

TEMA II: Responsabilidad del contador en materia penal
Conclusiones

Responsabilidad de los asesores con relación a los esquemas de planificación fiscal agresiva.

Que cualquier análisis de la responsabilidad del contador con relación a los delitos tributarios, debe partir de considerar que los tipos penales de evasión previstos en nuestro régimen requieren en el autor una condición especial, que es ser obligado tributario.

Que en consecuencia, el contador sólo podrá ser imputado como partícipe, ya sea primario o secundario, conforme las reglas contenidas en los artículos 45 y 46 del Código Penal.

Que la complicidad requiere una estructura de imputación que contenga las mismas exigencias que para la imputación a la autoría, y eventualmente, algunas notas de exigencia adicional.

Que en el plano internacional se advierte un crecimiento sobre los cuestionamientos a la intervención y consecuente atribución de responsabilidad a los asesores tributarios, fundamentalmente en lo referido a la planificación fiscal agresiva, y su proyección a los supuestos de fraude fiscal internacional.

Que la OCDE dictó el Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS), cuyo número 12 establece la necesidad de exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, a fin de que las administraciones tributarias dispongan de información completa y relevante sobre dichas estrategias, con el objetivo de identificar y evaluar rápidamente las áreas de riesgo.

Que en ese marco, en claro reflejo de la acción 12, la Unión Europea dictó la Directiva 2018/822 del Consejo del 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, conocida como DAC 6, que debe ser traspuesta a los diferentes ordenamientos antes del 31 de diciembre de 2019.

Que en base a esta Directiva se obliga a aquellos intermediarios o asesores fiscales que diseñen y promuevan esquemas transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva para sus clientes, a informar a la administración tributaria. Posteriormente, las administraciones tributarias intercambiarán la información, de manera automática, con el resto de los Estados miembros.

Que las obligaciones de información también afectan a los contribuyentes, cuando el esquema se haya desarrollado sin intermediario, el intermediario esté fuera de la Unión Europea o amparado por el secreto profesional.

Que para la identificación de mecanismos planificación fiscal sujetos a revelación, la

directiva contiene una lista de las características y elementos de las operaciones que presenten indicios de elusión o fraude fiscal, denominadas “señas distintivas”, definidas como una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo que supone una indicación de un riesgo potencial para la administración.

Que existen países que ya cuentan con este tipo de regímenes, tales como Estados Unidos, Canadá, Sudáfrica, Reino Unido, Portugal, Irlanda, Israel y Corea.

Que uno de los sistemas más reconocidos es el de Reino Unido, sobre el que las autoridades fiscales informaron resultados altamente positivos.

Que rige para los contadores el secreto profesional, regulado por la Resolución 355/80 CPCECABA -Código de Ética-, consagra en sus artículos 19 y 20 el secreto profesional. Además el Código de Ética Unificado, regula lo concerniente al secreto profesional y dispone que la relación entre profesionales y clientes debe desarrollarse dentro de la más absoluta reserva; respetando la confidencialidad de la información acerca de los asuntos de los clientes o empleadores adquirida en el curso de sus servicios profesionales.

Que si bien debe analizarse cada caso en particular, en principio, el hecho de haber informado a la administración en forma previa el esquema de planificación, será un elemento de defensa sobre la no ocultación de las operaciones cuestionadas.

Que en caso que la situación encuadre en el régimen penal tributario, cabe analizar la responsabilidad penal del asesor, la que debe ser analizada a la luz de las denominadas conductas neutrales.

Que se trata de acciones inocuas o intercambiables, que se ejecutan cumpliendo un rol, un estándar o estereotipo.

Que se debe tener presente que en cuanto a la participación en sentido estricto en el hecho delictivo de un tercero y, con mayor precisión, con relación a la interpretación del principio de prohibición de regreso en el marco del cumplimiento de un rol, en tanto ejercicio de una actividad profesional y la imposibilidad de imputar, por tanto el resultado objetivamente.

Que esto es así, pues, según las interpretaciones más modernas, cuando el autor de un hecho ilícito va a utilizar un aporte proveniente de un supuesto partícipe, realizado en el cumplimiento de su rol; este aporte, si bien no hay dudas de que es causalmente determinante del resultado, no puede ser reprochado a título de participación delictiva.

Que se debe distinguir a estos efectos entre la información neutra sobre el derecho (sobre lo prohibido, lo no prohibido, sobre las consecuencias de las infracciones), sobre la aplicación del derecho a las situaciones fácticas, sobre alternativas de actuación, y el consejo.

Que si el asesor informa sobre el derecho, o sobre la aplicación del derecho a determinada situación fáctica, o brinda información de contenido técnico, en la medida en que equivalga a explicar o aclarar una determinada situación o realidad y no a inducir o cooperar en un hecho no puede en modo alguno calificarse como participación en un delito.

Que si el asesor abandona el ámbito de la pura información sobre normas, aplicación de las mismas y alternativas de conducta para prestar el consejo de actuar en un sentido delictivo determinado, puede resultar partícipe del delito de evasión.

Concluyen

De implementarse un régimen de información de esquemas de planificación fiscal de riesgo, los contadores no podrán ser obligados a informar en virtud de la vigencia del secreto profesional.

El rol del contador como asesor se debe analizar a la luz de las denominadas conductas neutrales, que son aquellas acciones inocuas o intercambiables, que se desarrollan en el normal cumplimiento de su rol profesional.

Los aportes realizados en ese marco, aunque fueran determinantes del resultado, no pueden ser reprochados a título de participación delictiva.

La puesta en conocimiento por parte del profesional de alternativas ilícitas que conducen a reducir la carga tributaria, no constituye una conducta que pueda serle reprochada penalmente, siempre que no participe e informe de tal ilicitud al contribuyente.

El asesoramiento referido a cuestiones de interpretación de las normas tributarias –aún divergentes para quien debe resolver judicialmente- constituye un comportamiento neutral.

El asesoramiento respecto de la realización de un comportamiento ilícito nunca puede ser considerado neutral, y por lo tanto resulta reprochable penalmente.

Responsabilidad del contador con relación al compliance en materia tributaria.

Que si bien tradicionalmente existieron cuestionamientos a la atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas, en los últimos tiempos se ha aceptado esta posibilidad, sobre todo con relación a los delitos económicos producidos en el marco de actuación de las empresas.

Que a efectos de dicha atribución, cobra especial importancia la figura del compliance, a fin de controlar los riesgos generados por las actividades empresariales.

Que si bien en nuestro país rige en la actualidad un sistema de prevención de riesgos en las empresas destinada a determinados delitos, no existe un sistema similar para la prevención de los delitos tributarios.

Que en este último ámbito, se presenta como problema adicional la complejidad de las normas tributarias y las divergencias interpretativas en muchos aspectos, que no deberían tratarse en sede penal.

Que si bien no existen normas que regulen el compliance en materia tributaria, rigen varias que tienen en cuenta la existencia de procedimientos de control o vigilancia internos, para la graduación de la sanción.

Que en ese sentido, el artículo 13 del régimen penal tributario, establece en el caso de las penas para las personas jurídicas, que para graduar las sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, entre otros aspectos.

Que se debate en el ámbito internacional la responsabilidad del compliance officer, sobre todo a la luz de la sentencia del Tribunal Supremo alemán del 17 de julio de 2009 (BGH StR 394/08), que señaló a modo de obiter, que los encargados de cumplimiento son sujetos que normalmente tendrán una posición de garantía y a los que les incumbe un deber de impedir los delitos que se cometan en la empresa por parte de los empleados. Ello, sobre la base de la responsabilidad en materia de cumplimiento que ha asumido el compliance officer ante la propia dirección de la empresa.

Que a efectos del análisis en nuestro país, se debe considerar que no existe norma en el Código Penal que asimile la omisión de actuar a la acción, como ocurre en los países en que se ha debatido con mayor énfasis esta cuestión.

Que asimismo la posición de garantía se encuentra destinada a determinación de la autoría, y en el caso del régimen penal tributario, dado que se requiere una especial condición en el autor, el contador en su carácter de compliance officer no puede asumir ese carácter.

Que el oficial de cumplimiento no es responsable de la estructura ni de la organización de la empresa y no puede modificar estos aspectos ni siquiera sobre la base de sus propias competencias.

Que el auténtico destinatario de los deberes de garante organizativo de la empresa no es el oficial de cumplimiento sino el órgano de administración.

Que el compliance officer es un órgano auxiliar que no asume una obligación general de impedir delitos y que sus funciones de vigilancia se concentran y limitan a la obtención y transmisión de información al órgano de dirección.

Que la función principal consiste en evaluar el estado de cumplimiento normativo de la empresa, y tras ello, proporcionar la información recabada al sujeto realmente competente –el empresario o alta dirección- de los riesgos organizativos –entre los que se incluyen los de incumplimiento normativo-.

Que el empresario sigue siendo el principal responsable en materia de cumplimiento en la empresa, siendo él quien tiene que adoptar y ejecutar con eficacia un modelo de gestión de riesgos penales y en su caso evitar los resultados delictivos.

Que su función culmina con el reporte de la información recabada al órgano de administración o alta dirección.

Que la infracción de los deberes que le incumben no genera necesariamente responsabilidad penal para el compliance officer por un determinado hecho delictivo. Es necesario, en primer lugar, que un miembro de la empresa cometa un delito doloso, y que con respecto a ese hecho principal doloso, el compliance officer haya obrado dolosamente. Ello, dado que esta responsabilidad debe ser analizada de acuerdo con su intervención en los hechos como se lo hace con cualquier otra persona.

Que además, mientras el funcionario es garante de protección respecto de bienes jurídicos de los ciudadanos, el compliance officer—aunque de facto asuma una función preventiva y con ello protectora de bienes jurídicos de terceros- no lo es, ya que lleva a cabo sus funciones preventivas y represivas en interés de la empresa.

Concluyen

El compliance en materia tributaria presenta dificultades propias de esta temática, en particular lo concerniente a los distintos criterios interpretativos de las normas impositivas.

El rol del compliance officer es diseñar o implementar los programas de cumplimiento, y supervisar que se cumplan sus previsiones. Su función es preventiva debiendo prestar soporte al área operativa.

La responsabilidad del compliance officer en materia tributaria concluye con el deber de información, vigilancia y advertencia de los riesgos a la alta dirección, siendo ésta quien adopta la estrategia fiscal.

En caso de detectar la comisión de un delito, su responsabilidad es informar a las autoridades de la empresa para que tomen las medidas necesarias.

El compliance officer no cumple una función de garantía, y por lo tanto no es responsable penalmente por no evitar la comisión de delitos en el seno de la empresa.

Sólo resultará penalmente responsable conforme su participación en la comisión de un delito si contribuye dolosamente a su consumación.

La designación de un compliance officer no implica una delegación liberadora de responsabilidad ya que el deber originario seguirá estando en la dirección de la empresa.

Obligación de los contadores de denunciar delitos

Que el artículo 237 del nuevo Código Procesal Penal Federal, establece la obligatoriedad de denunciar para los “escribanos y contadores en los casos de fraude, evasión impositiva, lavado de activos, trata y explotación de personas...”, excluyendo en el párrafo final del artículo esta obligatoriedad “cuando los hechos hubiesen sido conocidos bajo secreto profesional”.

Que cuando no está trabajando, el título y profesión de contador carecen de importancia, es un ciudadano igual a todos los demás a quienes nada de esto se les exige.

Que al contador o escribano que ejercen la profesión de forma privada parece imponérseles una obligación de denuncia más amplia que la que pesa sobre los funcionarios públicos, toda vez que abarca hechos conocidos azarosamente, fuera del ejercicio de la profesión.

Que la Resolución 355/80 CPCECABA -Código de Ética-, consagra en sus artículos 19 y 20 el secreto profesional. Rige además el Código de Ética Unificado, que regula lo concerniente al secreto profesional y dispone que la relación entre profesionales y clientes debe desarrollarse dentro de la más absoluta reserva; respetando la confidencialidad de la información acerca de los asuntos de los clientes o empleadores adquirida en el curso de sus servicios profesionales.

Que la sección 140 del Código de Ética *International Federation of Accountants* (IFAC) establece una norma similar, y dispone el deber de respetar la confidencialidad de la información obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales y, en consecuencia, no revelar dicha información a terceros sin autorización adecuada y específica, salvo que exista un derecho o deber legal o profesional de revelarla, ni hacer uso de la información en provecho propio o de terceros.

Que además, la norma presenta deficiencias en su redacción, ya que incluye genéricamente al “fraude”, sin mayores precisiones, al tiempo que no precisa si con relación a los delitos tributarios pretende incluir otras figuras incluidas en el régimen.

Que la doctrina mayoritaria entiende que en caso de no denunciar, la conducta podría resultar incurso en la figura de encubridor prevista en el artículo 277 del Código Penal.

Concluyen

El artículo 237 inciso c) del Código Procesal Penal Federal, resulta violatorio del principio de igualdad, del derecho a la intimidad y de la garantía de razonabilidad, y por lo tanto deviene inconstitucional.

En caso que la aplicación de la norma se generalice a todo el país, se debe considerar especialmente la plena vigencia del secreto profesional contemplado en los diferentes códigos de ética locales, el Código de Ética unificado de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) y en el Código de Ética de la *Federation International de Contadores* (IFAC).