión mundial ha desarrollado pautas, técnicas y metodologías para la mejor y más efectiva realización de los trabajos de auditoría, que están reflejadas en las normas de auditoría (la Resolución Técnica Nº 7 “Normas de Auditoría” de la FACPCE).

Por otra parte, tampoco debe interpretarse erróneamente que el auditor está opinando sobre una cuenta o grupo de cuentas consideradas individualmente por los mismos motivos mencionados.

También 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. Estos hechos que ocurran o nueva información que se obtenga con posterioridad a la emisión de su informe pueden también aportar mejor información que de haber ocurrido antes podrían haber servido para corregir estimaciones hechas en los estados contables. El profesional que había emitido su informe de auditoría no es ni puede ser responsable por las consecuencias de estos nuevos hechos o de la obtención de nueva información a posteriori. Su actuación debe ser analizada a la fecha de su informe y con la información disponible en aquel momento. Un ejemplo sencillo ayuda a aclarar este concepto. Un banco cuya situación es muy sólida a la fecha en la que el auditor emite su informe sobre sus estados contables puede verse obligado a cerrar sus puertas al público y no poder devolver la totalidad de los depósitos recibidos si poco tiempo después corre un rumor falso en su contra que sea creído por el público y los agentes económicos, ya que ninguna entidad financiera tiene fondos líquidos disponibles para devolver en cualquier momento un volumen anormalmente alto de depósitos.

Como parte de las tareas que el auditor debe realizar para el correcto 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 las muestras seleccionadas para las pruebas.

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 la emisión de facturas o documentos equivalentes.

Aplicar procedimientos con el fin de tratar de detectar engaños para ocultar, modificar, disimular o no revelar la real situación del ente.

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 son razonables, y que del análisis de cuentas relacionadas tales como las referidas a retribuciones por servicios, trabajos de terceros, servicios contratados, honorarios y similares, no surja la existencia de personal no declarado.

Aplicar procedimientos para tratar de identificar si existen erogaciones (gastos) sin comprobantes.

Constatar la aplicabilidad o no de las disposiciones que podrían obligar al ente a actuar como agente de retención o percepción, así como si presenta sus correspondientes declaraciones juradas.

Revisar el depósito regular de los tributos retenidos o percibidos y de los aportes y contribuciones retenidos.

En caso de insolvencia patrimonial o dudas sobre las posibilidades del ente de continuar con sus operaciones, deberá evaluar si se puede considerar al ente como una “empresa en marcha” y su efecto en los criterios de valuación.

Revisar que los beneficios impositivos obtenidos por el ente, tales como exenciones, desgravaciones, reintegros, recuperos, devoluciones o subsidios surgen de la aplicación razonable de las disposiciones legales.

Evaluar la razonabilidad de los valores asignados a las operaciones de importación y exportación.

Obtener la 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 ha indagado o solicitado información al respecto y no como sustituto de otros procedimientos que deba aplicar sobre esa información.

Dejar constancia del cumplimiento de su tarea en sus papeles de trabajo, de acuerdo con lo dispuesto por las normas de auditoría vigentes.

Es importante recalcar que las señaladas constituyen algunas de las tareas que el auditor debe realizar y éste debe establecer en cada caso cuáles resultan aplicables de acuerdo con las características y circunstancias particulares del ente examinado. También debe determinar la extensión o el alcance de la labor a desarrollar para cada tarea. Todo esto es con el fin último de reunir los elementos de juicio necesarios que le permitan emitir su opinión sobre los estados contables auditados.

Es fácticamente imposible esperar que el auditor, además de opinar sobre estados contables, garantice la inexistencia de fraude o de simples errores de cualquier magnitud. Si en cambio, y como resultado de los procedimientos que aplique, detecta un fraude o error significativos, su obligación es solicitar al ente que ajuste adecuadamente los estados contables y si el ente no lo hace debe reflejar la salvedad correspondiente en su informe sobre dichos estados contables. A simple modo de ejemplo, un fraude que es prácticamente imposible que el auditor detecte es el montado como un circuito paralelo al habitual de la empresa y sin puntos de contacto en común (distintos clientes, proveedores, depósitos, etc.).

Merece un comentario adicional la factibilidad de detectar documentación (por ejemplo facturas) que corresponda a operaciones

inexistentes. Aún aplicando adecuadamente los procedimientos de auditoría y por no ser posible revisar la totalidad de las operaciones, hay cierta probabilidad de que el auditor no pueda detectar la falsedad. Tampoco probablemente la detectará si queda comprendida en esa muestra pero ha sido preparada de forma tal que tenga apariencias de ser auténtica y más aún si ha sido cobrada o pagada. Además hay otras circunstancias que pueden hacer más fácil o difícil detectar la falsedad pero que dependerán de las circunstancias fácticas de cada caso. Por lo tanto, es necesario analizar cada circunstancia en particular para poder llegar a una conclusión.

Si el auditor ha observado que no se cumplen las disposiciones legales en lo que es materia de su competencia deberá analizar si ello puede afectar significativamente los estados contables. Si fuera así deberá proponer los ajustes que estime pertinentes a fin de que los estados contables expongan la información razonablemente. La no aceptación de su propuesta, como en cualquier otra situación, implicará la evaluación de si corresponde o no que tal circunstancia incida en su informe del auditor. Asimismo puede resultar conveniente el envío de una nota a las máximas autoridades del ente donde consten las discrepancias observadas y el tratamiento dado.

Es conveniente remarcar un aspecto esencial: el ente (directorio, dirección, gerencia, etc.) es responsable por la preparación y emisión de los estados contables. La función del auditor es emitir su opinión sobre dichos estados.

Respecto a la responsabilidad legal como auditor externo, las Leyes Nro 23.771 y 24.769 dicen al respecto que será penado el contador público que a sabiendas (requiere por lo tanto la existencia de dolo) dictamine, informe, certifique balances, estados contables, documentación para cometer algunos de los delitos detallados en dichas leyes.

La Comisión de Auditoría del Seminario sobre “La actuación del profesional y el Régimen Penal Tributario y Previsional” ⁽¹⁹⁾ al estudiar los aspectos relativos a las características de la tarea del profesional consideró que el auditor independiente emite una opinión sobre balances, cuadros contables y documentación en general con instrumentos que han sido preparados y son propiedad de un ente al cual el profesional es ajeno. Adviértase que los estados contables no poseen la propiedad de ser exactos ni tampoco correctos sino razonables. Presentan, con razonabilidad, una situación patrimonial a una fecha dada o la evolución de la misma durante un período.

La tarea profesional del auditor se realiza con el objeto de obtener evidencia válida y suficiente que le permita respaldar y dar sustento a su informe.

El auditor externo no posee el dominio del hecho y no actúa durante la etapa de ejecución del delito.

Es importante que el Poder Judicial y otros poderes públicos que evalúen la conducta del profesional auditor tomen en cuenta sus dichos, los cuales están en su informe sobre los estados contables. Es por eso que conviene hacer algunas aclaraciones sobre dicho informe.

En la lectura del informe o dictamen hay que observar los siguientes elementos:

- Alcance de la tarea realizada: explica la naturaleza del trabajo que realizó y si tuvo alguna limitación para hacerlo. Al decir que efectuó su trabajo de acuerdo con las normas de auditoría está informando al lector cuál es el tipo de tareas que realizó.
- Manifestación final: es su opinión sobre los estados contables.
- Información especial requerida por disposiciones legales.

La opinión del profesional podrá ser:

- § Favorable sin salvedades
- § Favorable con salvedades
- § Adversa
- § Abstención de opinión

Por otra parte y concluyendo, para que se adjudique responsabilidad penal tributaria al auditor y para que se tipifique la conducta punible prevista en las normativas penales tributarias, es necesario que su actuación haya sido a sabiendas y que, por ende, se haya configurado el dolo.

2. Síndico societario

De acuerdo con la Ley de Sociedades Comerciales, la función puede ser ejercida por Contador o Abogado con título habilitante y domicilio real en el país. No es representante ni responsable de la persona jurídica y por lo tanto su responsabilidad legal podría ser tachada de partícipe pero no de autor por los motivos enunciados en el ítem anterior.

El Síndico es un sujeto a quien se le confía una función de tutela, preponderantemente económica, en beneficio de intereses ajenos. En el derecho societario es, además, un funcionario con atribuciones y deberes de “fiscalizador” ⁽¹⁰⁾.

El ejercicio profesional que implica la Sindicatura Societaria está orientado al denominado “Control de Legalidad” y no al “Control de Mérito o Gestión”. Es decir, su función es el control de la adecuación de las decisiones de los órganos sociales al orden jurídico en aquellas normas de orden público, imperativas, o puestas en protección del público, los accionistas o los acreedores. No obra por cuenta y orden de las sociedades o empresas.

Por otro lado, el control no podría alcanzar a la supervisión y denuncia de aquellas decisiones y actividades en lo que se refiere a criterios de eficiencia empresarial. Así, las funciones de asesoramiento de empresas no pueden ser de resorte del síndico como obligación específica, so pena de una superposición inaceptable con aquello que debe resultar la atribución exclusiva del directorio de control de los accionistas mediante los mecanismos assemblearios o aquellos que otorga la constitución de un Consejo de

Vigilancia en su caso.

Se ha dicho que los síndicos deberán asumir, frente a los directores que fiscalizan, una función que oscila entre la docencia y la advertencia firme con relación a la cumplimentación de las disposiciones de la Ley Penal Tributaria ⁽¹¹¹⁾.

La jurisprudencia también recogió esta posición reflejándola en el dictado de sus sentencias. Al respecto debemos recordar que en los autos “GREEN, Eduardo y otros s/Ley 23.771 ⁽¹¹²⁾” se sentenciaba que el control de legalidad propio de la función de “Síndico” no puede presumirse válidamente ejercido, esto con base en el principio consagrado por el Código Penal de que el dolo no se presume, dependiendo en cambio de los elementos de prueba que puedan aportarse al respecto.

Por su parte, en los autos “Mazzieri, Carlos y otros s/Ley 23.771 ⁽¹¹³⁾” se reseñaba que la calidad de síndico de la sociedad, aunque es una de las mencionadas en la ley penal tributaria, no es en sí misma indicativa de su participación. La función que legalmente le incumbe es la fiscalización privada.

Es importante resaltar que el síndico, al igual que el auditor externo, tiene responsabilidades legales claramente diferenciadas de las de los directores y la gerencia. Por otra parte, como también opina sobre los estados contables, son de la misma manera válidos los comentarios acerca de que los estados contables no son exactos ni precisos sino que deben reflejar con razonabilidad la situación patrimonial y los resultados del ente, y que el síndico también orienta sus esfuerzos en función de la significatividad que los datos pueden tener y aplica sus procedimientos sobre bases selectivas (productividad de su trabajo).

La Resolución Técnica N° 15 de esta Federación analiza la función del síndico societario y establece las pautas para el desempeño de su función debido a la complejidad de las tareas que implica el ejercicio de dicha función.

Concluyendo, para que se adjudique responsabilidad penal tributaria al Síndico Societario y para que se tipifique la conducta punible prevista en las normativas penales tributarias, es necesario que su actuación haya sido a sabiendas y que, por ende, se haya configurado el dolo.

Por otra parte, es claro advertir que desde el rol de Síndico (función exclusivamente de control) no tiene el dominio del hecho y no está actuando durante la etapa de ejecución del delito.

3. 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, por ejemplo:

Contestación de requerimientos en general.

Actuaciones con motivo de inspecciones y toda clase de cuestionamientos efectuados por los distintos organismos fiscales.

Acompañar 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 fiscalmente 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 opinables ⁽¹¹⁴⁾. En consecuencia y por ser justamente una opinión, es admisible pensar que puede haber opiniones diferentes.

Un factor importante a 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, genera las condiciones necesarias para que existan numerosos aspectos conflictivos que deben ser “resueltos” casi de manera inmediata por los profesionales en su rol de asesores. En general, existe un plazo exiguo antes de la efectiva vigencia de las normas que se sancionan, lo que impide –en la mayoría de los casos– un meditado análisis que exigiría un tiempo prudencial, del que sí dispone el fisco en su actuación, que se desarrolla meses y aún años después de acaecidos los hechos.

Esta inestabilidad normativa, por otra parte, hace que tampoco exista una validación jurisprudencial de 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 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. Cabe aclarar que para la realización de su tarea se basa únicamente en la información suministrada por el ente, la que sólo es validada por él a través de pruebas de consistencias basadas en la simple confrontación de los elementos aportados entre sí.

Cabe destacar, por otra parte, que a la luz de las implicancias que podrían derivarse para los funcionarios del ente ante el régimen penal tributario, el profesional debe destacar a dichos funcionarios que el citado régimen prevé pena de prisión para los delitos relacionados con la falsedad de las determinaciones tributarias, lo que 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 información que proporciona sea insustituible.

4. Liquidador impositivo

Si bien la situación del liquidador impositivo pareciera 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 modo de ejemplo, 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.
- 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 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 tiene el dominio del hecho.

5. 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.

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 de fecha 22 de enero de 2004, ha entrado en vigor la controvertida modificación al Régimen Penal Tributario. Efectivamente, la ley 25.874 viene a sustituir el artículo 15 de la Ley 24.769, incorporando dos hipótesis 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 coloca 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.

En lo tocante 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.

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 la misma desde diferentes ángulos de análisis^[15].

Por otra parte, esta reforma veda la excarcelación por la escala penal que establece. En este sentido, se viola 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 inexcusabilidad 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 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 funciona como una suerte de pena anticipada ya que podría aplicarse hasta en situaciones en las cuales no existe peligro procesal alguno.

La Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas y la Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas 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.

Conclusiones frente al delito de asociación ilícita según la Ley N° 25.874

El sistema tributario argentino, cuyo capítulo penal reposa en la Ley N° 24.769, 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 que presta servicios impositivos, el síndico y/o el auditor, por el 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 contable o auditor está llamado a resolver diariamente genera dudas y criterios cambiantes en el propio Fisco. 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.

Es conveniente señalar que el Dr. Carlos Fernando Lucuy, al referirse a “sujetos penalmente responsables” hace esta expresa aclaración^[17]:

“... debe quedar absolutamente clarificado que la nueva figura no está dirigida al profesional certificante o dictaminante de los balances de las firmas que asesoran 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”.

V. CONSIDERACIONES FINALES

En resumen, cabe destacar las siguientes consideraciones:

- El profesional en ciencias económicas sólo responde por lo que pudo conocer obrando con los conocimientos técnicos necesarios para el ejercicio de la profesión. Esto no quiere decir que 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, esté amparado o 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.
- Acorde a la doctrina penal y a las propias definiciones de la ley penal tributaria y previsional N° 24.769, 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 en Ciencias Económicas que en el ejercicio de su actividad y 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.
- 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 de e inhabilitación especial, en su caso, por 6 meses a 3 años, el que teniendo noticia, en razón de su estado, oficio, empleo, profesión o arte, de un secreto cuya divulgación pueda causar daño, lo revelare 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 vista, no puede ser compelidos a mencionar hechos relacionados con sus clientes. El artículo citado del Código Penal se encuentra por sobre la Ley 11.683^[18]. 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 penal^[19] 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 ni es válido que la AFIP se convierta en juez 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. Empero, se comparte ampliamente que de resultar participe de delitos le caben responsabilidades civiles y penales. Además será pasible de las sanciones que pudieren corresponderle por aplicación del Código de Ética vigente.

Buenos Aires, 15 de marzo de 2004

[1]) 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.

[2]) “Autoría y dominio del hecho en derecho penal”. Marcial Pons, 1998 Madrid-Barcelona.

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

[4]) “Derecho Penal”. La ley. El delito. El proceso y la Pena. Hammurabi, pag. 298 y ss.

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

[6]) Donde se establece que cuando alguno de los hechos previstos en la ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, cualquiera sea su naturaleza, “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”

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

[8]) Carlos A. Chiara Díaz y Carlos M. Folco “Ley Penal Tributaria y Previsional 24.769” - Rubinzal -Culzoni Editores - pag. 301.

[9]) Consejo Profesional en Ciencias de la Capital Federal 28 al 30 de junio de 1990.

[10]) Carlos Alberto Gherzi “Responsabilidad Profesional” - Editorial Astrea - pag.104.

[11]) Comisión de Sindicatura Societaria del Seminario sobre “La actuación profesional y el Régimen Penal Tributario y Previsional” - Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal - 28 al 30 de junio de 1990

[12]) Teresa Gómez “La responsabilidad del Síndico en la Ley Penal Tributaria” - Periódico Económico Tributario

[13]) Cámara Nacional en lo Penal Económico - Sala A - 16/6/1995.

[14]) 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.

[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.

[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.

[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.

[18]) 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).

^[19] Como lo fue en su momento la Instrucción General 359/97 de la AFIP.