

LOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONOMICAS Y SU RESPONSABILIDAD

Roberto M. Prado y Juan C. Desmedt*

RESUMEN: Esta colaboración tiene como objetivo, en los momentos de crisis profunda que vive el país, donde existe una subversión de valores fundamentales como son, entre otros, la moral y la ética, analizar cuál debe ser el comportamiento de los profesionales ante este cuadro de situación. Indiscutiblemente no podríamos arrogarnos la soberbia de pretender abarcar todas las profesiones, sino que lo haremos solamente en lo que compete a los que ejercemos las ciencias económicas, y dentro de ella, a la que nos relaciona con la Administración Pública.

ABSTRACT: *Economics Professionals and their Responsibility*

In the midst of the deep crisis Argentina is undergoing, such fundamental values as moral and ethics have been subverted. In this article, the authors analyze the ideal behavior of professionals confronting this situation. Since it would be absurd to claim that this research applies to all areas of professional expertise, the authors focus solely on the attitudes of professionals in the economics sector and, within it, on the conduct of those professionals acting in the public administration sector.

Introducción

Indudablemente, los profesionales en Ciencias Económicas, y más precisamente los contadores públicos, constituyen el nexo, algunas veces indispensable, en la relación existente entre los contribuyentes y el fisco (sea éste nacional, provincial o municipal). Es decir, que el profesional actúa entre ambos, interpretando y aplicando las normas de forma, tal que el fisco obtenga los ingresos que la legislación le encomendó recaudar, y el contribuyente desembolse el equitativo tributo.

La relación entre el fisco y el contribuyente está contemplada en la legislación. Por su parte la actuación de los profesionales también está contemplada en normas de distinto carácter cuando interviene en la relación contribuyente –profesional- fisco.

Esta relación de equilibrio que en todo momento se debe mantener, es en algunos casos, no bien interpretada por la administración, pretendiendo hacer asumir al profesional responsabilidades que no tiene, solidarizando su accionar con el del contribuyente.

* *Roberto Mario Prado* es Contador Público graduado en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Rosario. Es miembro del Instituto en Materia Tributaria del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Santa Fe (Cámara II) y profesor titular de Contabilidad I en las carreras de Contador Público, Licenciatura en Administración y Licenciatura en Economía en la Universidad del Centro Educativo Latinoamericano. Se desempeña además como tutor en la Universidad a Distancia de la Fuerza Aérea Argentina.

Juan Carlos Desmedt es Contador público graduado en al Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Rosario. Es, además, miembro del Instituto en Materia Tributaria del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Santa Fe (Cámara II) y titular de la Consultoría Integral de Empresas “Múltiple”.

Creemos conveniente efectuar una precisión respecto del término responsabilidad. Siguiendo el diccionario de la lengua, en su primera acepción, responsabilidad implica “*calidad de responsable*” y la segunda acepción es “*cargo u obligación moral que resulta para uno del posible yerro en cosa o asunto determinado*”¹. Es decir, considerando la segunda acepción, la obligación en principio, estaría vinculada con quién contrata al profesional, pero en realidad dicha obligación tiene un continente más amplio de aplicación como trataremos de desarrollar en el presente trabajo.

Por su parte la disciplina administrativa, al referirse a la responsabilidad, la conceptualiza como “*...la obligación que los subordinados le deben a sus superiores con respecto al ejercicio de la autoridad que les fue delegada como una forma para lograr los resultados esperados*”².

La responsabilidad puede ser enfocada desde distintos ángulos.

Todos los profesionales, cualquiera sea el campo de actuación de los mismos, están siempre sometidos a una trilogía de responsabilidades como son, la profesional propiamente dicha, la civil y la penal. Es decir que una conducta disvaliosa puede acarrearle sanciones que sean impuestas por sus pares, otras que pueden tener impacto patrimonial o bien personal.

Como se mencionó al principio que el presente trabajo tratará de abordar las relaciones entre los profesionales y la Administración Central, los aspectos vinculados a la responsabilidad civil y profesional serán, en aras a la brevedad, someramente tratados, haciendo hincapié en lo atinente al aspecto penal.

Responsabilidad civil

La responsabilidad, desde el punto de vista civil, está contemplada en el Código Civil en los artículos 1072 a 1113, los que establecen que civilmente se es responsable, y en consecuencia, se debe proceder a la reparación del daño que pudiera haberse provocado.

Responsabilidad profesional

Esta responsabilidad está contenida en el Código de Ética que rige la profesión, que establece, entre otras pautas, que el ejercicio de la profesión debe ser consciente y digno, haciendo de la verdad una norma permanente de conducta, no utilizando jamás la técnica para distorsionar la realidad, debiendo actuar siempre con integridad, veracidad y objetividad y no interviniendo en asuntos donde se carezca de absoluta independencia de criterio. El profesional debe obligarse a mantener un alto nivel de competencia profesional, y él mismo no debe aconsejar ni intervenir cuando su actuación permita, ampare o facilite actos incorrectos o punibles, o se utilice en forma contraria al interés público, a los intereses de la profesión o para burlar la ley³.

Responsabilidad penal

a) Sujetos

Al abordar este aspecto, resulta ilustrativo mencionar los distintos grados de autoría o participación que se configuren en presencia de un ilícito. Consecuentemente puede haber: autor, coautor, instigador, cómplice o encubridor.

El autor es aquel sujeto que ejerce el dominio del hecho, pudiendo decidir en su consumación, o desistiendo del mismo; mientras que el coautor surge cuando el hecho delictual es de carácter colectivo, o sea que es un conjunto de personas que efectuaron un reparto de tareas⁴.

El instigador es quién ejerce su influencia sobre otra persona, a efectos de lograr que esta última cometa un delito, y solo en el caso de consumarse el mismo, se estará en presencia de una conducta punible⁵.

Cómplice es aquel que presta una ayuda indispensable para la consumación del delito, consistiendo dicha participación en hacer o no hacer⁶.

El Código Penal en su artículo 277, al tratar el encubridor, dice que es aquel que sin promesa anterior al delito, luego de su ejecución, produjera un hecho tal como, 1) ayudar a alguien a eludir las investigaciones de la autoridad, o a sustraerse a la acción de ésta, u omitir denunciar el hecho estando obligado a hacerlo; 2) procurare o ayudare a alguien a lograr la desaparición, ocultamiento o alteración de los rastros, pruebas o instrumentos del delito, o a asegurar el producto o el provecho del mismo; 3) adquiriere, recibiere u ocultare dinero, cosas o efectos que sabía provenientes de un delito, o interviniere en su adquisición, recepción u ocultamiento, con fin de lucro.

Así mismo el Código Penal en su artículo 300 inc. 3) sanciona con pena de prisión de 6 meses a 2 años a ciertos actos ilícitos cometidos por contadores en su gestión específica de fundador, director, administrador, liquidador o síndico de una sociedad anónima, o cooperativa, o de otra persona colectiva, que a sabiendas, publicare, certificare o autorizare un inventario, un balance, una cuenta de ganancias y pérdidas, o los correspondientes informes, actas, o memorias, falsos o incompletos, o informare a la asamblea o reunión de socios, con falsedad o reticencia, sobre hechos importantes para apreciar la situación económica de la empresa.

Finalmente el Código Penal en los artículos 45 a 49 legisla sobre lo que se da en llamar la participación criminal necesaria, en la que se presta al autor o autores de los delitos, una cooperación o auxilio, sin la cual, el ilícito no habría podido cometerse.

b) Hechos

Para que exista delito es necesario que alguno de los sujetos arriba mencionados, lleve a cabo un acto que sea el resultado de una libre determinación por parte del autor.

El autor alemán Roxin, citado por Vicente Oscar Díaz, conceptualiza la acción como todo aquello que puede ser atribuido a una persona como centro de actos anímicos – espirituales, agregando que dicha acción puede ser calificada como *típica, antijurídica, culpable y punible*, lo que considera la columna vertebral del sistema penal⁷.

Lo anterior nos introduce, a su vez, en otro aspecto sustancial en materia penal, como es lo que se denomina la “conducta típica” o “tipicidad”. La misma, es aquella conducta contraria a la ley, pero que debe estar contemplada por ésta como tal, previamente a la ocurrencia del hecho. De tal forma concluimos en que, para los sujetos no comprendidos en las figuras o tipos penales, no cabe castigo de ninguna naturaleza.

La ley 24769 conocida como Ley Penal Tributaria establece que debe manifestarse expresamente la “condición objetiva” allí prevista, para que el hecho resulte punible.

La conducta punible del profesional

Habiendo establecido el marco en cuanto a los sujetos y a los hechos que puedan realizar acciones contrarias a la ley, analizaremos seguidamente, cuándo el hacer del profesional, en la actuación ante el fisco, puede ser reputado de punible.

A tal efecto, y siguiendo a la mencionada Ley Penal Tributaria N° 24769, en su artículo 15, la misma se refiere a los profesionales. Textualmente expresa: “*El que a sabiendas, 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*”⁸.

Si bien, la norma no cita específicamente al contador público, (como sí lo hacía su antecesora, Ley 23771 en su artículo 13), pues no excluye a otros profesionales, la mayoría de las acciones descriptas (dictaminar, informar, certificar), son aquellas que están previstas en las incumbencias de los profesionales en Ciencias Económicas. Así mismo, la ley menciona expresamente, los términos “balances” y “estados contables”, elementos estos que podemos considerar como “de competencia” de los contadores públicos.

Sabido es, que el balance dictaminado por Contador Público, constituye una herramienta útil no sólo para la toma de decisiones empresariales, gerenciales, etc., sino también es una fuente documental para las relaciones mantenidas con terceros, siendo el Fisco uno de ellos.

En el caso “Grande, Cesar s/Ley 23771” la Dirección General Impositiva denunció al contador de la empresa por presunta violación a la conducta allí tipificada. El Tribuna Oral en lo Penal Económico N°1, precisó que:

No se encuentra procedente la solicitud de que se investigue la presunta comisión por parte del Contador de la empresa del delito previsto por el artículo 13 de la Ley 23771, en virtud de que la presunta conducta imputada no encuentra adecuación típica entre las allí descriptas, puesto que el citado Contador no dictaminó, ni informó, dio fe, autorizó o certificó actos jurídicos, balances, cuadros contables o documentación para cometer los delitos previstos por la Ley 23771. Por otra parte, no habiéndose cometido en la presente causa ilícito alguno, tal cuál se ha concluido, puesto que la conducta del imputado se consideró atípica, no resulta factible una eventual participación conforme con la teoría “accesoriedad limitada” que adopta nuestro ordenamiento penal, máxime teniendo en cuenta que nos encontramos ante un delito de los llamados “delicta propria”, es decir, de aquellos que requieren un autor especial, que es el descripto por la propia ley⁹.

El profesional como autor del ilícito

En el ámbito de la administración fiscal, existe la “tentación” de hacer recaer las fallas de los aspectos de verificación y fiscalización, en la figura del profesional. Esa tentación se materializa en el hecho de requerir que cierta documentación, como por ejemplo, declaraciones juradas de ciertos impuestos, estén firmadas por “un” profesional, cuya firma, a su vez, esté legali-

zada por el Organismo que ejerce el control de la matrícula en cada jurisdicción del territorio nacional, cuando el contenido de la declaración es de exclusivo y personal conocimiento del contribuyente. Pero ese profesional no es cualquiera sino que se convierte, en “*el profesional*”, ya que, debe identificarse ante el organismo de control fiscal con todos sus datos (apellido y nombre, domicilio, CUIT, etc.).

Los organismos tributarios consideran que neutralizando el accionar de los profesionales contables, pueden lograr resultados positivos en su accionar, adquiriendo desde este punto de vista, mayor trascendencia el experto que el mismo contribuyente.

El comportamiento del profesional solo puede merecer reproche penal cuando se pueda comprobar en forma concreta que el acontecer sea conducente, empleando el experto asesor una finalidad evasiva deliberada.

Pero en esta materia es conveniente considerar que el profesional se encuentra siempre alejado del ilícito, dado que no existe deber legal en cuanto se refiere a la obligación de determinar la certeza de los datos que le son suministrados, y aún en el caso de que conociese la inexactitud de los mismos, no se debe dejar de recordar, como se manifestó al principio del presente, que estamos en presencia de una relación exclusiva entre el fisco y el contribuyente.

Como se ha expresado anteriormente, el ilícito queda consumado cuando el autor realiza alguna de las conductas típicas mencionadas, es decir, en cuanto hace a los profesionales, cuando éste lleva a cabo un acto que facilita la comisión de algún delito.

Hay que dejar claramente establecido que en el ilícito tributario, se deberá buscar siempre, a la persona que es la obligada en la relación jurídica con el fisco y que, a su vez, haya efectuado los actos propios que materialicen la falta. El profesional en todo caso podrá actuar como partícipe, hecho éste que producirá una pena de menor entidad dado que el partícipe no viola el deber que naturalmente le corresponde al autor.

Funciones profesionales ejercidas

a) El profesional en Ciencias Económicas en la gestión de control

Autoridad, responsabilidad y control, son conceptos medulares en la esfera de la disciplina administrativa.

La autoridad es el poder discrecional para ejecutar tareas, mientras que la responsabilidad es la obligación que se le debe a quien realizó la delegación para que estas actividades se cumplieren. Por su parte, el control es la función administrativa que consiste en medir y corregir el desempeño organizacional, para asegurar que los acontecimientos se adecuen a los planes. Implica medir el desempeño con metas y planes; mostrar donde existen las desviaciones de los estándares y ayudar a corregirlos¹⁰.

Dentro de las actividades llevadas a cabo por los contadores públicos, indudablemente la función del auditor está vinculada al control. A tal efecto Fowler Newton dice que no deben confundirse las responsabilidades del auditor y del ente emisor de los estados contables, ya que corresponde a los administradores del ente la implantación y vigilancia del funcionamiento del sistema de control interno, como a su vez tienen la responsabilidad primaria y directa por las

informaciones suministradas a los accionistas y demás terceros en los estados contables u otros documentos; mientras que es responsabilidad del auditor efectuar el trabajo, de modo que en cualquier momento pueda defender lo expuesto en el informe presentado¹¹.

Es de interés también recordar que la Resolución Técnica N° 7 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, aprobada el 26 de setiembre de 1985, establece en el punto II.B referido a “Normas para el desarrollo de la Auditoría”, acápite 1, que el auditor, a través del desarrollo de su tarea, debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar las aseveraciones formuladas en su informe. Su tarea, debe ser planificada en función de los objetivos de la auditoría. Mientras que en el acápite 2 manifiesta que el auditor debe conservar, por un plazo adecuado a la naturaleza de cada circunstancia, los papeles de trabajo que constituyen la prueba de su tarea, agregando que dichos papeles deben contener, entre otros datos, los antecedentes recogidos durante el desarrollo de la misma, ya sea de su propia elaboración o recibidos de terceros, como así también las conclusiones particulares y generales.

Por otra parte, debe quedar claro que el contador en función de auditor externo no tiene como actividad la concerniente a detectar hechos o actos que violen normas. Esto quiere decir, que su tarea debe limitarse a la emisión de un dictamen en el que opinará sobre la razonabilidad o no, de los datos contenidos en los estados contables que han sido preparados por el ente que está auditando.

Hay un caso interesante desde el punto de vista jurídico, como fue el caratulado “Aceros Bragado SA s/ Ley 23771” en el que la Sala A de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, al referirse al profesional en Ciencias Económicas, cuando dijo que el imputado no tuvo intervención en las maniobras que son objeto de averiguación, ya que su actuación se limitó a la de auditor externo¹².

Queda en consecuencia claro, desde nuestro punto de vista, que en la actividad de auditor, el contador actuando de acuerdo a las pautas profesionales señaladas, no sería merecedor del reproche penal.

b) El profesional en Ciencias Económicas en la gestión de asesor

Distinta situación se genera cuando el contador público ejerce su tarea como consultor, asesor o liquidador de impuestos.

Ante una consulta, el profesional emitirá una opinión, y para su cometido tomará en consideración las normas, entendiendo por tales a leyes, decretos reglamentarios, resoluciones, dictámenes, etc., los antecedentes jurisprudenciales, doctrinarios y su propia experiencia. La conclusión a la que arribe, no necesariamente deberá ser coincidente con la que para el mismo tema tenga el organismo de control, máxime si se tiene en cuenta que habitualmente las normas presentan una redacción confusa, carecen de precisión, son contradictorias, y en muchos casos, normas de carácter inferior, como son por ejemplo, los decretos reglamentarios avanzan sobre las de rango superior como son las leyes, generando modificaciones en éstas últimas que son de dudosa validez legal. Esta opinión en contrario ¿genera una conducta disvaliosa para el profesional? Entendemos que de ninguna manera esto sucede y menos aún es susceptible de un reproche de índole penal.

Un tanto distinta es la situación del profesional en Ciencias Económicas en su rol de liquidador de impuestos, pues a pesar de que las administraciones tributarias pregonan habitualmente la intención de efectuar simplificaciones a los sistemas que administran, la práctica cotidiana demuestra que esto no es así. La farragosa legislación que, como se dijo precedentemente se superpone y contradice, hace que en muchos casos, ante un mismo problema dos profesionales aconsejen soluciones diametralmente opuestas, hecho que se produce por la distinta interpretación que se hace de las normas debido a los problemas mencionados, y no precisamente porque el hecho sea merecedor de dos soluciones.

Para ejecutar esta tarea, el profesional cuenta con elementos objetivos, como puede ser un estado contable o bien los comprobantes, materializando su hacer con la confección de una declaración jurada. Este instrumento surgido de los datos que le fueron suministrados, que es firmado por el contribuyente como principal elemento de la comentada relación fisco - contribuyente, es producto del intelecto del profesional. Existe aquí la posibilidad de la comisión de "errores", no por llevar a cabo actitudes dolosas, negligentes, o por impericia, sino por no haber sido impuesto de ciertos hechos o datos por parte de quién contrato sus servicios, el que los puede haber omitido deliberadamente o no. Entendemos que en esta situación tampoco corresponde ningún tipo de reproche penal.

Reflexión final

Es en muchos casos una lamentable costumbre no reconocer las propias limitaciones y errores, en lugar de tratar de solucionarlos de manera adecuada, es más fácil tratar de endilgar esos yerros a otros. Esto es lo que sucede en muchos casos con los Contadores Públicos en su actividad cotidiana, sobre todo en aquellos casos en que actúa como nexo en la relación jurídica que existe entre los contribuyentes y la administración tributaria.

El profesional que deba hacer frente a una situación de índole penal está en una situación de desventaja, ya que para que se extinga la misma, es el contribuyente quién debe aceptar la liquidación que efectúe el organismo recaudador.

Sabido es que la igualdad se da entre iguales, y que la misma es una circunstancia. Las personas, por distintos motivos como por ejemplo sus conocimientos, actuación pública, situación económica, deportiva, social, etc. ocupan lugares que, sin que en algunos casos sean notoriamente destacados, son distintos al común de los demás. Esa es la situación de muchos profesionales. Por eso cuando existe una denuncia, en muchos casos se verifica un castigo social previo a cualquier resolución que emane de un tribunal.

¿Estamos proponiendo indemnidad para los profesionales? Rotundamente no. Sí proponemos que se respete el principio de inocencia del que debe gozar todo ciudadano, que las normas sean claras y precisas para sancionar a quienes sean los verdaderos contraventores de las normas, que las sanciones sean justas y educadoras, que si se comprueba fehacientemente un accionar profesional disvalioso el mismo sea sancionado y que en caso contrario el mismo obtenga la exención a la sanción para de esa manera dejar a salvo su buen nombre y honor, y en alguna medida el de la profesión que representa.

NOTAS

- ¹ *Diccionario de la lengua española*. Enciclopedia Encarta. C.D. 1998.
- ² KOONTZ, H. y WEHRICH, H. *Administración. Una perspectiva global*. México, Mc. Graw – Hill, 1994, p. 718.
- ³ CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Código de Ética para Profesionales en Ciencias Económicas de la Provincia de Santa Fe*. Santa Fe, Consejo Profesional, 1989.
- ⁴ GÓMEZ, T. “Crónica de tres sentencias condenatorias en pena de prisión. Particularidades y coincidencias” en *Errepar. Crónica Tributaria N° 198*, citando a RIGUI, E. y FERNÁNDEZ, A. “Autoría y participación criminal” de la obra *Derecho Penal*. Bs. As., Hammurabi, 1998.
- ⁵ DESTUNIANO, A. T. F. “El Contador Público y la ley penal tributaria” en *Periódico Económico Tributario* del 14/09/1997. Editorial La Ley. Citando a DEYENOFF, D. E. *Código Penal. Concordancias, comentarios y jurisprudencia. Esquema de defensa*. Buenos Aires, A – Z, 1989.
- ⁶ *Ibidem*.
- ⁷ DÍAZ V. O. *Ensayo de Derecho Penal Tributario*. Buenos Aires, Nueva Técnica, 1995.
- ⁸ Ley 24.769 en *Boletín Oficial de la República Argentina* el 15-01-1997, art. 15.
- ⁹ “Régimen Penal Tributario y Previsional” en *Errepar*. Grande César s/ Ley 23771. Tribunal Oral Penal Económico N° 1 del 23/11/1995.
- ¹⁰ KOONTZ, H y WEHRICH, H. Op. Cit., nota 2.
- ¹¹ FOWLER NEWTON E. *Cuestiones Fundamentales de Auditoria*. Bs. As., Macchi, 1999, p. 22.
- ¹² “Régimen Penal Tributario y Previsional” en *Errepar*. Aceros Bragado, SA s/Ley 23771. Incidente de apelación y sobreseimiento parcial y definitivo. C.N.P. Econ. Sala A del 21/09/1995.