

## ACTUACION PROFESIONAL

### Responsabilidades emergentes en materia tributaria y penal tributaria

Dra. Teresa Gómez

tgomez@harteneck-quian.com

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Neuquén

NEUQUEN – 8 de marzo de 2010

1

---

---

---

---

---

---

---

---

### Alcance de la tarea profesional en su rol de:

- Auditor
- Asesor Tributario
- Liquidador Impositivo - Previsional
- Sindico Societario
- Prestador de Servicios Externos
- Síndico de Concursos y Quiebras
- Profesional en relación de dependencia

2

HQTG

---

---

---

---

---

---

---

---

### Auditoría

- Distintos tipos de tareas:
  - Sobre Estados Contables
  - Revisión Limitada
  - Certificaciones e Informes

3

HQTG

---

---

---

---

---

---

---

---

## Auditor

- No puede asignársele, por el solo hecho de su especialización, una participación importante en el ilícito tributario del contribuyente
- Para ser penalmente imputado su acción debe ser "a sabiendas", mediando su conocimiento de los hechos y circunstancias que configuran el ilícito y ocultados por su acción u omisión deliberada

4

HQTG

---

---

---

---

---

---

---

---

## Asesor o consultor externo

- Asesora fiscal o previsionalmente dando su parecer sobre determinados temas
- Interviene en cuestiones disímiles
- Realiza su tarea en base a información proporcionada por el contribuyente
- No inspecciona ni investiga los datos del obligado tributario
- No tiene obligación legal de verificar la certeza de los mismos
- No es garante del obligado

5

HQTG

---

---

---

---

---

---

---

---

## Asesor o consultor externo

- El mero conocimiento de la ilicitud de los actos del contribuyente no involucra al asesor
- Está obligado a guardar secreto profesional (art. 156 Cód. Penal y Códigos de Ética)
- No tiene el dominio del hecho ni actúa en la etapa de ejecución del delito
- Para su imputación penal deberá haber participado en forma personal y dolosa en el delito

6

HQTG

---

---

---

---

---

---

---

---

### Liquidador impositivo y/o previsional

- Situación de mayor exposición frente al delito tributario
- Efectúa su labor sobre información proporcionada por el contribuyente
- No audita información recibida, cuya calidad es responsabilidad del contribuyente
- No es garante del obligado tributario
- Se limita a aplicar los conocimientos propios de la profesión

7

HQTG

---

---

---

---

---

---

---

---

### Liquidador impositivo y/o previsional

- Para imputarlo penalmente debe probarse connivencia con el contribuyente en una participación personal y dolosa en la consumación del ilícito
- No tiene dominio del hecho

8

HQTG

---

---

---

---

---

---

---

---

### Síndico societario

- No es responsable ni representante de la Persona Jurídica
- Tiene una función de tutela preponderantemente económica en beneficio de intereses ajenos
- Función orientada al "control de legalidad" y no al "control de gestión"
- Controla adecuación de las decisiones de los órganos societarios a la legislación vigente
- Opina sobre los Estados Contables

9

HQTG

---

---

---

---

---

---

---

---

### Síndico societario

- Su cargo no implica participación en los ilícitos ni su función se presume válidamente ejercida. Cuestión de hechos y prueba
- Le es aplicable art. 300 inc 3) del Cód. Penal
- Para imputación penal es necesaria la demostración de su actuación "a sabiendas" y que se haya configurado el dolo
- No actúa en la etapa de ejecución del ilícito y no tiene control de los hechos

10

HQTG

---

---

---

---

---

---

---

---

### Profesional en relación de dependencia

- ¿Hay participación del profesional en la liquidación tributaria ardidosa?
- Doctrina dividida:
  - Puede ser llevado a la escena penal por la función desarrollada
  - Por su carácter de subordinado no puede derivar en imputación penal
  - Imputación penal: sólo si existe conducta disvaliosa, voluntaria y "a sabiendas", con participación directa y decisiva en el ilícito
- Excepto que pruebe coerción moral o física

11

HQTG

---

---

---

---

---

---

---

---

### RESPONSABILIDAD PENAL Balance Falso

- Fraudes al comercio y a la industria
- Art. 300 Código Penal
- Pena de prisión de 6 meses a 2 años
- **fundador, director, administrador, liquidador o Síndico Societario**

12

HQTG

---

---

---

---

---

---

---

---

## BALANCE FALSO

- Si en el balance se omiten asientos o se incluyen otros carentes de comprobantes, con el objeto de desfigurar la verdad real del estado de los negocios, se lo falsea. (En el caso se calificó como fraudulenta la conducta de la fallida, sus directores y los integrantes de la comisión fiscalizadora.
- *Cámara Nac. Apelaciones en lo Comercial, sala B; 18/2/1985; La Agrícola Financiera, quiebra)*

13

HQTG

---

---

---

---

---

---

---

---

## BALANCE FALSO

- La exhibición del balance de la firma cuestionada a los inspectores de la D.G.I., por parte de la contribuyente a través de su contadora y firmante del mismo, habría tenido lugar en el mes de octubre del año 1999. Es decir, que en esa oportunidad se habría exteriorizado ante las autoridades del organismo fiscalizador el contenido de un Balance que contendría datos falsos que no permitirían apreciar la verdadera situación económica de la empresa (Por lo tanto, hasta la fecha no ha transcurrido el plazo de dos años que surge de relacionar los arts. 62 inc. 2º y art. 300 del C.P.). (Arturito S.R.L. y Moureño Francisco s/ inf. ley 24.769, TOPE 3º, 19/7/2001)

14

HQTG

---

---

---

---

---

---

---

---

## Responsabilidad Tributaria LEY 11.683

- Art. 8º, inciso e)
- Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:  
Los terceros que, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo .

15

HQTG

---

---

---

---

---

---

---

---

## Responsabilidad Tributaria LEY 11.683

- Es procedente la responsabilidad solidaria del contador respecto del cliente que recibió su asesoramiento, por el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- si en el allanamiento llevado a cabo en su domicilio profesional se incautó la documentación que el contribuyente utilizó para justificar las salidas de caja, lo cual obsta al desconocimiento de una conducta dolosa o culposa, en tanto se encuentra reconocida su función de asesor contable y acreditado el carácter apócrifo de la documentación”.
- (Bertoli Zimmerman, Hugo J. T.F.N. Sala A, 28/11/2002)

16

HQTG

---

---

---

---

---

---

---

---

## LEY PENAL TRIBUTARIA 24769 – ART. 14

- 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, SINDICOS, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive ...

17

HQTG

---

---

---

---

---

---

---

---

## LEY PENAL TRIBUTARIA 24769 – ART. 14

En el caso de la contadora “A”, síndica de la firma firma ... habría participado en la puesta en marcha del sistema computarizado que registraba la contabilidad de la empresa, al margen de la documentación y soportes contables obligatorios...no sólo habría omitido el control al que estaba obligada por el cargo que ostentaba, tanto para el contralor del normal desenvolvimiento de la firma, en protección de los demás socios, como las obligaciones fiscales establecida por la ley, sino que habría coadyuvado en el “modus operandi”, con el total conocimiento de las consecuencias de su omisión —atento el conocimiento especial que ostentaba por su profesión de contadora pública—, y con la voluntad dirigida al fin común con quienes tomaban las decisiones contables y financiera de la firma”.

18

HQTG

---

---

---

---

---

---

---

---

**LEY PENAL TRIBUTARIA  
24769 – ART. 14**

- “Es por todo lo expuesto que entiendo que la SINDICO “A” resulta coautora penalmente responsable del delito previsto en el art. 1º de la ley 24.769 por la evasión del impuesto a las Ganancias en los períodos que van desde el año 1993 a 2000 inclusive, y del IVA por los períodos 1993 a 2001 inclusive”. “En concordancia con el art. 45 del C.P. y 14 de la ley 24.769”
- (COA – J.P.E. Nº 3 -4/11/2003)

19

HQTG

---

---

---

---

---

---

---

---

**LEY PENAL TRIBUTARIA  
24769 – ART. 15**

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

20

HQTG

---

---

---

---

---

---

---

---

**LEY PENAL TRIBUTARIA  
ART. 15 – Modif. Ley 25874**

- b) Concurrere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de 4 años de prisión.
- c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de 3 años y 6 meses a 10 años.
- Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a 5 años de prisión”.

21

HQTG

---

---

---

---

---

---

---

---

## JURISPRUDENCIA 24769 – ART. 15

- Indagado el contador M.B. manifestó desempeñarse como auditor de la firma.
- Agregó, que no tomaba decisiones sino que sólo efectuaba trámites administrativos.
- De los elementos arrojados al sumario es opinión del suscripto que el contador M.B. ha omitido, conscientemente, considerar todos los aspectos de la operatoria comercial efectuada por Papelera Ramos S.A., de manera tal de poder incluir dicha operatoria en la R.G. 3.744/93 creando, indebidamente, un crédito fiscal a favor de dicha firma.
- (Papelera Ramos – J.P.E. 3)

22

---

---

---

---

---

---

---

---

## CODIGO PENAL ASOCIACION ILICITA – Art. 210

- Será reprimido con prisión o reclusión de 3 a 10 años, el que tomare parte en una asociación o banda de tres o más personas destinada a cometer delitos por el solo hecho de ser miembro de la asociación. Para los jefes u organizadores de la asociación el mínimo de la pena será de 5 años de prisión o reclusión

23

HQTG

---

---

---

---

---

---

---

---

## JURISPRUDENCIA ASOCIACION ILICITA – Art. 210

Aun cuando fuese cierto que Maria y Susana habrían actuado en cumplimiento de la normativa vigente en materia de la actividad notarial y contable, esta situación no es óbice para estimar que las nombradas habrían cometido el hecho ilícito que se les imputa. En efecto, conforme se ha expresado, se encontraría acreditado, "prima facie", que las imputadas habrían conocido que las sociedades serían utilizadas con finalidades ilícitas.

Esto impide considerar como causal eximente de responsabilidad a la actuación profesional desarrollada sólo formalmente en el marco de la normativa notarial y contable vigente.

(Real de Azua – CNPE B – 30/12/2003)

24

HQTG

---

---

---

---

---

---

---

---

## DOLO EVENTUAL

- En el dolo eventual el sujeto se representa el resultado como de probable producción y, aunque no quiere producirlo, sigue actuando, admitiendo la eventual realización.
- Es decir que el autor tiene en su mente el resultado previsto, lo acepta y asiente o rectifica.

25

HQTG

---

---

---

---

---

---

---

---

## JURISPRUDENCIA DOLO EVENTUAL

- "...cabe considerar que el imputado tenía conciencia de la actividad delictiva que se estaba desarrollando y la actuación de G..., pese a aquel conocimiento y a aquella conciencia, supone la aceptación del resultado lesivo que favoreció con su aporte". "... el nombrado no habría desarrollado una "manifestación objetiva de una voluntad de evitación" de aquel resultado, porque no se encuentra acreditado que se hayan "...utilizado medios para prevenir el resultado adicional..."; por lo tanto, el imputado mencionado habría actuado, por lo menos, con dolo eventual.
- Seguridad y Custodia –C.N.A.P.E. "B" 30/5/2005)

26

HQTG

---

---

---

---

---

---

---

---

## CULPA CON REPRESENTACION

- Si el autor en su mente supone o confía en que NO se ha de producir el resultado previsto sólo actúa con culpa con representación..."
- (C.C.C., sala IV, c. 21.225, "Corigliano, Walter y otros", rta. 29/05/03).

27

HQTG

---

---

---

---

---

---

---

---

## CONCLUSIONES

- *En aquellos Estados donde prima el derecho penal liberal solo se reprime a quien sea culpable, es decir a aquel sujeto a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente (intención y voluntad de realizar el hecho tipificado en la norma)*

28

HQTG

---

---

---

---

---

---

---

---

**Consejo Profesional de  
Ciencias Económicas de  
Neuquén**

**Marzo 2010**

29

---

---

---

---

---

---

---

---