



Universidad Nacional de Córdoba

Facultad de Ciencias Económicas



Escuela de Graduados

Posgrado de Especialización en Tributación

Proyecto de trabajo final de la Carrera Especialización en Tributación

**Aspectos críticos del Artículo 204 del nuevo**

**Código Procesal Penal de la Nación**

**Autor:** Fantino, Germán Pablo

**Tutor:** Marcelo Rittatore

Ciudad de Córdoba, Octubre de 2018



Aspectos críticos del Artículo 204 del nuevo Código Procesal Penal de la Nación by Fantino, German Pablo is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-CompartirIgual 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

## Índice

Abreviaturas.....	3
Introducción.....	4
Fundamentación.....	5
Estado de la cuestión.....	5
Objetivos.....	7
Metodología.....	8
Importancia de la investigación.....	8
Desarrollo.....	9
Responsabilidad del Profesional en Ciencias Económicas.....	20
Responsabilidad Penal.....	25
Efectos del Decreto de Necesidad y Urgencia.....	32
Conclusión.....	34
Bibliografía.....	42

## **ABREVIATURAS**

AFIP: Administración Federal de Ingresos Públicos.

C.C.C.N.: Código Civil y Comercial de la Nación.

C.N.: Constitución Nacional.

C.S.J.N.: Corte Suprema de Justicia de la Nación.

C.P.: Código Penal.

C.P.C.E. Cba: Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Córdoba.

C.P.N.: Contador Público Nacional.

C.P.P.N.: Código Procesal Penal de la Nación.

DNU: Decreto de Necesidad y Urgencia.

D.R.: Decreto Reglamentario.

F.A.C.P.C.E.: Federación Argentina del Consejo Profesional de Ciencias Económicas. Entidad Nacional que nuclea a todos los Consejos Profesionales de la República Argentina.

PROCELAC: Procuraduría de Criminalidad Económica y de Lavado de Activos. Ente dependiente de la Procuración General de la Nación y del Poder Ejecutivo Nacional.

R.G.: Resolución General.

Sgtes: Siguietes.

UIF: Unidad de Información Financiera. Entidad dependiente del Ministerio de Finanzas de la Nación. Poder Ejecutivo Nacional.

## **1. INTRODUCCIÓN**

La ley N° 27.063, sancionada el 04 de diciembre de 2014 y promulgada el 09 de diciembre de ese mismo año, modificó radicalmente el C.P.P.N., vigente desde el año 1.922.

El derecho procesal penal no es otra cosa que el “derecho constitucional reglamentario o formulado”; en otras palabras, reglamenta la Constitución Nacional.

Se procede al análisis, únicamente del Artículo 204, el que traerá un sinfín de discusiones sobre el rol y la participación de Contadores ante casos de lavado de activos.

La importancia sobre el análisis de este cuestionado artículo, que ya rige desde el 01 de marzo de 2.016, tiene como fin definir las responsabilidades en materia penal que tienen los contadores públicos del país.

El antiguo código, que tuvo vigencia por más de noventa años, con setenta y dos reformas, ha sido modificado de acuerdo al avance tecnológico y los cambios radicales ante la vida en nuestra sociedad.

Éste ha sido suspendido, mediante Decreto N° 257/2.015, publicado en el Boletín Oficial el 24 de diciembre de 2.015, por el plazo de un año o hasta que la Comisión Bicameral de Monitoreo e Implementación del Nuevo Código Procesal Penal de la Nación, dé su conformidad, violando íntegramente el Principio de Legalidad, ya que un decreto, emitido por el poder ejecutivo, deja sin efecto un código, sancionado por el Honorable Congreso de la Nación Argentina.

## **2. FUNDAMENTACIÓN**

Ante las reiteradas privaciones de libertad de nuestros colegas, surge la duda de expertos en tributación, que intenta develar un tema controvertido, frente a delitos de peligros abstractos –así lo trata la jurisprudencia-. Diversos autores argumentan que el delito no debería adelantar la punición; empero hacen jugar ciertos dispositivos y momentos procesales -tanto administrativos como penales- los cuales habilitan la acción procesal penal de la persecución de estos tipos de delitos.

Las responsabilidades del Profesional en Ciencias Económicas, son las que derivan de las buenas prácticas e idoneidad de su propia actividad; el hecho penal, eventualmente, aparecerá allí como reacción a aquellas faltas que eventualmente pudiera cometer.

## **3. ESTADO DE LA CUESTIÓN**

El mencionado código tiene cinco leyes pivotes que lo soportan; en su Art. N° 204, que se encuentra dentro del capítulo “Obligados a denunciar”, referido a “delitos de acción pública”. Recaerá ese compromiso en los escribanos y contadores; en los casos de evasión impositiva, lavado de activos, trata de personas y explotación de personas; legislación que se podría definir como ilógica.

En los delitos de fraude fiscal, agrega un condimento, un aditamento de hipótesis delictuales de tenor doloso para agravar la pena; así lo indica en la parte in fine del texto, sería una excusa absolutoria cuando los hechos han sido en “Secreto Profesional”.

Las preguntas que ha plasmado la doctrina fueron las siguientes:

¿Cuándo los colegas desarrollan actividad sin secreto profesional? Entiéndase, contadores bajo el rol de auditores, asesores, liquidadores y tributaristas.

¿Los delitos de acción pública han sido una obligación de los funcionarios públicos? ¿Es el contador un funcionario público?

Este artículo que se analiza carece de debate parlamentario ¿Con qué razonabilidad se colocó esta norma?

¿Somos los contadores meros ciudadanos civiles?

¿No se viola el principio de igualdad al imponerse el deber de denunciar?

Las normas complementarias, Art. N° 156, código penal, dice que se multa a aquellos que revelaran sin justa causa un secreto, como el Art. N° 277 del mismo código, que reprime con pena de prisión aquel que ocultare, alterare o hiciera desaparecer los rastros (ocultamiento).

Cabe aclarar que los contadores tienen una ley N° 20.488, que regula la actividad profesional, diciendo que están amparados bajo la seguridad que el contador le da al cliente del secreto profesional. Es más, el Código de Ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Córdoba en los Art. N° 6 y 7, contiene la seguridad que le da el contador a su cliente.

No se puede ignorar esta normativa, ya que la Ley de Procedimientos Tributarios N° 11.683 prevé que, en todo lo pertinente a los artículos 1 a 116, se debe aplicar en forma supletoria las disposiciones del código bajo análisis.

La más grave, hasta ahora, en el sentido mencionado, es la denominada “Ley de Lavado de Activos”, en la que se le asigna al profesional en esta ciencia el rol de “policía”, desvirtuando los pilares más elementales sobre los cuales se erige el ejercicio de nuestra profesión. Sin lugar a dudas, estos están obligados a denunciar los casos de fraude y evasión impositiva, además de los delitos de lavado de activos. Si no formulan la correspondiente denuncia, les cabrá la responsabilidad establecida para los “encubridores”, esto establece la prisión preventiva.

El C.P.C.E. de la Provincia de Córdoba, denuncia que el flamante texto promulgado convierte a los profesionales liberales en generadores de una obligación ajena a su ejercicio, resultando una carga excesiva que no pareciera justificada de manera alguna y quien omita el cumplimiento del deber, incurre en el delito de encubrimiento por omisión de denuncia.

#### **4. OBJETIVOS**

##### **Objetivos generales:**

\*Analizar las responsabilidades de los profesionales en Ciencias Económicas a la luz de este artículo.

\*Determinar aspectos contrarios a las normas vigentes sobre el secreto profesional de los contadores públicos.

##### **Objetivos específicos:**

\*Describir aspectos legales que responsabiliza al profesional.

\*Formular una descripción sobre los roles que se ejercen, bajo secreto profesional.



## **5. METODOLOGÍA**

El logro de los objetivos que se expresarán, será el resultado de análisis, lectura de leyes, interrogantes de importantes tributaristas nacionales y recientes corrientes doctrinarias.

## **6. IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN**

La principal importancia del trabajo de investigación es la necesidad de desarrollar aspectos relevantes de índole penal, ante los reiterados casos de privación de libertad en colegas, además no se puede desconocer aspectos trascendentales de la normativa; como también procesos administrativos y comunicacionales para limitar la responsabilidad penal.

## DESARROLLO

El actual Sistema Procesal , conocido como “Código Levene” fue sancionado en el año 1.991 mediante Ley 23.984, su aporte más importante fue, sin duda, la instauración del Juicio Oral y Público. Sin embargo y como lo destacó Daniel Pastor, nació “Viejo y Caduco”. Mientras el legislador nacional copiaba el viejo código procesal de la provincia de Córdoba, los legisladores de aquella provincia implementaron otro, con un perfil bastante similar al que acaba de presentar el Poder Ejecutivo Nacional.

Brindando una explicación, a grandes rasgos, el código Levene presenta lo que se conoce como sistema mixto. –inquisitivo durante la etapa de instrucción y con aspectos de corte acusatorio durante la etapa de debate. Por Inquisitivo se alude a la concentración de funciones de investigación y juzgamiento en cabeza de un solo órgano –el Juez- por Acusatorio, es la parte formal y se refiere a la separación de aquellas funciones repartidas entre el Juez -que juzga- y el Ministerio Público Fiscal -que acusa-.

El nuevo Código sancionado, no solo constituye una norma de enjuiciamiento penal acorde a nuestra Constitución, sino también permitirá contar con una norma porque si el “Levene nació viejo y caduco, hoy además está manco y rengu.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido en sus antecedentes sobre “la necesidad imperiosa de una reforma estructural de nuestro sistema de enjuiciamiento penal que recepta los lineamientos fijados por esta corte en cuestiones trascendentes como la imparcialidad del Tribunal, el rol del querellante, las garantías de la doble instancia, entre otros aspectos”. Se trata de una cuestión no menor porque, al no recibir dicha doctrina el debido encauce legislativo, los tribunales inferiores la interpretan e implementan según su criterio y lo que es peor, se pone a los justiciables en la incómoda situación de no saber cuál será el procedimiento Legal - jurisprudencial aplicado por el Juez del caso. Un colega que por primera vez ejerza el Ministerio de la Defensa en el orden Nacional y pretenda guiarse solo con el apoyo del código, oficialmente llegue a buen puerto en el asunto que le fue encomendado, por la preocupante razón de que dicho procedimiento, a veces, difiere sustancialmente del aplicado en los tribunales, donde se refiere el

problema bajo la denominación de “interpretación perversa de las garantías”, por el efecto que tienen para los derechos del imputado. <sup>(1)</sup>

En las facultades conferidas a los Jueces y Fiscales, el imputado y la víctima pueden realizar acuerdos conciliatorios en los casos de delitos con contenido patrimonial sin grave violencia sobre las personas o en los delitos culposos si no existieran lesiones gravísimas o resultado de muerte. El acuerdo se presentará ante el juez para su homologación, si correspondiere, en audiencia con todas las partes. En el caso que se dé cumplimiento del acuerdo extingue la acción penal, caso contrario, la víctima o el fiscal podrán solicitar la apertura de la investigación.

Antes de abordar el análisis profundo, necesitamos plasmar el Art. 204 del Código Procesal Penal de la Nación:

**Artículo 204.**- Obligación de denunciar. Tendrán obligación de denunciar los delitos de acción pública:

Los magistrados y demás funcionarios públicos que conozcan el hecho en ejercicio de sus funciones;

Los médicos, farmacéuticos o enfermeros, siempre que conozcan el hecho en el ejercicio de su profesión u oficio, salvo que el caso se encuentre bajo el amparo del secreto profesional;

Los escribanos y contadores en los casos de fraude, evasión impositiva, lavado de activos, trata y explotación de personas;

Las personas que por disposición de la ley, de la autoridad o por algún acto jurídico tengan a su cargo el manejo, la administración, el cuidado o control de bienes o intereses de una institución, entidad o persona, respecto de los delitos cometidos en perjuicio de ésta o de la masa o patrimonio puesto bajo su cargo o control, siempre que conozcan del hecho por el ejercicio de sus funciones.

En todos estos casos la denuncia no será obligatoria si razonablemente pudiera acarrear la persecución penal propia, la del cónyuge, conviviente o pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, o cuando los hechos hubiesen sido conocidos bajo secreto profesional.

En el Art. 34 del código en estudio <sup>(2)</sup>, se consagra el principio de “Nulla coactio sine lege” en el que invoca las facultades que el mismo reconoce para restringir o limitar el goce de derechos reconocidos por la Constitución Nacional o por los instrumentos internacionales de derechos humanos deben ejercerse de conformidad con los principios de idoneidad razonabilidad, proporcionalidad y necesidad- según el Art.16 <sup>(3)</sup>.

---

<sup>(1)</sup> **Dr. Daniel Pastor**, obra “Recurso de Casación y anulación de oficio” NDP 1997/B, pp. 669 y sgtes.

<sup>(2)</sup> **Artículo 34. Ley 27.063:** Conciliación. Sin perjuicio de las facultades conferidas a los jueces y representantes del Ministerio Público Fiscal en el artículo 22, el imputado y la víctima pueden realizar acuerdos conciliatorios en los casos de delitos con contenido patrimonial cometidos sin grave violencia sobre las personas o en los delitos culposos si no existieran lesiones gravísimas o resultado de muerte. El acuerdo se presentará ante el juez para su homologación, si correspondiere, en audiencia con la presencia de todas las partes.

La acreditación del cumplimiento del acuerdo extingue la acción penal; hasta tanto no se acredite dicho cumplimiento, el legajo debe ser reservado. Ante el incumplimiento de lo acordado, la víctima o el representante del Ministerio Público Fiscal podrán solicitar la reapertura de la investigación.

<sup>(3)</sup> **Artículo 16:** Las facultades que este Código reconoce para restringir o limitar el goce de derechos reconocidos por la Constitución Nacional o por los instrumentos internacionales de Derechos Humanos deben ejercerse de conformidad con los principios de idoneidad, razonabilidad, proporcionalidad y necesidad.

El C.P.P.N. está dividido en dos grandes partes, uno el –General-, en el que aparecen los principios generales del proceso penal, la justicia penal y sus partes, los actos procesales y las nulidades procesales; es decir, todo lo que hace la parte general del derecho procesal penal. En la segunda parte, indica los procedimientos; el ordinario y los procedimientos especiales con una virtual en cuanto a los mecanismos alternativos, tanto la suspensión del proceso de prueba, como los procedimientos abreviados en el que aparecen mejoras en estos institutos que son bienvenidos en la medida que no avasallen las garantías del debido proceso.

La acreditación del cumplimiento del acuerdo extingue la acción penal; hasta tanto no se acredite dicho cumplimiento, el legajo debe ser reservado. Ante el incumplimiento de lo acordado, la víctima o el representante del Ministerio Público Fiscal podrán solicitar la reapertura de la investigación.

Por lo que el 14 de Mayo del año 2.015, a través de una misiva, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires denunció que el flamante texto promulgado “Convierte a los Profesionales liberales en generadores de una obligación ajena a su ejercicio”, por lo que elevaron su queja respecto a una polémica tarea que surge del ordenamiento legal.

Puntualmente, reclaman ante la implementación de una obligación de denunciar los delitos de Acción Pública en los casos de fraude, evasión impositiva, lavado de activos, trata y explotación de personas. La polémica orden a cumplir –que también alcanza a los escribanos- se encuentra establecido en el inciso “C” del Art. 204 del nuevo código procesal penal, además agrega que la denuncia no será obligatoria si razonablemente pudiera acarrear la persecución penal propia, la del cónyuge, conviviente o pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad o cuando los hechos hubieran sido conocidos bajo el secreto profesional, expresaron.

A fin de hacerse escuchar, el Consejo porteño envió múltiples cartas al Jefe de Gabinete de Ministros de la Nación, Aníbal Fernández, al Senador Julio Urtubey, al Diputado Manuel Garrido y a la Diputada Anabel Segasti –Presidente, Secretario y Vicepresidente 1° de la

Comisión Bicameral de Monitoreo e Implementación del nuevo cuerpo normativo, respectivamente.

Por lo tanto, los Profesionales sostienen que “se asimila así a los Contadores al igual que los Escribanos, a funcionarios policiales, respecto de los cuales la denuncia obligatoria existe siempre, aunque hayan percibido el hecho encontrándose fuera de servicio o en lugar extraño a la sede de sus funciones”.

Sin embargo, aclararon que “la exclusión para los hechos conocidos bajo secreto profesional, sin la cual el agravio resultaría mayor, limita la obligación a los casos detectados fuera del ejercicio profesional, en tanto la totalidad de lo acontecido en dicho marco queda abarcado por el secreto”

El texto del reformulado Código Procesal Penal “Convierte a la profesión liberal” en generador de una obligación ajena a su ejercicio.

A todas luces resulta una carga excesiva que no pareciera justificada de manera alguna. A nuestro modo de ver permitirá objetar su compatibilidad con la Constitución Nacional, sentenciaron los profesionales agrupados en el Consejo.

Vale tener presente que quien omite el cumplimiento de la obligación de denunciar incurre en el delito de encubrimiento por omisión de denuncia. Por lo tanto, han solicitado la inmediata intervención a los efectos de suprimir del código la nueva obligación.

El actual Ministro de Justicia, Germán Garavano, aseguró que la implementación en todo el país del futuro código “va a demorar varios años” al presentar al Senado un proyecto de ley que introduce varias modificaciones al texto sancionado por el Congreso en Junio de 2015 y cuya aplicación se encuentra suspendida por un Decreto de la Administración de Mauricio Macri, no obstante, la resolución del comunicado N° 01-P con fecha 29 de Noviembre de 2016, emitida por la Comisión Bicameral de Monitoreo e Implementación del Nuevo Código Procesal Penal de la Nación, fija como fecha de inicio de unificación de los Fueros en lo Criminal y Correccional para la Justicia Nacional el día 01 de Marzo de 2016 conforme lo previsto en el artículo 2 de la Ley 27.150 y concordantes a partir de la cual los actuales Juzgados Nacionales en lo Criminal de

Instrucción y los actuales Juzgados Nacionales en lo correccional se denominarán “Juzgados Nacionales en lo Criminal y Correccional”, disponiendo también como fecha de inicio de la implementación del mecanismo de juicio unipersonal previsto en el Art. 2 de la ley<sup>(4)</sup>. El día 01 de Marzo del 2017 es la fecha a partir del cual los actuales tribunales orales en lo criminal pasarán a denominarse “Tribunales Orales en lo Criminal y Correccional”

La implementación comenzaría aplicarse en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y seguirán las provincias del centro del país (Buenos Aires, Córdoba y Santa Fe)

Los representantes titulares de la Comisión Bicameral de Monitoreo e Implementación del Nuevo C.P.P.N. presidido por el Senador Urtubey han manifestado al Consejo de la Magistratura del Poder Judicial de la Nación, por medio de Resolución 01-P, provocando profundos cambios en el esquema de trabajo de los Juzgados, estimando un aumento significativo de audiencia orales y los inconvenientes de Juzgados vacantes que impone que los Jueces tengan dos Juzgados a su cargo, desempeñando un incorrecto funcionamiento del servicio de la administración de justicia.

La presente ley entrará en vigencia el día siguiente al de su publicación oficial y su implementación se efectuará de conformidad con el cronograma que establezca la Comisión Bicameral de Monitoreo e Implementación del nuevo Código Procesal Penal de la Nación, que funciona en el ámbito del Honorable Congreso de la Nación, PREVIA CONSULTA AL Ministerio de Justicia y Derechos Humanos a través de la Secretaría de Justicia y al Presidente del Consejo de la Magistratura. <sup>(5)</sup>

---

<sup>(4)</sup> **Art. 1. Ley 27.308:** Los Juzgados Nacionales en lo Criminal de Instrucción y los Juzgados Nacionales en lo Correccional se denominarán Juzgados Nacionales en lo Criminal y Correccional y mantendrán la integración de aquellos, con excepción de lo dispuesto por el artículo 3 de la presente ley y se los individualizará conforme lo establezca la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

<sup>(5)</sup> **Art. 2. Ley 27.150:** Entrada en vigencia. El Código Procesal Penal de la Nación aprobado por la ley 27.063 entrará en vigencia: a) En el ámbito de la Justicia Nacional, a partir del 1° de marzo de 2016; b) En el ámbito de la Justicia Federal, de conformidad con el cronograma de implementación progresiva que establezca la Comisión Bicameral de Monitoreo e Implementación del Nuevo Código Procesal Penal de la Nación que funciona en el ámbito del Honorable Congreso de la Nación.

Este pedido fue aceptado y ratificado por el presidente del Consejo de la Magistratura del Poder Judicial de la Nación, en el expediente AAD 132/2.016. Miguel A. Piedecasas.

En esta ley se excluye a los Abogados, ya que éstos se amparan en el secreto profesional que regula su ejercicio de la profesión y porque la gran mayoría que componen el Honorable Congreso de la Nación, -sean Diputados y Senadores-, son Profesionales del Derecho y permite que su rol no se entorpezca, además, en el caso que se los nombre, los Colegios de Abogados de todas las jurisdicciones presentarían un “Recurso de Amparo” por verse violados sus Principios Constitucionales de Defensa. Hay que comentar que esta norma presenta una irregularidad al ejercicio que desempeña nuestra profesión, por más desmerecida que se encuentre.

El alcance de este Código va hacia contadores, Auditores Internos, Auditores Externos, Síndicos de Sociedades, Síndicos de Concursos y Quiebras, como así también Asesores Impositivos.

Las normas penales y fallos reciente determinan que el Contador, en su función es partícipe primario ante un caso de evasión y nunca puede ser coautor del hecho, ya que la Justicia entiende que hay un autor intelectual detrás de estos tipos de delitos; lo que muchos omiten, es quien debe denunciar es el funcionario público cuando se ponga en conocimiento del presunto hecho.

Hay que aclarar que para que sea un Delito, tiene que haber una infracción voluntaria de una Ley Penal y basarse en la violación de los cinco principios, que son los siguientes:

**CONDUCTA:** Es un movimiento voluntario, un acto o inactividad. Es la realización de una acción en obrar en contra de la ley.

**TIPICIDAD:** Es una conducta típica que debe encuadrarse dentro de una ley.

**ANTI JURIDICIDAD:** Es la calidad del hecho de oposición al derecho o voluntad de violar la ley, perjudicando el bien jurídico que tutela.

**CULPABILIDAD:** Comprende la criminalidad del acto. Es la actuación en forma dolosa, a sabiendas, con pleno conocimiento e intención.



En este caso se divide en tres grandes partes.

DOLO DIRECTO: Violación a la ley.

DOLO INDIRECTO: Perjudicar a terceros, en el que la intencionalidad original no fue esa.

DOLO EVENTUAL: No tiene un fin determinado, la persona actuó de forma negligente.

En todos estos casos, tiene que haber un conocimiento y una voluntad de violación a las normas.

**PUNIBILIDAD**: Es la condena estipulada por ley.

Vamos a ir a un ejemplo bien concreto que está aplicando la Justicia Federal y en lo que se sostiene; ésta cree que el Contador al emitir un dictamen sobre el estado de Situación Patrimonial de falso contenido o sin noción de la empresa es que incurre en un dolo eventual, es decir, que la Justicia sostiene como en la época de la ley seca de AlCapone, en el que atrapando al “contable” se soluciona el problema, aunque lo que omite –la Justicia- es que el Profesional en Ciencias Económicas emite una opinión e acuerdo a las normas de contabilidad y auditoría, basándose en las Resoluciones Técnicas de la Federación Argentina del Consejo de Ciencias Económicas, ya que el balance es responsabilidad de la empresa, como así lo indica el Art. 62 de la Ley de Sociedades <sup>(6)</sup>, pero como nuestra profesión se encuentra en detrimento, el contador hace el balance y a la vez emite su dictamen de acuerdo a la información auditora. El auditor, no tiene derecho de veracidad de veracidad, solo emite información de razonabilidad.

---

(6) Art. 62. Ley 19.550. Segundo Párrafo.

Las sociedades deberán hacer constar en sus balances de ejercicio la fecha en que se cumple el plazo de duración. En la medida aplicable según el tipo, darán cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 67, primer párrafo.

Las sociedades de responsabilidad limitada cuyo capital alcance el importe fijado por el artículo 299, inciso 2) y las sociedades por acciones deberán presentar los estados contables anuales regulados por los artículos 63 a 65 y cumplir el artículo 66.

De parte de la AFIP, sostienen que el Contador incurrió como partícipe necesario, aquel que brinda un auxilio sin el cual el delito no pudo consumarse, Art. 45 Código Penal de la Nación <sup>(7)</sup> o como partícipe secundario, que es aquel que brinda un auxilio por el cual no es indispensable para que el delito pueda cometerse, con la carátula de encubridores Art. 46 <sup>(8)</sup> como su ayuda o colaboración posterior a la consumación del delito (Art. 277 y siguiente C.P.P.) <sup>(9)</sup>

---

<sup>(7)</sup> **Art. 45 Código Penal de la Nación:** Los que tomasen parte en la ejecución del hecho o prestasen al autor o autores un auxilio o cooperación sin los cuales no habría podido cometerse, tendrán la pena establecida para el delito. En la misma pena incurrirán los que hubiesen determinado directamente a otro a cometerlo.

<sup>(8)</sup> **Art. 46 Código Penal de la Nación:** Los que cooperen de cualquier otro modo a la ejecución del hecho y los que presten una ayuda posterior cumpliendo promesas anteriores al mismo, serán reprimidos con la pena correspondiente al delito, disminuida de un tercio a la mitad. Si la pena fuere de reclusión perpetua, se aplicará reclusión de quince a veinte años y si fuere de prisión perpetua, se aplicará prisión de diez a quince años.

<sup>(9)</sup> **Art. 277 Código Penal de la Nación:** Será reprimido con prisión de seis meses a tres años el que, tras la comisión de un delito ejecutado por otro, en el que no hubiera participado:

- a) Ayudare a alguien a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse a la acción de ésta.
- b) Ocultare, alterare o hiciere desaparecer los rastros, pruebas o instrumentos del delito, o ayudare al autor o partícipe a ocultarlos, alterarlos o hacerlos desaparecer.
- c) Adquiriere, recibiere u ocultare dinero, cosas o efectos provenientes de un delito.
- d) No denunciare la perpetración de un delito o no individualizare al autor o partícipe de un delito ya conocido, cuando estuviere obligado a promover la persecución penal de un delito de esa índole.
- e) Asegurare o ayudare al autor o partícipe a asegurar el producto o provecho del delito.

2.- En el caso del inciso 1, c), precedente, la pena mínima será de un (1) mes de prisión, si, de acuerdo con las circunstancias, el autor podía sospechar que provenían de un delito.

3.- La escala penal será aumentada al doble de su mínimo y máximo, cuando:

- a) El hecho precedente fuera un delito especialmente grave, siendo tal aquel cuya pena mínima fuera superior a tres (3) años de prisión.
- b) El autor actuare con ánimo de lucro.
- c) El autor se dedicare con habitualidad a la comisión de hechos de encubrimiento.
- d) El autor fuere funcionario público.

La agravación de la escala penal, prevista en este inciso sólo operará una vez, aún cuando concurrieren más de una de sus circunstancias calificantes. En este caso, el tribunal podrá tomar en cuenta la pluralidad de causales al individualizar la pena.

4.- Están exentos de responsabilidad criminal los que hubieren obrado en favor del cónyuge, de un pariente cuyo vínculo no excediere del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad o de un amigo íntimo o persona a la que se debiese especial gratitud. La exención no rige respecto de los casos del inciso 1, e) y del inciso 3, b) y c).

Un atenuante a lo anterior es lo que reza en el Art. 47 del Código Penal de la Nación <sup>(10)</sup> en el que la preterintención de la voluntad va dirigida a la consumación de un delito más grave del que en definitiva se concreta. Esto se compone de una acción dolosa, seguida de un acontecer culposo más grave.

Otros dispositivos y mucho más gravoso que adopta la Justicia, es el famoso Art. 210 del código penal, que invoca la cantidad de personas que actuaron en la consumación del delito, si son 3 o más personas (el contador ya sería el primero en integrarlo) se dedican a cometer un ilícito y las penas serían de 3 a 10 años de prisión.

Una cuestión que se quiere remarcar y ha sido muy discutido, pero sin sustento, en el que coincido con la Justicia, es que la responsabilidad no se delega, es el caso que los empleados de un estudio contable realizan su trabajo y el profesional firma el balance, a quien recae su responsabilidad es a quien firma, sin lugar a aducir a sus subordinados.

Desde AFIP, desde la Justicia, como así también la PROCELAC y la UIF, se cree que el Contador debe denunciar a su cliente o emitir un ROS (Registro de Operaciones Sospechosas), pero lo que olvidan es que éste no puede violar el Secreto Profesional y de ética pública, además éste no es funcionario público, por lo que no está obligado a denunciar y debe ampararse en la Ley 20.488, podemos mencionar al asesor impositivo que solo es una persona que en razón de su empleo, oficio o profesión, aconseja u orienta respecto de una disciplina determinada que conoce y domina. Ya venía anexada en el Art. 20 Inc. 17 de la Ley N° 25.246, Ley de encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo en el que deposita la obligación a los Profesionales en Ciencias Económicas en informar a la UIF sobre recabar información de sus clientes, requirentes o aportar documentos que prueben fehacientemente su identidad, Personería Jurídica, domicilio

---

<sup>(10)</sup> **Art. 47 Código Penal de la Nación:** Si de las circunstancias particulares de la causa resultare que el acusado de complicidad no quiso cooperar sino en un hecho menos grave que el cometido por el autor, la pena será aplicada al cómplice solamente en razón del hecho que prometió ejecutar.

y demás datos que en cada caso se estipule, para realizar cualquier tipo de actividad de las que tienen objeto. Sin embargo, se podrá obviar esta obligación cuando los importes sean inferiores al mínimo que establezca la circular respectiva y toda la información deberá archivarse por 10 años.

Además deberán informar cualquier hecho u operación sospechosa independientemente del monto de la misma; aquí establece que las operaciones sospechosas son aquellas que de acuerdo con los usos y costumbres de la actividad que se trate, como así también de la experiencia e idoneidad de las personas obligadas a informar, resulten inusuales sin justificación económica o jurídica o de complejidad inusitada o injustificada, sean realizadas en forma aisladas o reiteradas.

## **RESPONSABILIDAD DEL PROFESIONAL**

Las responsabilidades en sus distintas acepciones son:

- \*Compromiso de actitud, del que cumple sus obligaciones de la forma debida.
- \*Compromiso u obligación de tipo moral, por la posible equivocación de una persona en su asunto.
- \*Obligación de reparar un error y compensar males ocasionados.
- \*Habilidad para medir y reconocer las consecuencias de un episodio llevado a cabo con plena conciencia y libertad.

### **Calidad de responsable**

- \*Acciones conscientes y que puedan ser imputadas por las derivaciones que dicho comportamiento posea.
- \*Compromiso en virtud presente en todo hombre que goce de su libertad.
- \*Virtud de asumir las consecuencias que tengan y de responder por las mismas ante quien corresponda.
- \*También debe poseer conocimientos necesarios para ejercer su profesión, a la comunidad le interesa que el ejercicio profesional cumpla no solo con un fin individual, sino que también trascienda hacia un fin social.

### **En la responsabilidad intervienen tres factores**

- \*Voluntad: de decidir que hacer, como y cuando.
- \*Libertad: que la decisión sea libre, no coercitiva.

\*Razón: que sea una decisión razonada basada en una escala de valores. El accionar responsable debe constituir un hábito.

### **Responsabilidad desde el derecho**

En el ámbito del derecho, en cambio, se habla de responsabilidad jurídica para describir la violación de un deber de conducta respaldado desde una norma jurídica.

La ley surge de un organismo externo al sujeto y es coercitiva. Una persona juzgada y considerada responsable de la violación de una norma jurídica será objeto de una sanción, que puede incluir hasta la pérdida de su libertad.

Las obligaciones surgen de normas legales de vigencia, tales como:

Responsabilidad disciplinaria: Código de Ética. Ley N° 20.488. Corresponde a los Consejos Profesionales dentro de sus respectivas jurisdicciones, cuidar que se cumplan los principios de ética que rigen el ejercicio profesional de Ciencias Económicas. Art. 21.

Las sanciones que se imponen en este ámbito son; advertencia, amonestación privada, apercibimiento público, suspensión en el ejercicio de la profesión de un mes a un año y cancelación de la matrícula.

En Córdoba, aprobado por Asamblea Extraordinaria del 27/03/1.985, consta de un preámbulo y 21 artículos separados en secciones.

-Sujeto.

-Normas generales.

-Normas sobre publicidad.

-Normas sobre secreto profesional.

-Normas sobre honorarios.

-Normas sobre incompatibilidad.

-Sanciones.

Responsabilidad civil: Código Civil y Comercial.

Responsabilidad Penal: Código Penal, Código Procesal Penal y Leyes complementarias.

El secreto profesional, como lo indica en el Código de Ética en el C.P.C.E. Cba. en su Art.6 y 7, enumera lo siguiente:

Art.6: “La relación de los profesionales con sus clientes, deben desarrollarse dentro de las más absoluta reserva. Los profesionales no deben revelar ni utilizar a favor suyo, información alguna que obtenga como resultado de su labor profesional, sin la autorización expresa del cliente”.

Art.7: “Los profesionales están relevados de la obligación de guardar secreto profesional cuando imprescindiblemente deban revelar sus conocimientos para defensa personal, en la medida en que la información que proporcionen, sea insustituible”.

En el caso de sanciones de índole penales, el Código Penal de la Nación en su Art. 156 enuncia que “Será reprimido con multa de pesos mil quinientos e inhabilitación especial, en su caso, por seis meses a tres años, el que teniendo noticia por razón de su estado, oficio, empleo, profesión o arte, de un secreto cuya divulgación puede causar daño, lo revelare sin justa causa”.

Antes de adentrarnos al tema, debemos tener en cuenta sobre el significado de responsabilidad, es por ello que el Código Civil y Comercial de la Nación indica en sus Art. 773 al Art. 776.

Art. 773: La obligación de hacer es aquella cuyo objeto consiste en la prestación de un servicio o en la realización de un hecho, en el tiempo, lugar y modo acordados por las partes.

Art. 774: La prestación de un servicio. La prestación de un servicio puede consistir:

- a) En realizar cierta actividad, con la diligencia apropiada, independiente de su éxito. Las cláusulas que comprometen a los buenos oficios, o aplicar los mejores esfuerzos están comprendidas en este inciso;

- b) En procurar al acreedor cierto resultado concreto, con independencias de eficacia;
- c) En procurar al acreedor al resultado eficaz prometido. La cláusula llave en mano o producto en mano está comprendida en este inciso.

Si el resultado de la actividad del deudor consiste en una cosa, para su entrega se aplican las reglas de las obligaciones de dar cosas ciertas para constituir derechos reales.

Art. 775: “El obligado a realizar un hecho debe cumplirlo en tiempo y modo acordes con la intención de las partes o con la índole de la obligación. Si lo hace de otra manera, la prestación se tiene por incumplida, y el acreedor puede exigir la destrucción de lo mal hecho, siempre que tal exigencia no sea abusiva”

Por tanto, todo profesional asume el deber de obrar con prudencia, pericia y dedicación.

En el art. 1.768 del C.C.y C. al referirse a la responsabilidad subjetiva, remite a la definición de culpa del Art. 1.724 y a la valoración de la conducta prevista en el Art. 1.725.

C.C.y C. Art. 1.724: Factores subjetivos. Son factores subjetivos de atribución la culpa y el dolo. La culpa consiste en la omisión de la diligencia debida según la naturaleza de la obligación y las circunstancias de las personas, el tiempo y el lugar. Comprende la imprudencia, la negligencia y la impericia en el arte o profesión. El dolo se configura por la producción de un daño de manera intencional o con manifiesta indiferencia por los intereses ajenos”.

La imprudencia es la ausencia de esta, punible, inexcusable por olvido de las preocupaciones que la misma aconseja, si hubiera malicia, sería delito.

La impericia es la ausencia de pericia, es decir, la falta de sabiduría, práctica, experiencia y habilidad en una ciencia o arte.

El artículo abarca a todas las profesiones que requieren conocimiento intensivo de una problemática científica cualquiera ella sea.

C.C.y C. Art. 1.725: Valoración de la conducta. Cuanto mayor sea el deber de obrar con prudencia y pleno conocimiento de las cosas, mayor es la diligencia exigible al agente y la valoración de la previsibilidad de las consecuencias.



CCyC Art. 1.734: Prueba de los factores de atribución y de las eximentes. Excepto disposición y de las circunstancias eximentes que corresponde a quien los alega.

CCyC Art. 1.735: Facultades judiciales. No obstante el juez puede distribuir la carga de la prueba, de la culpa o de haber actuado con la diligencia debida, ponderando cuál de las partes se halla en mejor situación para aportarla. Si el juez lo considera pertinente, durante el proceso debe comunicar a las partes que aplicará este criterio, de modo de permitir a los litigantes ofrecer y producir los elementos de convicción que hagan a su defensa.

Esto quiere decir que se le exige mayor diligencia al requerirle obrar con prudencia y pleno conocimiento ante un caso de conductas irregulares o la omisión en los delitos de peligro abstracto, es decir, es la instancia anterior en la comisión de un delito, es por ello que se le delega atribuciones a nuestra profesión para preservar el bien jurídico que son las Arcas Públicas. Así es que siempre se debe documentar toda la información y hacer un análisis que se tenga de cada cliente y volcarlo a una planilla que la UIF lo brinda en su página Web y con esos datos, realizar una conclusión sobre el “Perfil del Cliente”.

## RESPONSABILIDAD PENAL

Es una rama del Derecho Público y es un conjunto de normas que determinan los delitos como las penalidades, impuestas por el Estado a través del órgano competente. Se encuentran legislados por el Código Penal y leyes de idéntica naturaleza. El bien jurídico penalmente tutelado es la relación entre un individuo con un objeto protegido por el Estado que revela interés por la tipificación penal de conductas que lo afecten, es el último ratio utilizado que condena a una persona, es decir, el Derecho Penal llega cuando ya se incurrió en el acto y se produjo un daño a la sociedad.

Las penas afectan la libertad personal y los aspectos patrimoniales, tanto en forma individual o combinada.

Hay que recordar que en el Art. 18 de la Constitución Nacional Argentina <sup>(11)</sup>, no hay delito ni pena sin ley previa y en el Art. 19 de la misma <sup>(12)</sup>, nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de hacer lo que ella no prohíba; por lo que solo es punible la figura delictiva que la ley describa; esto es lo que llamamos “Principio de Reserva Penal”. Si no está contemplado por la ley, no es delito y no existe aplicación analógica.

A continuación se enuncia los pilares que deben primar en el Derecho Penal para estipular una acción del Delito o lo que vulgarmente se conoce como “Teoría del Delito”:

---

<sup>(11)</sup> **Art. 18 C.N.:** Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos. El domicilio es inviolable, como también la correspondencia epistolar y los papeles privados; y una ley determinará en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación. Quedan abolidos para siempre la pena de muerte por causas políticas, toda especie de tormento y los azotes. Las cárceles de la Nación serán sanas y limpias, para seguridad y no para castigo de los reos detenidos en ellas, y toda medida que a pretexto de precaución conduzca a mortificarlos más allá de lo que aquélla exija, hará responsable al juez que la autorice.

<sup>(12)</sup> **Art. 19 C.N.:** Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.

Delito: Conducta tipificada por la ley. Violación a las normas a las normas. Quien comete recibe una sanción denominada pena.

La responsabilidad en el derecho penal es la ejecución de actos penalmente sancionables y se extiende a investigadores, cómplices primarios y/o secundarios.

Responsabilidad Penal o Criminal: Es aquella propia de un acto u omisión penado por la ley y realizado por una persona imputable, culpable o carente de excusas y cuyo accionar será sancionado con una pena.

En cuanto a las aplicaciones de penas, se puede nombrar las siguientes:

- \*Privación de la libertad
- \*Penas pecuniarias (económicas)
- \*Inhabilitación para ejercer la profesión
- \*Combinación

Aquellos sujetos activos del delito, lo que vulgarmente se llama “Perpetradores del Delito”, se pueden mencionar:

- \*Agente Directo o Autor del Delito,
- \*Partícipes o Cómplices; Principal o Secundarios,
- \*Encubridor.

Los delitos que se hallan configurados en el Código o en leyes complementarias como los de índole económica y los del derecho penal especial se rigen por disposiciones específicas y supletoriamente por los principios del Código Penal; hay que tener presente que las formas

especiales del proceso se hallan regidas por pautas propias, como es el caso del principio de “in dubio pro reo” (ante la duda, se beneficia al reo) y otros.

Los posibles delitos penales que vulneran los bienes jurídicos son:

- \*Delito de Certificados de Estado de Situación Patrimonial,
- \*Defraudación al cliente,
- \*Defraudación a terceros,
- \*Delitos por la Ley Penal Tributaria y Previsional,
- \*Lavado de activos de origen delictivo,
- \*Violación al secreto profesional.

## **DELITO DE ENCUBRIMIENTO**

En el Delito de encubrimiento, el artículo 300 inciso 2 del Código Penal de la Nación <sup>(13)</sup> indica que los agentes directos son:

“El 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, 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, cualquiera que hubiere sido el propósito perseguido al verificarlo”.

---

(13) **Artículo 300:** Serán reprimidos con prisión de seis (6) meses a dos (2) años:

1°. El que hiciere alzar o bajar el precio de las mercaderías por medio de noticias falsas, negociaciones fingidas o por reunión o coalición entre los principales tenedores de una mercancía o género, con el fin de no venderla o de no venderla sino a un precio determinado.

2°. El 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, sobre hechos importantes para apreciar la situación económica de la empresa, cualquiera que hubiere sido el propósito perseguido al verificarlo.

Según lo que se desprende de este artículo; son agentes directos:

\*El/los fundador/es,

\*El/los director/es,

\*El/los administrador/es,

\*El liquidador,

\*El síndico de Sociedades

Anónimas y las Sociedades en Comandita por Acciones, Cooperativas y ciertas sociedades de responsabilidad limitada y las Sociedades con participación estatal mayoritaria.

Además los documentos que pueden ser instrumentos de falsedad son los siguientes:

\*El balance (incluyendo el inventario)

\*Las cuentas de ganancias y pérdidas,

\*Los correspondientes informes o memorias falsos o incompletos. El nacimiento del delito es la autorización o publicación de un escrito, en el que tiene que haber dolo o malicia a sabiendas de los hechos incurridos por parte de los miembros que componen o administran la organización.

El nacimiento del delito es la autorización o publicación de un escrito, en el que tiene que haber dolo o malicia a sabiendas de los hechos incurridos por parte de los miembros que componen o administran la organización.

\*El síndico, no puede ser imputado como autor del delito de Balance falso, ya que es solo el responsable legal de la conducción de la organización no emite un dictamen sobre los estados contables pero si puede emitir un informe desde su competencia.

\*El auditor no está mencionado expresamente como posible autor del delito (C.P. Art. 300 inc 2°)

\*El Código Penal no legisla sobre el informe técnico falso del auditor. Hay que aclarar, que el Balance Falso, no implica un informe del auditor falso; éste puede declarar que los Estados Contables están distorsionados, detallándolo en su dictamen. En estos casos, la Justicia entiende que podría imputarse al auditor externo como cómplice del delito de balance falso (C.P. Art. 45 Cómplice principal y Art. 46 Cómplice Secundario).

## PIRÁMIDE DE KELSEN

Según el Art. 31 de la Constitución Nacional <sup>(14)</sup> indica claramente que las leyes que sancione el Congreso de la Nación y los tratados con potencias extranjeras son de jerarquía suprema, por lo que se puede enunciar que la misma queda conformada de la siguiente manera y en el orden que se señala:



Por lo que un impuesto nace de una ley emanada por el Congreso Nacional, además, no puede haber una norma reglamentaria de AFIP que pretenda legislar, superando lo que establece la propia ley. Así lo señaló la C.S.J.N. en la causa “Cámara del Libro y otros c. Poder Ejecutivo Nacional (C.S.J.N)” <sup>(15)</sup>

---

(14) **Art. 31 C.N.:** Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con la potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ellas, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo por la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de Noviembre de 1.859.

(15) **Cámara del Libro y otros c Poder Ejecutivo:** La Corte falla a favor del contribuyente. Corresponde revocar la resolución que ratificó la constitucionalidad del Decreto 616/01, que reglamentando la exención del IVA contenida en el Art. 7 Inc. A de la Ley 23.349 excluyó del término “libro” a las obras musicales impresas, a los álbumes o libros de estampas y a los cuadernos para dibujar o colorear para niños, pues el propósito de definir con precisión el alcance del beneficio que inspira dicho reglamento no puede conducir por vía interpretativa, a establecer restricciones que no surgen de los términos de la ley, ni pueden considerarse implícitas en ella, ya que tal pauta hermenéutica no se ajusta al principio de legalidad o reserva. (Dictamen del Procurador que la Corte hace suyo).

En materia tributaria, el principio de legalidad prima sobre cualquier Decreto Reglamentario o Resolución de AFIP, ya que al pertenecer en un Estado de Derecho, lo que una ley formal tipifique el hecho que se considera imponible y se constituirá la obligación tributaria.

Así que esto podría aplicarse a la desmedida Resolución 65/2011 UIF en que en el Art. 2 Inc. E <sup>(16)</sup> nombra al contador como sujeto obligado a denunciar ante el organismo.

Una consecuencia más que se quiere traer es lo que enuncia el Art. 34 <sup>(17)</sup> del último ratio que interpone el Estado, declara explícitamente la imparcialidad de los Jueces, como la independencia de injerencias externas –como ser medios de comunicación–.

---

<sup>(16)</sup> **Art. 2. Inc. E Res. 65/2011 UIF:**

e) Sujeto obligado: se entenderá por sujeto obligado a los profesionales independientes matriculados cuyas actividades estén reguladas por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, conforme la Ley 20.488 que reglamenta su ejercicio, que actuando individualmente o bajo la forma de asociaciones profesionales, según lo establecido en los arts. 5 y 6 de la Ley 20.488, realicen las actividades a que hace referencia el Cap. III, acápite B, pto. 2 (Auditoría de estados contables) y Cap. IV, acáp. B (Sindicatura societaria) de las Res. Técnica F.A.C.P.C.E. 7/85 y 15/98, respectivamente, cuando dichas actividades se brindan a las siguientes entidades:

A. A las enunciadas en el art. 20 de Ley 25.246 y modificatorias; o

B. las que no estando enunciadas en dicho artículo, según los estados contables auditados:

i. Posean un activo superior a pesos seis millones (\$ 6.000.000); o

ii. hayan duplicado su activo o sus ventas en el término de un año, de acuerdo con la información proveniente de los estados contables auditados.

<sup>(17)</sup> **Cód. Penal. Art. 8°:** Los jueces deben actuar con imparcialidad en sus decisiones. Se debe garantizar la independencia de los jueces y jurados de toda injerencia externa y de los demás integrantes del Poder Judicial. En caso de interferencia en el ejercicio de su función, el juez informará al Consejo de la Magistratura sobre los hechos que afecten su independencia y solicitará las medidas necesarias para su resguardo.



## **EFFECTOS DE UN DECRETO**

Según reza el Art. 99 de la Constitución Nacional, en su inciso N° 3;

*“El Presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones:*

*Participa de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y hace publicar.*

*El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo.*

*Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o de régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros.*

*El jefe de gabinete de ministros personalmente y dentro de los diez días someterá la medida a consideración de la Comisión Bicameral Permanente, cuya composición deberá respetar la proporción de las representaciones políticas de cada Cámara. Esta comisión elevará su despacho en un plazo de diez días al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento, el que de inmediato considerarán las Cámaras. Una ley especial sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara regulará el trámite y los alcances de la intervención del Congreso.”*

En este sentido se refiere a una autoridad del Poder Ejecutivo que tiene competencia en el territorio de nuestro país, es un tipo de acto que habitualmente tiene un contenido normativo reglamentario, por lo que su rango jurídico es menor a las leyes, como se explicó en la Pirámide de Kelsen. El mismo, solo puede utilizarse en caso de urgente necesidad y algunas especificaciones extraordinarias, como ser, cuando sea imposible seguir los trámites para sancionar leyes mediante el Congreso de la Nación. En el caso que así sea, debe ser posteriormente ratificada por el Poder Legislativo.

## 7. CONCLUSIÓN Y PROPUESTA:

En el año 1.215, en Inglaterra, se creó la división funcional del Estado en tres tipos de poderes como base, en las que todas integraban la Administración Pública. La categorización se trataba del poder público por intereses para facilitar los objetivos centrales y proteger el bien jurídico que es la “Administración Pública” en sí.

Luego de establecer lo anterior, se comenzaron a dictar normas jurídicas a favor de la libertad, igualdad, propiedad, limitaciones del estado, etc; aunque después se emitieron mecanismos de armonización entre la Nación y los ciudadanos que la conformaban, como un ejemplar de Derecho de Estado; es decir, gozar de las Garantías Constitucionales -en materia que nos compete- los principales serían el “Derecho de Inocencia” y el “Derecho a no Autoincriminarse”.

En nuestro país, los años de independencia son pocos comparado con el Británico, por lo que nos hemos acostumbrado a tener leyes, decretos y resoluciones espasmódicas, en las que nada se debate, nada se critica y nada se cuestiona. Es por ello que ante casos de corrupción o delitos económicos que trasciende ante el periodismo y la opinión pública, la respuesta es que se debe actuar rápido, que se debe privar de la libertad a las personas sospechadas, imputadas o procesadas- como si esa fuese la solución al problema- y en nuestro aspecto profesional- es culpar al Contador Público, por lo que se incurren en dictar la Prisión Preventiva, eso lleva a la difícil situación de defenderse desde la cárcel; algo que para cualquier ciudadano puede ser bueno, pero desde el punto de vista jurídico es pernicioso (todo habitante debe saber, que una

persona puede estar condenada a reclusión perpetua y estar en libertad esperando que su sentencia quede firme).

En el año 2.000 ya se evidenciaba estos fenómenos a través de la Ley 25.246 -Encubrimiento y Lavado de Activos de origen delictivo. UIF- y en el 2.004, el mismo órgano, emitió la Resolución 03/2004, en el que estableció un canal de información a través de las entidades financieras a los efectos de tomar conocimientos de los sujetos obligados a denunciar por las normas de prevención del lavado de activos y financiación del terrorismo, como así también a los profesionales con Matrícula de Contador Público que presten servicios de auditoría externa de estados contables de ejercicio y/o sindicatura societaria según la Resolución 65/2011.

En primer lugar, coincido que el Código Procesal de la Nación necesitaba una actualización porque tenía casi un siglo de vigencia y los actos de la sociedad han cambiado de manera significativa, además de que los delitos se han mutado por el avance tecnológico y los procedimientos en el ámbito penal también deben avanzar para mejorar la Administración de la Justicia, ser una justicia que accione de manera ágil, rápida y eficaz para esclarecer los hechos, como dictar sentencias.

Se necesita de políticas de largo plazo, no solo en materia Económica, sino más precisamente en el ámbito que nos atañe; el motivo es que se sancionó un Código Nacional, aprobado por ambas Cámaras del Congreso de la Nación, estableciendo un plazo de vigencia, tratando de armonizar un esquema en las jurisdicciones donde se comienzan aplicar, hasta que el Presidente de la Nación (solo una persona) amparado por el Art. 99 de la C.N. suspende arbitrariamente una ley.

El art. 204 más allá de que sea impropio, es incompatible con la Constitución Nacional, por lo que en numerosos casos se ha invocado la inconstitucionalidad; aunque el contable al actuar, trate de hacer una relevancia irrestricta a las normas de actuación profesional y sobretodo que las documente o pueda acreditar el cumplimiento de dichas pautas. Valiosos son los escritos, documentos y notas autorizadas por los clientes del profesional, así se podría limitar las responsabilidades que recaen en nuestros colegas.

La solución al análisis de investigación de este trabajo no será fácil, lo que si debemos hacer es que cada colega dé pelea desde sus respectivos Consejos para frenar las arbitrariedades desde la Justicia, AFIP y Rentas que día a día emiten una caterva de Resoluciones y Regímenes obligando a informar sobre cada cliente, como así también las privaciones de libertad. Los Consejos de cada jurisdicción deben trabajar extremadamente duro para dar pelea a estas anomalías, tal vez vía judicial, como ser los Recursos de Amparo.

Lo primero que se debe hacer es armonizar las gestiones judiciales desde una forma digital en todo el territorio de la república, porque en Capital Federal se implementan sistemas informáticos eficientes y ágiles, mientras que en las demás provincias ese proceso requiere de más esfuerzos, estructura, presupuesto y capacitación.

Más allá que los Consejos Profesionales en Ciencias Económicas y la Federación hayan actuado y enviado notas a la Comisión Bicameral de Monitoreo, como así también al Jefe de Gabinete de Ministros, a mi entender no cumple con las expectativas. Se necesitaba interponer un Recurso de Amparo en todas las Jurisdicciones con el principal fundamento que cercena el normal desempeño de nuestra profesión.

Concuerdo con la nota de la F.A.C.P.C.E. de derogar el Art. 204 de Código que se estudia, más allá que es una ley que protege la voluntad del hombre, pero muy particularmente de la voluntad del Estado, solamente puede expresarse en un régimen legal que defina claramente cuáles son los derechos de propiedad que puede detentar cada asociado y cómo hacerlos valer frente a la voluntad de otros ciudadanos y del Estado. Así, la diferencia entre ejercer la profesión liberal resulta de los derechos de ejercer libremente la profesión sin ser cercenados, esto es de su existencia y de la posibilidad real de exigirlos ante cualquier pretensión de desconocerlos.

En consecuencia, un sistema tributario que pretenda la generación de riqueza y la reducción de la pobreza, debe partir de un sistema político que defina y realmente garantice los derechos de propiedad y no al contrario.

El sistema político que exige el sistema tributario que proponemos, debe ser controlado, debe estar fundamentado en la ley garantizando los derechos de propiedad de sus ciudadanos.

Ahora bien, si el tributo representa una limitación a los derechos de propiedad de los ciudadanos, ¿resultará posible armonizar la efectividad de los derechos de propiedad, claves para la creación de riqueza y reducción de la pobreza, con un sistema tributario en virtud del cual el Estado recaudará tributos para cumplir con las funciones que le son propias?

En este ámbito entonces, ¿Pueden coexistir los derechos de propiedad, el principio de inocencia y los tributos?, sin duda si, pero en un marco político y jurídico muy particular, que al menos hasta ahora, no encontramos en ninguno de los países que forman parte de América Latina.

Es por ello, que en América Latina no será posible, mientras los derechos de propiedad no estén garantizados, hacer valer por ejemplo el principio constitucional de legalidad tributaria, que establece que solamente podrá crearse válidamente un tributo, por tratarse precisamente éste de una limitación del derecho de propiedad, a través de una ley formal dictada por el poder legislativo.

El vital principio que se viola es el de la Libertad, ya que condiciona a los Profesionales en Ciencias Económicas -en todos sus roles que se desempeñe- la presunta culpabilidad o implicado en un delito, sin gozar de las garantías constitucionales y derechos como ciudadano argentino.

Con la aprobación del Código Procesal que se aborda fue un gran paso de la sociedad y para la Administración de la Justicia, como la Justicia en sí; ya que modificaba el sistema de Inquisitivo a Acusatorio; aunque el artículo estudiado es para la profesión, es un artículo totalmente extorsivo en que la responsabilidad se deriva al contador sin que ningún funcionario público actúe, entonces el contador deriva en ser un POLI-CONTADOR, sería una combinación de policía y funcionario. Esto es a lo que nos hemos acostumbrado, toda la carga administrativa, todas las labores que del sector público se deriva a la parte privada, cargando de más tareas, más responsabilidades y más rigurosidad que recae sobre el contador.

El actual sistema procesal necesita un inmediato, importante y profundo cambio para quebrar las arcaicas estructuras judiciales, la administración de justicia, como además de agilizar las instancias de enjuiciamiento con todos los recaudos de las debidas Garantías del Proceso y la Presunción de Inocencia -más allá que en nuestro país se ha sancionado un Código suspendido

por Decreto, que ha tratado de mejorar el sistema de enjuiciamiento acusatorio -dejando atrás el viejo sistema mixto con tintes inquisitivos-.

Mientras tanto, las soluciones no son fáciles, tampoco totalmente confiables, solo se pueden limitar las responsabilidades al realizar modelos de contratos de confidencialidad y restricciones a la contratación del personal.

La maraña jurídica tributaria en nuestro país es inaceptable, tanto, que no hay armonía entre las leyes tributarias, decretos reglamentarios, resoluciones generales y resoluciones generales interpretativas de AFIP; además el trabajo de los funcionarios públicos no llega a cubrir las expectativas que se anhela desde las respectivas Administraciones Tributarias –nacional, provinciales y municipales- es por eso que toda la carga y responsabilidades se la depositan a los profesionales en ciencias económicas, no olvidemos que la AFIP, como Rentas cuentan con un importante caudal de información de cada contribuyente, no por el mérito de ellos, sino por el nuestro.

Lo que no quiero dejar de remarcar, es que todas las responsabilidades tanto civil, como penal apuntan siempre al Contador, algo que las reparticiones tributarias y la justicia se han encaprichado en sancionar, pero nunca solucionar los problemas de fondo.

Lo que más nos molesta es que al sufrir todo esto, nos coloquen más responsabilidades de orden civil, como penal, ya que la cantidad de trabajo que demanda, el 80% es de informar a los fiscos nacionales y provinciales; a lo exployado en este trabajo también tendríamos que documentar las comunicaciones con nuestros clientes –vía e.mail, whatsapp y en papel- por lo que demandaría más horas de trabajo.



Es aquí donde quiero enunciar sobre la Seguridad Jurídica, es decir sobre la publicación y aplicación de las normas jurídicas en nuestro país, aquello que se conoce, aquello que se prohíbe, lo que se permite por el poder público y la previsibilidad, todo esto se conoce vulgarmente como “Reglas de juego claras”. Lamentablemente nada de lo anterior se cumple en nuestro país, en un día podemos tener Decretos Reglamentarios sobre derogaciones de artículos de alguna norma; luego AFIP emite Resoluciones Generales que automáticamente sale antes en los diarios que en el Boletín Oficial; estas normas son jerárquicamente inferiores a las Leyes, pero en la dinámica del día a día y ante permanentes consultas a los funcionarios de la AFIP, se toma con más importancia, -se invierte la pirámide jurídica que se analizó anteriormente-, el ABC de la página Web de AFIP parece que es derecho positivo.

Es inconcebible que solo las responsabilidades y todas las normas recaigan sobre nosotros y no sobre los Abogados, las leyes deben ser justas para todos los ciudadanos que habitamos esta nación.

La propuesta es derogar el artículo íntegramente; ya que las normas sobre Secreto Profesional se encuentran perfectamente reguladas y encuadradas en cada provincia, por medio de las leyes en cada Consejo Profesional de Ciencias Económicas, por lo que este artículo se lo podría definir como ilegal, ya que no se podría autoincriminar y la realizar una denuncia a un cliente es una excusa absolutoria.

Es un artículo contradictorio e inconsistente que carece de contenido de aplicación práctica para los profesionales en Ciencias Económicas que ejercen la profesión. Excepción para los colegas contadores públicos, que son los funcionarios públicos, quienes si están obligados no

por su carácter de profesionales de ciencias económicas, sino por su condición de funcionarios públicos, valga la redundancia.

Sin dejar de mencionar que el DNU es un instrumento de uso exclusivo y extraordinario por el Poder Ejecutivo, también requiere de un análisis sobre el abuso del mismo; por lo que en mi opinión, fue innecesario sancionar un Decreto sin que haya una verdadera urgencia, por lo que entiendo que es ilegal e inconstitucional

MUCHAS GRACIAS.

## 8. BIBLIOGRAFÍA

- D´alhora F. (2004) *Código procesal penal de la nación*. Buenos Aires. Abeledo-Perrot.
- Donna, E. (2015). *Nuevo código procesal penal de la nación*. Buenos Aires: Rubunzal-Culzoni.
- Gómez, T. (2016) *Irregularidades del nuevo código procesal penal de la nación*. Buenos Aires. Errepar. 56-89.
- Sequeira, M. (2016) *Responsabilidades de los contadores ante el nuevo código procesal penal de la nación*. Buenos Aires. La Ley.
- Zucotti, R. (2008). *Constitución de la Nación Argentina comentada*. 7° Edición. Buenos Aires. Ruiz Díaz S.A.E.I.C.
- Pastor, D. (2015). *Interpretación perversa de las Garantías*. Edición La Ley.
- Doctrina: Dr. Luis Fernando Niño. Juez de la Cámara Nacional de Casación Penal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Revista Doctrina Tributaria. Agosto 2.004 (N°293) Dr. Vicente Oscar Díaz. “El profesional del ámbito tributario y sus consecuencias penales”.
- Página web. [www.afip.gob.ar](http://www.afip.gob.ar)
- Página web. [www.cpcecba.org.ar](http://www.cpcecba.org.ar)
- Página web. [www.facpce.org.ar](http://www.facpce.org.ar)