**22º SIMPOSIO SOBRE LEGISLACION TRIBUTARIA ARGENTINA**

**Consejo Profesional de Ciencias Económicas**

**de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires**

**3 al 6 de noviembre de 2020**

### **Comisión N° 4: “La responsabilidad penal del profesional en Ciencias Económicas”**

**Presidente: Dr. C.P. y Abog. Pablo S. Varela  
  
Relator: Dr. C.P. Andrés C. Saladino  
  
Secretaria: Dra. C.P. y Abog. Verónica Agüero**

**Título:**

**RESPONSABILIDAD DE LOS CONTADORES EN MATERIA PENAL TRIBUTARIA – REPASO DE LA JURISPRUDENCIA**

**Autores:**

**Abga. María Belén Murillo - Cr. y Abog. Eric Gastón Rosenberg –**

**Abga. María Constanza Burgueño Ibarguren**

**SUMARIO**

El presente trabajo tuvo como objeto el análisis de la jurisprudencia tanto de los tribunales federales ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires como de algunos tribunales provinciales, referidos a la responsabilidad que se le indilga al contador en la aplicación de la antigua ley penal tributaria y del actual régimen penal tributario.

Se aborda la participación del profesional en el elenco de delitos tributarios (evasión, asociación ilícita fiscal, alteración dolosa de registros, etc.), evaluando cuáles fueron las conductas que se ponderaron a la hora de analizar la participación criminal de los contadores públicos en las distintas causas.

Además, fueron objeto de tratamiento, las diferentes pruebas que los magistrados tuvieron en cuenta para imputar y procesar a los profesionales, ponderando los aportes que realizaron y su grado de injerencia respecto a la trama delictual.

También hemos considerado, en su caso, aquellos argumentos vertidos por los magistrados para exonerar del proceso al contador, en aquellos supuestos en que el aporte fue considerado como conducta neutral y/o acorde a su genuina actividad profesional.

**INDICE**

**1**. INTRODUCCIÓN

**2.** PARTICIPACIÓN EN EL DELITO DE EVASIÓN TRIBUTARIA

**3.** EN CARÁCTER DE MIEMBRO DE UNA ASOCIACIÓN ILÍCITA

**4**. IMPUTACIONES BAJO OTRAS FIGURAS DELICTIVAS

**5.** CONCLUSIONES

**RESPONSABILIDAD DE LOS CONTADORES EN MATERIA PENAL TRIBUTARIA – REPASO DE LA JURISPRUDENCIA**

**Abga. María Belén Murillo**

**Cr. y Abgo. Eric Gastón Rosenberg**

**Abga. María Constanza Burgueño Ibarguren**

**1. INTRODUCCIÓN**

Un tema no menor en el campo penal tributario consiste es la responsabilidad que cabe asignar a los asesores fiscales (en particular, y en lo que acá importa a los fines de este trabajo, los contadores) que, de algún modo, han intervenido en la comisión del ilícito.

Cabe distinguir, en relación a la autoría, dos tipos de delitos:

1. los delitos especiales propios, que son aquellos que no pueden ser cometidos por cualquiera sino por aquel sujeto al que el legislador expresamente asignó es posibilidad (denominado “*intraneus*”). Aquí encontramos, entre otros delitos fiscales, la evasión -tributaria o de los recursos de la seguridad social-, que únicamente puede ser tipificada en cabeza de “el obligado” (esto es, el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria).
2. los delitos comunes, que pueden ser cometidos por cualquier sujeto. En este catálogo ubicamos, a modo de ejemplo, los delitos contemplados en el Título III del Régimen Penal Tributario (obtención fraudulenta de beneficios fiscales –art. 8-, insolvencia fiscal fraudulenta –art. 9-, simulación dolosa de pago –art. 10-, alteración dolosa de registros – art. 11-).

En los delitos especiales propios, está claro que los contadores nunca podrían ser autores –ni coautores- pues no ostentan el carácter de obligados, a menos que –además o, en lugar de ejercer ese rol profesional- ocupen un cargo directivo o alguno de los roles enumerados en el artículo 13 del Régimen Penal Tributario (directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados) y hubiesen intervenido en el hecho punible.

Por ende, solamente les podría ser imputada una responsabilidad en calidad partícipes (primarios o secundarios) o como instigadores, según los artículos 45 ó 46 del Código Penal, que disponen:

“*Artículo 45.- 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.*

*Artículo 46.- 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*”.

El “partícipe primario” es aquel que presta al autor una colaboración sin la cual el delito no habría podido cometerse y al cual se aplica la misma pena que para el autor (art. 45), mientras que el “partícipe secundario” es aquel que presta una colaboración sin la cual el delito podría haberse igualmente cometido y al cual se aplica una pena menor que para el autor (art. 46). El “instigador” es aquel que persuade a otro para que ésta cometa el delito y se le aplica la misma pena que para el autor (art. 45, última parte).

En los delitos comunes, a los contadores también les podía caber una imputación en calidad de “autores” (art. 45).

En materia jurisprudencial hemos observado la existencia de imputaciones respecto de los contadores, mayormente, como partícipes del delito de evasión. En algunos supuestos se les ha asignado expresamente la calidad de partícipes -primario o secundario- o, en otros casos, directamente se los ha indicado como partícipes aunque sin definir (al menos en la etapa de instrucción) si habían prestado una colaboración necesaria o meramente secundaria.

También hemos advertido supuestos en los que se ha atribuido al contador la calidad de miembro de una asociación ilícita (ya sea por la figura general del art. 210 del Código Penal o por la figura especial –asociación ilícita fiscal- del art. 15 inc. c. del Régimen Penal Tributario).

Asimismo, se ha juzgado la conducta de los contadores como autores o –según el caso- partícipes de otro tipo de delitos, como ser: alteración dolosa de registros, obtención fraudulenta de beneficios fiscales, aprovechamiento indebido de subsidios.

Por su parte, la intervención de los contadores en el ilícito fiscal también podría resultar encuadrada en el artículo 15 inciso a) del Régimen Penal tributario, que prevé: “*El que a sabiendas: a) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena*”. No se trata de una figura autónoma sino una pena accesoria –de inhabilitación especial-, que resultaría factible de corresponder al profesional que facilitó la comisión del delito fiscal mediante alguna de las acciones que la norma establece (dictaminar, informar, dar fe, autorizar o certificar actos jurídicos, balances, estados contables o documentación).

A continuación reseñaremos los principales antecedentes jurisprudenciales en relación al tópico.

**2. PARTICIPACIÓN EN EL DELITO DE EVASIÓN TRIBUTARIA**

**2.1.** Podemos decir que uno de los principales fallos referidos al tema lo constituye el dictado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico (en adelante, “CNPE”), Sala B, en la causa “***Seguridad y Custodia SRL (incidente de apelación del auto de procesamiento)*”** (del 30/05/2005).

Allí, y en cuanto es de interés a efectos de este trabajo, la CNPE consideró que el contador de la compañía había actuado como partícipe necesario -la sentencia de primera instancia lo había procesado como partícipe secundario- de la evasión del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Ganancias de los períodos 1997 a 1999, por haber favorecido materialmente la acción típica de los autores (socios gerentes de la sociedad contribuyente) por medio de un auxilio indispensable.

Concretamente, la CNPE tuvo en cuenta que el profesional había firmado los balances de la compañía correspondientes a esos períodos, amén de haber realizado la correspondiente auditoría externa, puntualizando –entre otras cuestiones- que:

* La certificación de los balances y la correspondiente auditoría por parte de un contador público nacional supone un control mínimamente razonable que permita presumir la veracidad de la documentación contable de aquélla.
* El balance es uno de los primeros documentos a verificar al momento de determinar la realidad de los datos volcados en las declaraciones juradas y, además, los balances en cuestión coinciden, en cuanto a la información contenida, con las declaraciones juradas presentadas por los períodos involucrados.

El mismo contador expresó, según surge del fallo, que si bien los balances contienen frases tales como que “*se ha revisado la documentación*”, ellas son meras formalidades porque él nunca había tenido la documentación a la vista. En relación a ello, el Tribunal señaló:

* El imputado es contador desde hace treinta años y por lo tanto, no puede ignorar que en el caso de actuar como contador certificante (una de las labores propias de un auditor externo) está obligado a cotejar la información con los registros contables y/o con otra documentación de respaldo e informar las discrepancias que surgieran de aquel cotejo. Así, mediante el cotejo de aquella naturaleza se habría revelado la falsedad de los gastos imputada.
* Conforme el documento “Funciones y responsabilidades del contador público”, emitido por resolución conjunta de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y de la Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas en marzo de 2004, son obligaciones del auditor externo, entre otras:

- Revisar selectivamente la emisión de facturas;

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

- Constatar que los elementos y datos utilizados en la preparación de las declaraciones juradas presentadas durante el ejercicio auditado son los que resultan de la información auditada;

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

Por lo tanto, la frase contenida en los balances, con respecto a que se ha tenido a la vista la documentación, no es una mera formalidad.

* El profesional había firmado, exclusivamente, los tres balances de Seguridad y Custodia SRL que fueron impugnados, pero -llamativamente- ninguno que no presentara objeciones.
* Con respecto a la manifestación realizada por el profesional, relativa a que firmaba los balances que le alcanzaba su amigo Oliveau –que, como funcionario de la AFIP-DGI no podía firmar-, amén de constituir una irregularidad, la CNPE señaló que, “*si como indica el imputado conocía a Oliveau desde hacía 15 años, debería haber sabido que desde el año 1992 este último no era empleado de aquel organismo; por lo tanto, sin perjuicio de su inutilidad, aquel argumento no puede prosperar*”.

Por lo demás, los tres documentos son por ejercicios consecutivos (1997, 1998 y 1999), habitualidad frente a la cual no es factible sostener que el imputado le haya realizado “un favor” a su amigo Oliveau.

En definitiva, se concluyó que lo abultado de los gastos declarados, la magnitud de la evasión y el tiempo en el cual aquélla se desarrolló, a lo que se agrega “*el conocimiento que supone el ejercicio de la profesión de contador por el lapso de treinta años y las obligaciones que aquel ejercicio conlleva y la particularidad de que el imputado haya firmado sólo los balances cuestionados*”, impiden suponer que aquél no haya advertido la falsedad de los datos que se le acercaban.

Adicionalmente y, como aspecto a puntualizar, la CNPE estimó que el profesional habría actuado, por lo menos, con dolo eventual**.** Para ello, subrayó que “*en doctrina se acepta la participación aun cuando el cómplice ostente simplemente el conocimiento mínimo exigido por el dolo eventual (cfr. Jescheck, Hans H.: "Tratado de derecho penal. Parte general" - 4ª ed. - Ed. Comares - Granada - 1993 - pág. 633; Welzel, Hans: "Derecho penal alemán" - 4ª ed. - Ed. Jurídica de Chile - Santiago de Chile - 1993 - págs. 140 y 143; Zaffaroni, Eugenio R. - Alagia, Alejandro - Slokar, Alejandro: "Derecho penal. Parte general" - Ed. Ediar - Buenos Aires - 2000 - pág. 764)*”.

Para reforzar la suficiencia del dolo eventual, expresó que “*por el artículo 15, inciso a) de la ley 24769 se estableció un tipo penal específico distinto de aquellos que fueron objeto de imputación por la resolución recurrida (artículos 1 y 2 de la ley 24769); en consecuencia, el elemento subjetivo del tipo penal previsto por aquella norma no debe ser considerado necesariamente coincidente con el de los artículos 1 y 2 de la ley 24769*”.

**2.2.** En la causa **“*Clínica Oftalmológica de Alta Complejidad SA s/evasión tributaria simple*”** (del 16/05/2006) la Sala B de la CNPE procesó como partícipe primario de la evasión al contador interviniente en la confección de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias, en la cual se habían deducido ciertos montos en carácter de provisiones realizadas con el supuesto fin de cubrir eventuales pagos por juicios por mala praxis iniciados contra Clínica Oftalmológica. Ello dado que el posible resultado adverso de los juicios por mala praxis no puede ser considerado como una provisión, pues este término alude a obligación cierta, definitiva, líquida y exigible, situación que no se da con respecto a los juicios mencionados; además, se aclaró que esos montos tampoco podrían ser considerados previsiones deducibles en los términos de la Ley de Impuesto a las Ganancias (conf. arts. 80, 81, 87, LIG; art. 148 del DR).

**2.3.** Por otro lado, en una de las ramificaciones de la mega-causa “Viazzo” (relativa a la generación de facturas apócrifas y su posterior utilización), en los autos “***Viazzo, Roberto y otros s/inf. ley 24769***” (del 15/06/2007) la Sala B de la CNPE procesó, como partícipe necesaria del delito de evasión de una de las empresas usuarias de las facturas falsas, a una contadora que, a su vez, ya había sido procesada como “organizadora” de la asociación ilícita denominada “grupo Viazzo” (conf. CNPE, sala B, registro 71/06). En este último expediente, se habrían comprobado las siguientes actividades desarrolladas por la profesional en cuestión:

“*la apertura de cuentas corrientes bancarias a nombre de las sociedades funcionales a la emisión de la facturación apócrifa; la inscripción de aquellas sociedades en cooperativas de vivienda, crédito y consumo, posibilitándose el descuento de cheques; la instrumentación de un circuito bancario tendiente a la devolución de los fondos depositados, simulándose el pago de servicios, a las sociedades compradoras de las facturas presuntamente apócrifas ('usuarias'); la confección y la presentación ante la AFIP-DGI de las declaraciones juradas impositivas de las sociedades presuntamente apócrifas; la atención de los requerimientos que eventualmente efectuase la AFIP-DGI en las ocasiones en las cuales el organismo mencionado fiscalizaba las sociedades de existencia meramente formal; la elaboración de estados contables, informes de auditoría, certificaciones de ingresos y otras cuestiones de índole contable con la finalidad de mostrar una realidad económica que, en los hechos, era inexistente; entre otras*...”. Asimismo, habría desarrollado diversas tareas en el estudio contable que dirigía Roberto Gustavo Viazzo que, por lo demás, era su marido.

Se destaca que en este supuesto la profesional imputada como partícipe del delito de evasión no era la contadora contratada por la empresa usuaria de las facturas sino que, más bien, era una de las personas involucradas en los ilícitos relativos a la generación y comercialización de tales comprobantes ficticios.

**2.4.** En otro supuesto -“***Servicios Portuarios SA s/infracción L. 24769***” (del 19/03/2013)- en el que se había imputado al contador la participación en la evasión del Impuesto a las Ganancias derivada de la utilización de facturas apócrifas por parte de la sociedad contribuyente, la Sala A de la CNPE estimó que **el** procesamiento decidido en la instancia anterior no se ajustaba a derecho y, en su lugar, dispuso la falta de mérito. El contador había alegado haber actuado como auditor externo –no estaba en relación de dependencia- y haber cumplido todos los requisitos de forma de la documentación que le correspondía analizar; explicaciones que no fueron desvirtuadas por los empleados de la sociedad que declararon como testigos, siendo que ninguno de ellos le atribuyó al profesional en ciencias económicas la gestión de los negocios de la empresa ni que se desempeñase cotidianamente en la sede de la misma

**2.5.** Nos referimos seguidamente a la existencia de dos fallos en los que la tarea del contador habría estado circunscripta –según las respectivas defensas-, a realizar una certificación “literal” de los estados contables:

**2.5.1. “Con-Tor Materiales SRL s/inf. ley 24769”** (del 27/04/2006): la Sala B de la CNPE declaró la nulidad del procesamiento decretado en primera instancia, respecto de un contador que solamente habría efectuado una certificación “literal” de un ejercicio y que, como era contador externo, sólo había tenido a la vista la documentación que la sociedad –contribuyente- le enviaba.

Para así decidir, se estimó que lasentencia de grado había omitido indicar cuál era la conducta atribuida al profesional**,** habiéndose limitado a expresar que “…*resulta poco probable -e incluso inverosímil- que el contador…no haya advertido las serias y notorias irregularidades que presentaba la documentación contable que él mismo recibía... y posteriormente evaluaba y presentaba ante el ente recaudador*...”; circunstancias que constituyen vicios de fundamentación del auto de procesamiento y una afectación de la garantía de la defensa en juicio (art. 18, CN), al haberse impedido al sujeto conocer con exactitud las razones por las cuales se había estimado acreditada su participación en los hechos objeto de investigación.

**2.5.2.** El segundo fallo es **“*Trisomagi SA s/inf. ley 24769*”** (del 28/03/2008): a diferencia del caso anterior, aquí se ratificó el procesamiento del contador como partícipe necesario del delito de evasión. Par así decidir, la Sala A de la CNPE entendió que, si bien la certificación literal de los estados contables no lo responsabiliza directamente por las declaraciones juradas engañosas, constituye un indicio de que habría cooperado a la consumación del engaño, agregando: “*las mismas salvedades que se consignan en la certificación de los estados contables conducen a sospechar el conocimiento de que esos estados no estuvieran regularmente confeccionados*”.

Además, la Cámara consideró que “*la certificación de que un determinado estado contable estuviese transcripto en un libro rubricado no tiene ningún significado ni justifica la intervención de un profesional de ciencias económicas, menos aún cuando el profesional consigna expresamente que se limitó a comprobar la transcripción sin realizar una labor de auditoría tendiente a emitir una opinión*”. Aún con esa salvedad, se señala que ello aparece desvirtuado con las verificaciones practicadas por los inspectores de la AFIP-DGI, que establecieron una diferencia en el rubro disponibilidades en caja.

**2.6.** En la causa“***Fracchia, Mario Norberto s/evasión simple***” (del 19/03/2012), la Sala A de la CNPE consideró que el contador había prestado un auxilio indispensable para la comisión de la evasión achacada a la sociedad contribuyente, mediante la confección de estados contables en los que se habrían omitido acreditaciones bancarias y, asimismo, se habría exteriorizado un pasivo inexistente. En efecto, se acreditó que el profesional se desempeñaba como contador público y asesor contable de esa empresa, a lo cual se suma que constituyó -junto con el presidente de la empresa contribuyente [aquí procesado como autor]-, la –otra- sociedad con la cual se habría instrumentado el contrato de mutuo por el cual se habría intentado simular la existencia de un pasivo inexistente. En suma, se concluyó que, por sus conocimientos técnicos, el contador no pudo desconocer la incidencia impositiva que habría tenido la consignación de aquel pasivo en el ejercicio en cuestión.

**2.7.** Más recientemente, en los autos “***Villalba Hnos. S.R.L. sobre infracción ley 24.769****”* (del 28/09/2020) la Sala A de la CNPE tuvo oportunidad de evaluar la participación de 3 contadores (hermanos entre sí), que habían sido procesados por la evasión del Impuesto a las Ganancias del período 2011 de la sociedad Villalba Hnos. SRL. El hecho endilgado consiste en la confección y presentación de una declaración jurada presuntamente engañosa, por la que se habrían computado gastos inexistentes -documentados con facturas emitidas por proveedores presuntamente apócrifos- y, a su vez, se habrían omitido declarar la totalidad de los ingresos gravados. Luego de analizar la apelación de los 3 profesionales involucrados, la CNPE confirmó el procesamiento solamente respecto de uno de ellos y lo revocó respecto de los dos restantes, del siguiente modo:

* *Confirma procesamiento (de uno de los contadores)*: además de ser contador externo de la compañía, se acreditó que el profesional se encontraba vinculado con las sociedades proveedoras de las facturas tildadas de apócrifas, a saber:

- fue presidente de una de esas sociedades proveedoras y, asimismo, es uno de los principales accionistas de la misma; además, esa sociedad registra su domicilio legal en la oficina del contador.

- figura como cotitular de una cuenta bancaria de otra de las sociedadesproveedoras de los comprobantes apócrifos; además, esa sociedad registra su domicilio legal en la oficina del contador.

-una de las socias de otra de esa sociedades proveedoras, registra su domicilio fiscal en la oficina del contador.

Además de lo expuesto, los testigos ratificaron que ese profesional era quien se ocupaba de la contabilidad de la empresa.

Consecuentemente, se concluyó que el contador habría participado en la maniobra endilgada, “*con pleno conocimiento de que los ingresos de la sociedad declarados no reflejaban la verdadera operatoria comercial de la entidad y que, asimismo, los gastos relacionados con los proveedores presuntamente apócrifos eran inexistentes*”.

* *Revoca procesamiento (de los otros dos contadores)*: las pruebas recolectadas no fueron suficientes para acreditar su intervención en el hecho, si bien compartían la misma oficina que su otro hermano –respecto del cual se confirmó el procesamiento, según se comentó precedentemente-; también se tuvo en cuenta que no fueron nombrados por ninguno de los testigos. Si bien ser revocó el procesamiento, se encomendó a la magistrada de primera instancia que profundice la investigación a efectos de profundizar si había mediado –o no- una intervención en el hecho examinado.

**2.8.** Por otra parte, vale destacar la existencia de un pronunciamiento de condena (los fallos anteriormente referidos aluden al análisis de la conducta en el ámbito de la etapa de instrucción), ratificado por la Sala II de la Cámara Nacional de Casación Penal (en adelante, “CNCP”), en la causa **“*Krochik, Sebastián y otro s/recurso de casación”*** (del 07/12/2009), respecto del contador externo que auditó y certificó los estados contables de la empresa para la cual prestaba sus servicios, contribuyendo de ese modo a la evasión del Impuesto a las Ganancias de la compañía. La CNCP consideró suficientemente motivada la imputación que dio lugar a la sentencia de condena, teniendo en cuenta que los trabajos contables que efectuó el contador “*lo colocan realizando un especial aporte técnico, exclusivamente para facilitar la comisión del delito previsto en el artículo 1 de la ley penal tributaria*”, destacando su calidad de partícipe primario en tanto “*el aporte efectuado por el profesional se ha mostrado esencial y concretado en aquel ámbito de organización que habilita la intervención del ‘extraneus’*”.

Un dato no menor es que en este caso se aplicó, amén de la pena correspondiente por la participación criminal en el hecho endilgado (dos años de prisión -de ejecución condicional-), la pena de inhabilitación especial referida en el –citado- artículo 15 inciso a) de la entonces Ley Penal Tributaria (actual Régimen Penal Tributario), por el doble de tiempo de la condena.Como se indicó en la introducción de este trabajo, se recuerda que esta última norma dispone: “*El que a sabiendas: a) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena*”**.**

**2.9.** Por último, nos referimos a otra resolución habida durante la etapa de juicio, dictada por el Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 1, en la causa **“*Dos Ramos, Joaquín y otros*”** (del 04/10/2005). El profesional había sido procesado –como partícipe necesario, en su carácter de contador a cargo de las áreas de administración de la empresa “Papelera Dos Ramos SA”- por la evasión del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Ganancias, derivada de la existencia de ventas omitidas. Así es que, solicitada la elevación a juicio por parte del Ministerio Público Fiscal, el contador solicitó la suspensión del juicio a prueba (*probation[[1]](#footnote-1)),* que fue concedida por el Tribunal Oral, ordenándosele –a tales efectos- la realización de las respectivas tareas comunitarias.

**3. EN CARÁCTER DE MIEMBRO DE UNA ASOCIACIÓN ILÍCITA**

**3.1.** En lo que a este tipo delictivo respecta, la Sala B de la Cámara Federal de Córdoba, en la causa **“Seri, Miguel Ángel y otros s/infr. art. 15, inc. c) L. 24769”** (del 13/10/2011), confirmó el procesamiento respecto de un contador público, como coautor del delito de asociación ilícita fiscal, en carácter de integrante (art.15, inc. c., primera parte, de la ley 24.769 y 45 del C.P.).

El caso refiere a una organización ilícita conformada por más de 25 personas con distintas funciones y grados de participación. Puede decirse que se trataba de un entramado complejo donde intervinieron varias empresas—entre ellas, algunas creadas con la sola finalidad de concretar las operaciones ilícitas—, una mutual, una cooperativa, varias personas físicas, entre ellas, un contador público a quien se lo imputó y procesó por su rol activo en la misma.

De las apreciaciones realizadas por la querella, el fiscal federal y los magistrados intervinientes surge que finalidades de esta asociación eran las siguientes:

* generar facturación apócrifa que le permitió el “blanqueo” y la simulación de operaciones de compraventa de granos realizadas por determinadas personas con terceros, cuando en realidad el vendedor originario no existía, era apócrifo. Es decir, utilizado como lo que se conoce como “usinas de facturas falsas” se valió para realizar operaciones de comercialización de granos mediante maniobras fraudulentas tendientes a facilitar la comercialización de esos granos “en negro”, ocultando la verdadera identidad del productor;
* obtener ventajas en cuanto a los montos en las retenciones de IVA e Impuesto a las Ganancias a sufrir en la operatoria comercial;
* eventualmente, los habilitaba a solicitar la devolución de retenciones o transferencias de saldos a favor generados por las mismas acreditando la inclusión en el registro.

Concretamente, la función del contador en la organización consistió, según el Ministerio Público Fiscal, en cumplir con *“el rol de asesor impositivo contable, encargándose de cuidar los aspectos formales y el cumplimiento de cada una de las instancias necesarias para dotar de pulcritud y consistencia a cada contribuyente ficticio.*” Con esto se hacía referencia a que intervino en lo atinente a la inscripción de los contribuyentes ficticios ante la AFIP y ONNCA, apertura de cuentas bancarias, cartas de porte para el transporte del grano, contratos de locación, chequeras en blanco, transferencias bancarias, declaraciones juradas, etc.

También surge que era apoderado de uno de los contribuyentes ficticios y que tenía un amplio poder de administración y gestión de una de las empresas vinculadas directamente con la organización ilícita fiscal – la que tenía a su cargo la fase operativa de la compra de granos en negro-. Asimismo se demostró mediante escuchas telefónicas y documental obtenida de su estudio contable que brindaba asesoramiento sobre la operatoria a dos de los imputados como autores del delito de asociación ilícita fiscal. Uno de ellos, era cotitular de la cooperativa involucrada—de la cual la AFIP habría concluido que carecía de capacidad operativa y financiera para realizar las actividades que declaró consistentes en cultivo de soja, maíz y trigo, venta al por mayor de cereales—. Y el otro, era directivo de una sociedad creada para cumplir con los fines de la organización. Además, era el contador de uno de los considerados como jefes de la asociación fiscal ilícita.

Por su parte, el Juez de Cámara señaló que, “*en función a la prueba señalada y aquella que fue particularizada por el Magistrado Instructor, el contador no era ajeno a las maniobras ilícitas investigadas, de las cuales habría tenido pleno conocimiento, participando activamente en su ejecución*”

Cabe agregar que, si bien el Ministerio Público Fiscal entendió que la participación del contador fue como organizador, el instructor lo consideró, al procesarlo penalmente, coautor integrante, lo que no fue modificado por la Cámara al resolver los planteos sobre el procesamiento. Esta caracterización no es indistinta, ya que conduce a una pena menor, toda vez que para los jefes y organizadores el mínimo de la misma se eleva a cinco (5) años.

En cuanto a la defensa del contador, se planteó que los querellantes y el Fiscal efectuaron imputaciones genéricas, porque “*que la sola mención en el auto de procesamiento que…asesoraba, sin especificar cuestiones de tiempo modo y lugar, ni a quien asesoraba específicamente, constituye una imputación genérica que hizo imposible que… se defendiera*”.

Asimismo manifestó que “*su defendido prestaba un asesoramiento a una empresa cuya finalidad era licita, que ponía a sus empleados a los efectos y cuyo único trabajo consistía en efectuar las liquidaciones de personal a través de la presentación de los formularios… y nada de ellos se ha dicho”.*

Respecto de las pruebas recabadas en la causa y que fueran utilizadas para imputar y procesar al contador, podemos mencionar las siguientes:

* las conversaciones telefónicas registradas con uno de los contribuyentes ficticios brindándole asesoramiento;
* los contratos de locación ubicados en su estudio contable a raíz de los cuales el locatario resultaba ser uno de los imputados quien aparece vinculado con una cooperativa que fue utilizada como contribuyente ficticio;
* documentos que acreditaban la simulación de venta de acciones pergeñada por los jefes de la asociación y dos integrantes de la misma, los que a su vez, eran dependientes de uno de los jefes;
* manejo de las carpetas por las que se inscribían a los contribuyentes ficticios ante la AFIP y la ONNCA. Esto se consideró acreditado por el Juez de Cámara por los mails incautados en el domicilio de una de las empresas;
* un poder amplio de administración y gestión de al menos una de las empresas involucradas en la maniobra —ya que de los hechos descrito pareciera ser que contaba con poder de las dos sociedades principales en el plan delictivo—;
* se encontró en su domicilio facturación por venta de soja de una de las imputadas a la cooperativa;
* e-mails secuestrados que reflejaban el conocimiento de la operatoria.

El fiscal federal señaló que, respecto al delito tributario exigido por la calificación legal del tipo penal del art. 15 inc. c) del Régimen Penal Tributario, en la causa se verificaba su existencia, mientras que la defensa de contador, consideró que no se había probado.

Conforme a las manifestaciones del fiscal surge que en la causa se trataban dos delitos posibles, a saber:

* la obtención fraudulenta de beneficios fiscales, explicando que “*se ha demostrado que la organización creaba usinas de facturas falsas y luego gestionaban la inscripción de esos contribuyentes en el Registro de Operadores de Granos, a cuyo efecto simulaban cumplir con todos los recaudos que la normativa tiene establecida, configurándose en el supuesto el delito previsto por el artículo 4º de la Ley 24.769* …”
* la participación y facilitación en la evasión tributaria de terceros -acopios o productores ocultos-, quienes serían los usuarios de los servicios prestados por la asociación investigada ya que la organización ilícita fiscal se valdría de falsos contribuyentes -personas físicas y/o jurídicas- a los que se haría aparecer como productores agropecuarios o prestadores de servicios vinculados al campo, para comercializar dichos instrumentos y así obtener ganancias ilícitas.

Vinculado a esto el Juez de Cámara señaló que *“ El hecho de que parte de los integrantes de la asociación no hayan sido identificados nominalmente por la instrucción judicial, no impide tenerlos como parte del entuerto ilícito, pues acarrearía negar una realidad, cual es que la ingeniería e infraestructura montada, tenía por objeto ocultar a los productores, para que personas sin capacidad de producción o de comercialización ocupen su lugar frente a la Administración Federal de Ingresos Públicos “ “*…*puede conjeturarse que los imputados no solo acordaron con productores montar este emprendimiento para evadir el tributo que ellos debían ingresar, sino que también, habrían participado como intermediarios entre los productores y quienes compraban los cereales. Esta situación coloca a la empresa Graneros S.A., cuyos representantes, con los distintos cambios producidos en la integración de los órganos de administración responsables penalmente conforme lo establece el artículo 14 de la ley 24.769, son algunos de los imputados en esta causa, y por tanto, otra vez se encuentra satisfecho el requisito típico exigido en torno a la condición o calidad especial del sujeto activo, esto es el contribuyente u obligado al pago o beneficiado ilegalmente*”. Concluyó el magistrado que “*en base a la plataforma fáctica fijada por el Fiscal y el Juez de Instrucción, puede ubicarse espacialmente el comienzo de las actividades ilícitas al momento en el cual el diseño ideado para evadir impuestos propios (como intermediarios en la comercialización de cereales) y de terceras personas (productores ocultos), se habría puesto en marcha”*.

Es importante resaltar que, luego de las conclusiones antes señaladas, el magistrado actuante remarcó que “*el delito de asociación ilícita fiscal configura un delito de peligro abstracto y que no necesita la realización de las infracciones a la ley tributaria para su consumación*”.

Respecto de la figura típica se consideró que la conducta era subsumible en el art. 15 inc. c) de la Ley 24769 y no por artículo 210 del Código Penal, como lo solicito la defensa de los imputados, entre ella la del contador, fundado en que:

* la asociación ilícita tributaria es un delito permanente;
* la actividad delictiva del grupo se siguió llevando adelante a pesar de la reforma que incorporó el art. 15, inc. c), de mención;
* no se trata de un caso de ultraactividad o retroactividad de la ley, sino de coexistencia de leyes;
* no se trata de concurso aparente entre la asociación ilícita común y la asociación ilícita fiscal, dado que por especialidad una desplaza a la otra;
* se trata la ley vigente al momento de cometerse el último tramo de la conducta punible.

**3.2.** La Sala A de la Cámara Federal de Mendoza, en los autos caratulados “**Legajo de Apelación de Luque Ortega, Carlos Fernando; Montenegro Pereira, Ana Clara Elizabeth y Olhagaray, Cantero, Natalia por asociación ilícita fiscal”** (del 03/04/2018) modificó el procesamiento por los delitos previstos y penados por los arts. 293 y 296 del Código Penal, en concurso ideal con la presunta infracción al art. 15 inc. c) de la Ley 24769, por el delito previsto por el art. 210 del Código Penal, el que se había decretado contra dos contadores y la cónyuge de uno de ellos.

Las maniobras por las que se los había procesado se trató de la confección de formularios fiscales F 572 de la AFIP a terceros (empleados en relación de dependencia), consignando un importe de gastos y/o deducciones ficticias o improcedentes. Esta tarea era realizada por uno de los contadores, quien sería el que ocupaba el lugar de organizador-jefe de la organización, mientras que la otra contadora, bajo el mando del primero, concluía dicho trámite ante el ente recaudador, además se ocupaba de la confección del mentado formulario y, en el caso que la AFIP advirtiera inconsistencias, ejercía la defensa del contribuyente ante el organismo público fiscal. Por su parte, la cónyuge del primero de los mencionados, era la titular de la cuenta bancaria donde se efectuaban los pagos por la confección de tales formularios.

La organización ofrecía sus servicios mediante un sitio web y su operatoria fue probada en virtud a que:

* se habían facturado operaciones por servicios a consumidores finales;
* se han exteriorizado acreditaciones bancarias por montos significativos;
* los montos de las operaciones individuales coincidían con el valor del “servicio prestado” por la organización;
* además fueron fiscalizados algunos de los sujetos a los que la organización les realizó el formulario F 572.

Respecto al cambio de calificación del delito de asociación fiscal ilícita al de asociación ilícita, la Cámara consideró para hacerlo que *“no se verificaba el presupuesto necesario, en este estadio procesal, para que se configure la especificidad de la figura, esto es la realización de “delitos tributarios”, que son aquellos delitos previstos en la ley 24769*”.

Concluyo así en razón de que:

* el cómputo improcedente de deducciones no superaba el monto previsto al monto previsto por el art. 1 de la ley 24.769 para que se configurara el delito de evasión;
* en la causa era posible la aplicación del art. 210 del C.P., en tanto están presentes “prima facie” en la conducta desplegada por los imputados todos los elementos que configuran el tipo penal de asociación ilícita (los que fueron minuciosamente tratados por el tribunal).

Asimismo la Alzada descartó que la confección de los Formularios 572 y 711 y su posterior presentación en línea ante la AFIP constituyeran el delito de falsificación de instrumento público contenido en el art. 293 del Código Penal, en tanto la figura exige que la falsedad recaiga sobre un instrumento público, los que solo lo serán los documentos extendidos por un escribano público o funcionario público.

**3.3.** Por su parte, laSala IV de la Cámara Federal de Casación Penal, en la causa ***“Di Biase, Luis Antonio y otros s/ recurso de inconstitucionalidad”*** (del 04/07/2014) consideró, respecto del contador, que participó en la asociación ilícita que se había formado y que reunía las características del art. 210 del Código Penal.

Se había comprobado que:

* conocía las maniobras de la organización;
* presentaba las declaraciones juradas de las sociedades ficticias ante la AFIP;
* comercializaba las facturas apócrifas, aportando clientes a tal fin;
* facilitó su conocimiento en materia tributaria en su calidad de contador público y funcionario de la AFIP.

**3.4.** La Cámara Federal de Apelaciones de Resistencia, Chaco, en la causa **“*Bustos, Francisco Rosa- Corbalán, Claudia Andrea y Expucci, Salvador s/defraudación a una administración pública y asociación ilícita”*** (del 06/07/2006) confirmó el procesamiento que fuera ordenado por el juez de instrucción contra un contador como partícipe necesario de defraudación reiterada—17 hechos—y coautor de asociación ilícita —en concurso ideal— (art.174 inc.5 y 210 respetivamente, del Código Penal), toda vez que, concluyó que se encontraban probados los extremos objetivos y subjetivos requeridos por el tipo penal.

La operatoria de la asociación ilícita consistió en:

* adquirir algodón de los productores primarios, el que era acopiado para posteriormente enviarlo a otros compradores;
* recrear ventas a sujetos que jamás habían adquirido el algodón y que a la vez reunían la característica de ser clientes del contador involucrado y quienes en sus Libros IVA-Ventas no registraban tales operaciones;
* pagar a productores bajo un único registro plasmado mediante recibos tipo “Húsares”, a lo que se sumó que el pago del algodón que se comercializaba no constaba en documentación alguna, sosteniéndose que se efectivizaba mediante el intercambio de combustible que, a la vez, generaba créditos fiscales para la firma involucrada en la asociación ilícita;
* del remanente del crédito fiscal que obtenía de manera irregular requerían a la AFIP que la empresa gozara de exclusiones totales y parciales en las retenciones de IVA, las que fueron otorgadas por el órgano recaudador por medio de certificados Resolución General 3125 durante los períodos 6/12/1995 al 31/7/1996 (en un 100%) y 7/8/1996 al 31/12/1996 (en un 80%), con lo que se aseguraba que las empresas que adquirían el algodón de su firma no practicarían las retenciones devenidas de la operatoria comercial;
* esta operatoria derivaba en un ingreso directo del impuesto en cuestión que era computado en las declaraciones juradas de la firma, con el consiguiente beneficio económico para la misma y en detrimento de las arcas del Estado.

Respecto del rol del contador público en la misma se entendió que “*habría utilizado sus conocimiento para crear y desarrollar una especie de Ingeniería Contable, a efectos, no sólo de burlar las obligaciones fiscales, sino también… generando de esa manera un falso crédito fiscal*...".

El Procurador Fiscal entendió que las *“maniobras pudieron realizarse gracias a la intervención de un contador público, el que, sobre comprobantes falsos, otros en parte verdaderos, fue ‘dibujando’ la contabilidad…compaginando los aspectos contables, en los Libros IVA Compra y Venta, de tal manera que generaban una situación impositiva, que permitió al vender, munirse de un porcentaje que no le fue descontado en el pago contra la presentación de la certificación*”.

Por su parte, el Juez de Cámara concluyó que “*Ahora bien, en relación a la intervención y conocimiento del profesional contable en toda la operatoria, ninguna duda cabe que participaba en la misma cumpliendo un rol fundamental”.*

Podemos decir que una de las pruebas concluyentes para acreditar la participación del contador fue de índole testimonial a tenor de las declaraciones de sus clientes, los cuales señalaron que jamás pudo haber supuesto que se dedicaban a la venta de algodón en razón del conocimiento personal y profesional que tenía con ellos, así como que constaba que no se dedicaban a esa actividad, ni en forma ocasional, al no recibir de sus clientes facturas que den cuenta de dichas ventas. Esto fue considerado por el tribunal para afirmar que el contador no sólo tenía conocimiento de la maniobra defraudatoria, sino que participaba de la misma ya que no podía desconocer la situación de sus clientes.

**4. IMPUTACIONES BAJO OTRAS FIGURAS DELICTIVAS**

**4.1.** Respecto del delito de alteración dolosa de registros se pronunció la Sala B de la CNPEen la causa “***G. F. S. s/infracción L. 24769 - legajo de apelación”*** (del 14/09/2018),confirmando el procesamiento de un profesional de las ciencias económicas por ser subsumible la conducta tanto en el art. 12 de la ley 24769 como también en su nueva versión prevista en el art 11 inc. a) del art. 279 de la ley 27430.

La conducta endilgada al contador consistió en que ingresó al sistema de la AFIP mediante la clave fiscal de una contribuyente—sin su conocimiento ni autorización— y que le presentó declaraciones juradas original del 2009 y rectificativas del 2008 (del Impuesto a las Ganancias y de Bienes Personales) incluyendo préstamos inexistentes con la finalidad de que otros dos contribuyentes pudieran justificar los pasivos que declararon en sus declaraciones juradas impositivas vinculados con esos préstamos.

Se acreditó en la causa que:

* el contador era el titular de la conexión a Internet desde donde se hicieron las presentaciones en cuestión;
* que se conocían la contribuyente afectada y el profesional;
* que la materialidad de las circunstancias aludidas, en cuanto a la modificación indebida de los registros del Fisco Nacional relativos a la situación fiscal de la contribuyente y, consecuentemente, a las de los dos contribuyentes que justificaron sus pasivos no fue controvertida.

**4.2.** A su vez, sobre la actuación del contador vinculado con el delito de obtención fraudulenta de beneficios fiscales y el de aprovechamiento indebido de subsidios, se expidió la Cámara Federal de Mar del Plata en la causa **“*AFIP-DGI s/denuncia Cooperativa de Trabajo La Sirenita. Incidente de apelación”*** (del 06/03/2012).

La causa remite a maniobras engañosas mediante las cuales se habrían obtenido reconocimientos para gozar de reintegros indebidos de créditos fiscales de IVA por operaciones de exportación por los períodos fiscales 2001, 2002 y 2003 y haber generado créditos fiscales inexistentes (los cuales surgirían de proveedores presuntamente apócrifos), a efectos de solicitar reintegros de los mismos por su vinculación con operaciones de exportación, que resultaron devueltos y/o compensados por el ente recaudador (períodos fiscales 2002 y 2003).

Respecto de contador, el juez de primera instancia sostuvo que:

* en dicha calidad se encargó de certificar sin salvedades los estados contables de una de las firmas;
* presentó un informe sobre reintegros en el que certificó la veracidad de lo declarado en el Formulario 443 en cuanto a la imputación, valor, procedencia, registración y demás características del impuesto facturado en dicho formulario;
* recibió cheques de las devoluciones de créditos fiscales;
* suscribió los recursos de apelación interpuestos por las firmas contra la resolución de la administración.

La Cámara expresó que “*las circunstancias de hecho antes mencionadas constituyen indicios que evidencian el aporte que ha tenido en el desarrollo de la maniobra ardidosa y la participación en la obtención de los beneficios patrimoniales que son su consecuencia directa”.* Por lo tanto, confirmó el procesamiento del contador sin decir si fue en calidad de partícipe o de autor, ya que respecto del art. 4 al no ser un delito especial, su aporte delictual podría haber sido como partícipe.

**5. CONCLUSIONES**

Teniendo presente lo resuelto y analizado en los fallos antes mencionados – no dejando de señalarse que en la mayoría de los casos nos encontramos ante resoluciones provisionales – podemos concluir:

* Sólo debe ser sometido a un proceso penal aquel del que efectivamente se tenga pruebas contundentes de que ha cometido o ha efectuado aportes relevantes para la comisión de un delito. Contrario sensu, quien se ha ceñido estrictamente a su labor profesional, no debiera soportar imputaciones penales por manifiesta falta de adecuación típica.
* Es fundamental que antes de formular una imputación se analice cuál ha sido el aporte del profesional en la maniobra reputada *prima facie* como delictiva.
* Se desprende de los pronunciamientos que los magistrados hicieron especial hincapié en la reconstrucción de la plataforma fáctica de modo tal de determinar fehacientemente el grado de intervención que el profesional tuvo en el concierto criminal (si lo usaban de instrumento, si tenía injerencia, si tenía la obligación de o no de conocer, etc.). En todo caso, el detentar la calidad de profesional en ciencias económicas implicó una mayor carga jurídica en su accionar, al estar embebidos de saberes especiales determinantes para el despliegue de las maniobras.
* En el caso de la compilación, auditoría y firma de los balances impositivos, a fin de eximirse o de atenuar la responsabilidad en la presunta comisión de un delito tributario, el profesional deberá estar en condiciones de acreditar que ha realizado los procedimientos de auditoría y colectado evidencia suficiente para fundar su informe. Los mismos recaudos deberá tomar para los informes que emita en el marco de otros encargos de aseguramiento, por ejemplo, para sustentar pedidos de beneficios, exenciones, recuperos, reintegros, devoluciones y/o exenciones. Ello siguiendo los lineamientos de las normas de auditoría emitidas por la FACPCE y aplicadas de acuerdo a la normativa vigente en cada Consejo profesional Jurisdiccional.
* Cuanto mayor sea la experiencia que detente el profesional, mayor será la relevancia jurídico penal de su accionar.
* Respecto de la figura de la asociación ilícita fiscal, se ha confirmado que para que el contador pueda ser considerado integrante de la misma, debe existir un rol preponderante en la estructura organizativa delictiva, con conocimiento, voluntad y ánimo de permanencia. Esto no es otra cosa que la necesaria acreditación en la causa tanto de elementos objetivos como subjetivos del tipo penal en cuestión.

1. A título informativo, se señala que actualmente el instituto no resulta aplicable a los delitos fiscales (conf. art. 19 ley 26.735). Ello no obstante la inconstitucionalidad de esa prohibición, cuestión que no es objeto de este trabajo. [↑](#footnote-ref-1)