

TÍTULO:	EJERCICIO ILEGAL DE LA PROFESIÓN CONTABLE
AUTOR/ES:	Cóccaro, Ana M.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XX
PÁGINA:	-
MES:	Abril
AÑO:	2019
OTROS DATOS:	-

ANA M. CÓCCARO

EJERCICIO ILEGAL DE LA PROFESIÓN CONTABLE

El Estado tiene el rol de vigilancia y supervisión del desempeño de la profesión contable establecida en las normas legales que debe efectuarse en manos de los habilitados. El ejercicio ilegal de la profesión contable se plantea como un desafío a la autoridad competente y para los profesionales en Ciencias Económicas, toda vez que se trata de una vulneración de las normativas al respecto.

Un tema importante con consecuencias sustanciales para el ejercicio profesional, y particularmente en la actuación profesional como contador independiente.

I - INTRODUCCIÓN

El Estado tiene la obligación propia e intransferible de regular el ejercicio de las actividades profesionales que requieren una habilitación especial. Esta surge, en el caso del Contador Público, como producto de un plan de estudio establecido y aceptado a modo de currícula obligatoria sumado a la existencia de un registro de matrícula profesional que los Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (CPCE) de cada jurisdicción controlan y dirigen.

La obtención del título como resultado de las exigencias académicas y posterior matriculación profesional ante la autoridad competente necesita complementarse con el tercer elemento de ese tríptico alusivo al ejercicio contable: la observación de las normas legales que pautan el ejercicio profesional.

En el interior del país es habitual el ofrecimiento de servicios de asesoramiento en materia impositiva, laboral y contable libremente por parte de personas denominados "prácticos" o "idóneos". Esta situación se encuentra agravada por aquellas personas que recurren a los servicios ofrecidos por estos "idoneos contables" incurriendo en una falta de responsabilidad moral. Parece poco creíble que ante la contratación de un servicio profesional, con la complejidad contable, impositiva, laboral, etc., existente, no se ocupe por obtener referencias respecto al "idóneo contable", más aún cuando los CPCE dejan a disposición de la comunidad los canales apropiados por los cuales pueden verificar si tiene matrícula profesional o no.

A modo de ejemplo, se puede citar las novecientas denuncias por presunto ejercicio ilegal de la profesión que fueron recibidas a lo largo de un año y medio por el CPCE de Córdoba. Las denuncias mencionadas corresponden a los registros asentados entre octubre de 2013 y marzo de 2015 y van contra aquellos que están ejerciendo la profesión sin título habilitante o contra quienes, teniendo título, no están matriculados. Cabe aclarar que ante la recepción de denuncias, provenientes de matriculados, clientes y hasta anónimas, se realizaron una serie de allanamientos en diferentes estudios contables e impositivos. Durante los procedimientos se secuestraron documentación y registros informáticos para la investigación que revelen si la actividad realizada está dentro de las incumbencias que les competen solo a los matriculados en el CPCE. En este sentido, la Comisión Especial de Fiscalización Profesional del CPCE recepta las denuncias a los fines de encarar un sumario administrativo previo y, en caso de que la situación lo amerite, formula la denuncia penal.⁽¹⁾

Sin justificar el trabajo de los llamados "idóneos contables", que tiempo atrás era habitual, en especial en localidades pequeñas, quienes brindaban asesoramiento en materia impositiva, laboral y contable, la creación de la carrera de Contador Público es relativamente nueva. A modo de ejemplo, la Escuela de Ciencias Económicas, oficialmente constituida en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata, data del año 1948, y es el antecedente más directo de la actual Facultad de Ciencias Económicas, creada en el año 1953. Por consiguiente, sus primeros graduados fueron hace 60 años.

Por otro lado, existen profesionales matriculados que se encuentran en complicidad y permisividad con "prácticos" o con profesionales sin matricularse en el CPCE respectivo. También se encuentran situaciones de personas que cumplen funciones en el Estado que son propias de los profesionales en Ciencias Económicas, sin contar con título o no registrar matrícula profesional.

Cabe acotar que en un mundo globalizado cada vez son más complejos los tópicos relacionados con la prevención de los delitos de lavado de activos y de financiación del terrorismo, créditos fiscales falsos, delitos vinculados con la ley penal cambiaria y penal económica, que obligan a presentar los estados contables, certificación de deuda, entre otra información, con la firma de un Contador Público matriculado o auditado por un profesional contable, con la correspondiente legalización de firma por los CPCE.

Otro aspecto de la realidad es la existencia de establecimientos de enseñanza bajo gestión privada, que otorgan títulos de nivel terciario, como tecnicatura o técnico superior en contabilidad, impuestos, etc., que no habilitan a realizar los servicios profesionales en Ciencias Económicas, pues se refiere a estudios técnicos que no son de nivel universitario.

En resumen, se contemplan dos situaciones:

- Aquellas personas denominadas "prácticos" o "idóneos contables" que realizan servicios profesionales sin poseer título universitario habilitante.
- Aquellos "profesionales universitarios no matriculados", que carecen de la legitimación otorgada por los Consejos Profesionales respectivos.

Este trabajo aborda el estudio del incumplimiento de las normas básicas que puede medirse, acorde a la calidad de la infracción, en actos cuyas repercusiones alcanzan al fuero civil y penal, o que solamente posean implicancias éticas y administrativas.

II - EJERCICIO ILEGAL DE LA PROFESIÓN CONTABLE

Falso Contador Público y matrículas apócrifas

La confianza pública en relación con la profesión contable descansa en la seguridad de quien exhibe título o un distintivo que se relaciona con un servicio profesional ofrecido se encuentre autorizado para ello. De allí la necesidad de establecer una sanción ante la afectación de ese bien público cuando el autor se conduce de modo que conociendo que no le corresponde tal título o distintivo hace uso de ello. De tal forma surge el delito, que se fundamenta en el derecho del Estado de reprender el monopolio estatal de su determinación, autorización o asignación. Este poder de contemplar los casos de ejercicio de una actividad cuya reglamentación le compete a la autoridad, de lo cual se deduce que su ejercicio no es libre.

La carencia del título o del requisito de matriculación profesional encuadra el caso en el ejercicio ilegal de profesiones reglamentadas, siendo ineficaz el acto realizado en razón de su nulidad absoluta por contravenir el orden público (arts. 382 y 386, CCyCo).

De lo indicado se deriva que los actos propios de una profesión realizados por quien teniendo la obligación legal de estar matriculado y habilitado por un CPCE de la jurisdicción, y que no se encuentra habilitado para ello, carecen de valor y efectos, ya que la inscripción es un elemento fundante para la licitud del acto profesional.

La obtención de la matrícula profesional es obligatoria para quien quiera ejercer la profesión para la que se graduó en la Universidad y debe someterse a las normas que la rigen. Así es, por cuanto es una manifestación del "poder de policía" del Estado, entendiendo al mismo como la capacidad para reglamentar el ejercicio de los derechos individuales reconocidos por la Constitución en orden a la moralidad, salubridad, seguridad pública y bienestar general o bien común.

Los delitos de usurpación de autoridad, títulos u honores desarrollan otro de los títulos ubicados dentro de los ilícitos que lesionan o vulneran la administración pública en el fuero penal.

Usurpación de títulos u honores

Desde la óptica penal la conducta -usurpación de títulos- encuadra y/o configura la comisión del delito previsto en el Libro II "De los delitos", Título XI - "Delitos contra la administración pública", Capítulo III - "Usurpación de autoridad, títulos u honores" en el artículo 247 del Código Penal con la reforma introducida por la ley 24547, que castiga "con prisión de 15 días a un año al que ejerciere actos propios de una profesión para la que se requiere una habilitación especial sin poseer el título o la autorización correspondiente". En el segunda parte del artículo establece una multa a "el que públicamente llevare insignias o distintivos de un cargo que no ejerciere o se arrogare grados académicos, títulos profesionales u honores que no le correspondieren."

Así se entiende como delito el ejercicio ilegal de la profesión contable establecido en el Código Penal argentino, el cual por ser Código de fondo se extiende a todo el territorio argentino. Es un artículo que toma en consideración y por lo tanto reprime conductas relacionadas con el desempeño de la profesión contable y que, en principio, no poseen resultados perjudiciales de tipo lesiones u homicidio.

El jurista Ricardo Núñez se ha referido al ejercicio ilegal de las profesiones liberales al expresar que *"la acción punible consiste en ejercer, de modo ilegal, actos propios de una profesión para cuyo ejercicio debe contarse con la habilitación especial del Estado nacional o Provincial o ente privado en el que se ha delegado el poder de policía. Delinque quien ejerce una de esas profesiones careciendo del título habilitante o teniéndolo, no posee la autorización correspondiente. Puede cometer el delito por incurrir en excesos funcionales (vgr.: mecánico dental que hace extracciones) o territoriales (abogado que realiza actos propios de su profesión pero fuera de la jurisdicción en la que se halla matriculado, cuando esta matriculación es obligatoria). [...] El delito es formal. No requiere, para su consumación, resultado alguno. Es instantáneo y eventualmente permanente y solo imputable a título de dolo, incluso eventual"* (Núñez - 2008 - pág. 444).

Análisis de los elementos del Tipo

Característica del sujeto

El sujeto activo del delito puede ser cualquier persona. De la evaluación de la norma cabe observar dos tipos de autores:

1. Sin poseer el título, es decir, no ha complementado la currícula académica establecida para el otorgamiento del título.
2. Sin poseer la autorización correspondiente: si el autor carece de la habilitación emanada de la autoridad competente (entendiéndose matrícula).

También es aplicable a cualquier persona que cometa el delito de usurpación de títulos u honores.

Acciones típicas

El delito prevé dos variables. En primer lugar, las acciones propias de una profesión que requiere una habilitación profesional, sin poseer título o la correspondiente autorización. En segundo término, se impone una sanción pecuniaria para quienes porten insignias o distintivos de un cargo que no ejerciere o se arrogare grados académicos, títulos profesionales u honores que no son propios. En ambos casos, se requiere solo la realización de esas atribuciones, no se debe esperar que se efectivice un fraude o estafa, solo se presenta por el hecho de su existencia.

Tipo subjetivo

El delito es doloso. El dolo requiere la conciencia del significado del acto y de la ilegitimidad de la atribución (Núñez - 2008 - pág. 446).

También, en cuanto a la usurpación de títulos u honores, es un delito doloso bajo la modalidad del dolo directo consistente en saber que no se posee el título, grado u honor auto atribuido, o no desempeñar el cargo al que corresponden las insignias o distintivos que se usan (López, Gastón - pág. 16).

Consumación y tentativa

El delito no se admite tentativa por ser un delito de pura actividad y de peligro abstracto. El delito se consuma con la realización de los actos propios de una profesión para la que se requiere una habilitación especial, sin poseer título o la autorización correspondiente, o con el hecho de llevar la insignia o distintivo de forma ostensible, pública o notoria, o al atribuirse indebidamente y en forma pública los grados, títulos u honores.

De tal forma, el doctor Núñez resume lo analizado al expresar que los artículos 246 y 247 del Código Penal protegen la facultad estatal de conferir autoridad, títulos u honores públicos (López, Gastón - pág. 2).

Un caso a citar es el CPCE de la Provincia de Santa Fe, que dio a conocer la condena que se dictó tras una denuncia penal por ejercicio ilegal de la profesión en el ámbito de su jurisdicción. La denuncia se inició en la ciudad de Rafaela en 2013, luego de que el Consejo Profesional, encargado de controlar el ejercicio de la profesión, detecte la irregularidad con la que se manejaba el imputado y denuncie, ante el Ministerio Público de la acusación, el hecho. El falso contador fue detenido meses después luego de una serie de allanamientos efectuados en Sunchales y Rafaela, donde también se registraron otros cuatro casos. Fuentes del caso revelaron que el sujeto, en su afán ilegal, realizaba varios trámites económicos a sus clientes. Desde asesoramientos hasta liquidaciones de impuestos eran algunas de las prácticas que efectuaba el falso contador, el cual obviamente no contaba con ninguna matrícula. La Justicia dictó una condena de 6 meses de prisión por el delito de usurpación de títulos y honores.⁽²⁾

En el Anteproyecto -Código Penal Argentina 2018- elaborado por la "Comisión para la Reforma del Código Penal de la Nación", creada por decreto 103/2017, en su nueva redacción formula en el Libro II - "De los delitos", Título XV, Capítulo 3 - "Usurpación de autoridad, títulos u honores", el artículo 247:

1. Se impondrá prisión de un (1) mes a un (1) año y uno (1) a doce (12) días-multa, al que ejerciere actos propios de una profesión para la que se requiera una habilitación especial, sin poseer el título, matrícula obligatoria habilitante y activa, o la autorización correspondiente.

2. Se aplicará de uno (1) a doce (12) días-multa, al que públicamente llevare insignias o distintivos de un cargo que no ejerciere o se arrogare grados académicos, títulos profesionales u honores que no le correspondieren".

La modificación del tipo penal para el delito de usurpación de títulos u honores eleva el mínimo de la pena y amplía la definición de quien se atribuye falsamente un título profesional. Además, se agregan los denominados "días-multa", una unidad de medida ajustable que servirá para su cálculo monetario.

El Código Penal vigente no sanciona a quienes, aun teniendo un título, ejercen sin estar matriculados o teniendo la matrícula suspendida o inhabilitada. Con la reforma, esto último será tenido en cuenta como conducta que también tipifica dentro del delito de usurpación de título.

Usurpación de autoridad

En la introducción de este trabajo se explicitaron situaciones de personas que cumplen funciones en el Estado que son propias de los profesionales en Ciencias Económicas sin contar con título o registrar matrícula profesional.

Dicha conducta encuadra y/o configura la comisión del delito previsto en el Libro II - "De los delitos", Título XI - "Delitos contra la administración pública", Capítulo III - "Usurpación de autoridad, títulos u honores", artículo 246, inciso 1) del Código Penal, con la reforma introducida por la ley 24547, que castiga "con prisión de un mes a un año e inhabilitación especial por doble tiempo a la persona que asumiere o ejerciere funciones públicas, sin título o nombramiento expedido por autoridad competente".

Análisis de los elementos del Tipo

Característica del sujeto

Este primer supuesto se refiere al particular -cualquier persona que no desempeñe funciones públicas- que asume o ejerce funciones públicas sin título ni nombramiento expedido por la autoridad competente. Por tanto, se excluye al funcionario público que sí está exigido dentro del círculo de autores posibles en los incisos siguientes.

Acciones típicas

De la evaluación de la norma cabe observar dos modalidades:

1. asunción,
2. ejercicio indebido de funciones públicas.

Implica que el sujeto activo tome posesión de la función pública y proceda como si en realidad tuviese derecho a desempeñarla, bastando con que solo asuma para configurar el aspecto objetivo.

Tipo subjetivo

El sujeto activo debe tener conocimiento de que la función o el cargo son usurpados. Él debe saber que carece de título o nombramiento para la función pública que asume o ejerce. Se exige dolo directo.

Consumación y Tentativa

El delito que se consuma con la asunción o el ejercicio de la función, sin necesidad de un determinado resultado, es imputable a título de dolo, incluso eventual. El delito admite tentativa (Núñez - pág. 442).

En el Anteproyecto -Código Penal Argentino 2018- elaborado por la "Comisión para la Reforma del Código Penal de la Nación", creada por decreto 103/2017, en su nueva redacción formula en el Libro II - "De los delitos", Título XV, Capítulo 3 - "Usurpación de autoridad, títulos u honores", el artículo 246: "Se impondrá prisión de un (1) mes a un (1) año, uno (1) a doce (12) días-multa y, en su caso, inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena a prisión:

1) Al que asumiere o ejerciere funciones públicas, sin título electivo o nombramiento expedido por autoridad competente...".

La modificación para el delito de usurpación de autoridad agrega los denominados "días-multa", una unidad de medida ajustable que servirá para su cálculo monetario.

Defraudación al cliente y/o terceros

La estafa es una de las formas de cometer defraudación. La definición de defraudación de Oderigo es "la obtención de un beneficio ilegítimo, en perjuicio de otro, mediante procedimientos delictuosos que la ley determina, y su elemento característico es la prestación voluntaria por parte del sujeto pasivo, cuya voluntad, al efecto ha sido erróneamente desviada por el agente" (Lattuca - 2009 - pág. 132).

El artículo 172 del Código Penal expresa: "Será reprimido con prisión de seis meses a ocho años, al que defraudare a otro con nombre supuesto, calidad simulada, falsos títulos, influencia mentida, abuso de confianza o aparentando bienes, crédito, comisión, empresa, o negociación o valiéndose de cualquier otro ardid o engaño".

En esta figura del Código, el delito de estafa que comete el -falso contador- que engañe a su cliente sería agente directo del delito.

Otro abordaje

La responsabilidad civil de los profesionales no constituye más que un capítulo dentro del vasto ámbito de la responsabilidad civil. En el fuero civil, la demanda se orienta al resarcimiento económico por el perjuicio o daño generado. La estimación del monto a resarcir contemplará todos los elementos presentes (daño material o moral).

La responsabilidad del contador independiente posee particularidades que deben ser reflejadas al momento de analizar su actuación; sin embargo, esas particularidades no llegan a extremo tal como para dar el nacimiento de un concepto especial de culpa o dolo, la "culpa contable" o "dolo contable". Por consiguiente, en este segmento de la responsabilidad profesional del contador independiente solo existe el profesional que actuó con culpa o dolo, al que se aplican principios similares a los que se aplican a sus congéneres.

El Código de Vélez Sarsfield tenía como finalidad la protección de los bienes, a diferencia del nuevo Código que tiene como objetivo la protección de la "persona"; es así como se ha incorporado un capítulo destinado a los derechos personales, donde se indica que la persona es inviolable, se protege su dignidad, el cuerpo, el nombre, entre otros. Por ello, la responsabilidad civil se centra en el damnificado.

La constitucionalización del derecho privado nacional lleva a que se haya incorporado al Código el principio "*alterum non laedere*" ("no dañar a otro"). La responsabilidad derivada de la violación del deber de no dañar al otro o el incumplimiento de una obligación se regula en forma conjunta (art. 1716). Con la reforma, la función de la responsabilidad civil no es solo la "resarcitoria" sino que, en primer lugar, la función esencial es la "preventiva" (arts. 1710, 1711, 1712).

Ahora, el daño no es solo el perjuicio a la persona o a su patrimonio, sino incluye el derecho de incidencia colectiva (arts. 1760, 1761, 1762). Por ejemplo, el daño que sufren los consumidores o determinada comunidad es al que se le otorga especial protección en el Código.

III - LA PROFESIÓN CONTABLE

La Real Academia Española (RAE), con respecto a la palabra "profesional", en su segundo significado, señala lo siguiente: "dícese de la persona que ejerce una profesión"; en tanto su tercer significado es "dícese de quien practica habitualmente una actividad, incluso delictiva, de la cual vive"; mientras que en su cuarto significado se trata de la "persona que ejerce su profesión con relevante capacidad y aplicación".

En tanto la palabra "profesión", en el segundo significado que a la misma otorga la RAE, se entiende como el "empleo, facultad u oficio que una persona tiene y ejerce con derecho a retribución".

En su trabajo sobre la responsabilidad de los profesionales, el jurista Felipe Üsterling Parodi estudia -en forma crítica- los requisitos necesarios para ser profesional. Ellos son:

- Haber cumplimentado estudios superiores

La profesión contable califica como "profesiones liberales". Tradicionalmente el profesional ha sido asociado con las personas que han obtenido un título universitario en alguna especialidad tradicional, y en los últimos tiempos el desarrollo social y tecnológico ha hecho que prolifere un gran número de especialidades que antes no existía.

Cabe agregar que el nuevo Código Civil y Comercial Unificado (CCyCo.) establece una norma particular en materia de responsabilidad civil de los profesionales liberales, la que incluye la responsabilidad de los contadores públicos, señala que las obligaciones de auditores y de contadores certificantes son "de medios" en el artículo 1768: "La actividad del profesional liberal está sujeta a las reglas de las obligaciones de hacer. La responsabilidad es subjetiva, excepto que se haya comprometido un resultado concreto. Cuando la obligación de hacer se preste con cosas, la responsabilidad no está comprendida en la Sección 7ª

de este Capítulo, excepto que cause un daño derivado de su vicio. La actividad del profesional liberal no está comprendida en la responsabilidad por actividades riesgosas revistas en el artículo 1757".

La norma establece la naturaleza del ejercicio de una profesión liberal al indicar que se trata de una "actividad" y, además, establece el régimen jurídico aplicable: el correspondiente a la "obligación de hacer" (arts. 773 a 778).

La obligación de hacer es definida como "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. 773).

En principio, los profesionales solo responderán por culpa o dolo (art. 1724), a cuyo efecto la conducta del imputado deberá ser valorada de acuerdo con la índole del "deber de obrar" infringido y la previsibilidad de las consecuencias (art. 1725), todo a fin de evaluar la responsabilidad y su extensión.

- Matriculación profesional

Como segundo punto necesario a tratar, la profesión contable tiene impuesta por ley su matriculación obligatoria. Como se sabe, los Consejos Profesionales no solamente constituyen asociaciones intermedias que agrupan a especialistas del mismo ramo, sino que también son órganos a través de los cuales se puede fiscalizar el ejercicio de la profesión.

Resulta innegable que las profesiones para cuyo ejercicio se ha dispuesto de una matriculación obligatoria han sido siempre aquellas en que, ya sea por su antigüedad o por su importancia-, el Estado se ha visto en la necesidad de circunscribir su práctica a profesionales universitarios titulados en la materia, como es el caso de los contadores públicos.

- Habilitación profesional

El profesional requiere de una habilitación previa, lo que equivale a encontrarse autorizado para desempeñar la actividad en ciencias económicas. Sin duda, este requisito se encuentra íntimamente ligado al referido a la reglamentación profesional, pues hasta se puede decir que la habilitación va implícita en la reglamentación misma, razón por la cual se hace aplicable al tema de la habilitación las consideraciones expresadas cuando se analice el requisito de la reglamentación.

- Reglamentación del ejercicio profesional

El ejercicio profesional supone una actividad que está reglamentada. Así, el ejercicio profesional en ciencias económicas se encuentra regulado por normativa nacional y provincial.

- Sumisión a normas éticas

De acuerdo con un criterio doctrinal, el ejercicio de una profesión exige, de ordinario, el respeto de normas éticas, codificadas o no, que constituyen su deontología particular. Las normas éticas específicas en la profesión contable se encuentran organizadas a través de un Código de Ética.

Sin embargo, el hecho de tener principios éticos de orden privativo se produce única y exclusivamente en virtud de que esa profesión presenta ciertos rasgos o caracteres específicos que han decidido ser ordenados en dicho Código por el respectivo Consejo Profesional.

- Estar sometido a potestades disciplinarias

Resulta evidente que, debido al requisito de la matriculación obligatoria, presente en la profesión contable, dicho requisito implica el sometimiento a potestades disciplinarias, las mismas que pueden ser ejercidas por el poder de policía del Estado.

- Habitualidad

Para Üsterling Parodi, el rasgo de ejercicio habitual no es un elemento determinante para calificar una actividad como profesional o no, habida cuenta de que podría tratarse de una persona que haya estudiado determinada especialidad, y que no hubiera ejercido nunca la profesión; o que, de haberla ejercido, haya transcurrido un lapso considerable en el que no se haya desempeñado en la misma.

- Onerosidad de los servicios

Sin lugar a dudas, el derecho de percibir una remuneración por el trabajo realizado tiene rango constitucional, tras el cual se encuentran arraigados, por lo demás, claros principios del derecho laboral.

- Formación continua

A estos requisitos, el autor agregaría la formación continua que requiere en la profesión, entendiéndose por la misma una modalidad formativa compuesta por actividades y programas de aprendizaje de forma teórica y práctica que se suele realizar por medio de cursos especializados. En todo caso, sea cual sea la formación, siempre se está generando valor añadido, al seguirse actualizando conocimientos constantemente.

Los profesionales que se forman no solo adquieren los conocimientos o habilidades a los que se destina la formación, sino que se forman constantemente y mejoran en un entorno cada vez más competitivo en que hay que adaptarse a los cambios y seguir actualizando conocimientos. El mundo cambia y evoluciona constantemente y las personas debemos adaptarnos a ello; por eso la formación continua es clave, tanto en las empresas como en la vida.

Ejercicio profesional del Contador Público

En Argentina, la función de vigilancia profesional surge de la propia ley 20488 del ejercicio de las profesiones relacionadas a ciencias económicas (BO: 23/05/1973), que reglamentó el ejercicio de las profesiones en ciencias económicas, cuyo título II se refiere a la creación y funcionamiento de los Consejos Profesionales.

En el artículo 1 de la ley establece "...en todo el territorio de la Nación el ejercicio de las profesiones de Licenciado en Economía, Contador Público, Licenciado en Administración, Actuario y sus equivalentes queda sujeto a lo que prescribe la presente ley y a las disposiciones reglamentarias que se dicten. Para tales efectos es obligatoria la inscripción en las respectivas matrículas de los Consejos Profesionales del país conforme a la jurisdicción en que se desarrolle su ejercicio".

Lo importante a resaltar del citado artículo es que uno de los requisitos que tiene que cumplir el profesional para poder quedar comprendido en las normas de la profesión es matricularse en los Consejos Profesionales de las distintas jurisdicciones en que

pretenda actuar.

En el artículo 2 de la citada ley establece que las profesiones a que se refiere el artículo 1 solo podrán ser ejercidas por personas con títulos habilitantes por universidades nacionales, provinciales o privadas reconocidas por ley, o universidades extranjeras con revalidación del título por una universidad nacional, que acrediten haber cumplido con el ciclo de carácter universitario y tener una residencia continuada en el país no menor de dos años, salvo que sea argentino.

En el artículo 8 establece que las personas que sin poseer título habilitante ejercieran la profesión en ciencias económicas o lo hicieran no obstante haberseles cancelado la matrícula como consecuencia de sanciones dispuestas por los Consejos Profesionales, así como las personas que ofrecieran los servicios inherentes a tales profesiones sin poseer título habilitante para ello, sufrirán penas de un mes a un año de prisión sin perjuicio de las penalidades y sanciones que otras leyes establezcan. Los que indebidamente se arroguen cualquiera de los títulos de las profesiones reglamentadas por la ley serán pasibles de las sanciones previstas en el artículo 247 del Código Penal. Los profesionales que ejercieran alguna de las profesiones comprendidas en la ley sin la inscripción en la matrícula del respectivo Consejo Profesional del país serán penados con multas.

Esa misma ley establece a su vez que, para ofrecer servicios profesionales bajo la forma de asociaciones de graduados en ciencias económicas, la totalidad de sus componentes deben poseer título habilitante y estar matriculados (art. 5).

Por lo tanto, toda persona que realizara este tipo de actos relacionados con la profesión contable sin tener título habilitante, o que no estuviese matriculado o con su matrícula cancelada, está ejerciendo ilegalmente la profesión.

Como se describió previamente, en algunas oportunidades es el propio Estado el que facilita el ejercicio ilegal de la profesión, por lo que es conveniente citar el artículo 11 de la ley 20488, que dispone: "para cubrir los cargos en las entidades centralizadas y descentralizadas de la Administración pública nacional, provincial y municipal, empresas del Estado y mixtas para cuyo desempeño se requiera tener conocimientos de la especialidad de los graduados en Ciencias Económicas, se dará preferencia a los profesionales con títulos de la especialidad respectiva".

También se mencionó a los establecimientos de enseñanzas de temas contables en el ámbito privado, en el artículo 9, al prohibir "los establecimientos de enseñanza privada no autorizados conforme a las leyes 14557 y 17604 y decretos reglamentarios, otorgar títulos, diplomas o certificados con designaciones iguales, similares o que se refieren parcialmente al ámbito de las profesiones reglamentadas por esta ley, o que de algún modo puedan confundirse con ellas". Los establecimientos infractores y solidariamente sus directores, administradores y propietarios serán pasibles de una sanción pecuniaria por cada título, diploma o certificado expedido, sin perjuicio de la responsabilidad penal y clausura del establecimiento. Igual prohibición alcanza a la manifestación pública o privada de que en dichos establecimientos se imparte enseñanza similar, equivalente o específica de la formación profesional requerida para obtener los grados o títulos correspondientes a la profesión, la cual será penada con multa.

CPCE de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la ley 466 (BO: 3/8/2000) sobre la profesión contable se expide en la misma forma que la ley nacional para quienes se arroguen cualesquiera de los títulos universitarios de las profesiones de ciencias económicas. Es así como el artículo 2 indica "crear y llevar las matrículas correspondientes de ciencias económicas y un registro actualizado con los antecedentes respectivos de los profesionales matriculados. Conceder, denegar, suspender, cancelar y rehabilitar la inscripción en las matrículas mediante resolución fundada, conforme a las reglamentaciones vigentes".

Tal función respecto del cumplimiento de las disposiciones legales y éticas relacionadas con el ejercicio profesional está a cargo del sector Vigilancia Profesional, dentro del cual se viabilizan y resuelven la mayoría de los casos. Complementariamente, las situaciones más controvertidas y aquellas que ameritan un análisis de fondo son derivadas a la Comisión de Ética y Vigilancia Profesional, la cual decide, además, la elevación de actuaciones al Tribunal de Ética Profesional. Para ello, cuenta con Normas de Procedimiento, debidamente aprobadas por el Consejo Directivo [R. (CD) 89/2009].

CPCE de la Provincia de Buenos Aires

En la Provincia de Buenos Aires, la ley provincial 10620 (BO: 7/1/1988), con las modificaciones introducidas por las leyes 11785, 12008 y 13750, delega en el CPCE de la provincia el gobierno de la matrícula, la competencia de los títulos, las facultades disciplinarias sobre sus matriculados, y el artículo 9 dice en forma expresa: "Deberán inscribirse obligatoriamente quienes deseen ejercer la profesión en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires".

En su artículo 37 bis -Juicio de Apremio- establece que "el ejercicio de las profesiones que reglamenta esta ley sin la inscripción en la matrícula, será reprimido con multa de hasta diez veces el monto del derecho anual vigente para el ejercicio profesional a la fecha de cometida la falta. Dichas multas serán ejecutables por la vía de apremio; para ello será suficiente título la resolución del Consejo que así las imponga".

El Comité de Acción Fiscalizadora del Ejercicio Ilegal de las Profesiones en Ciencias Económicas (CAF) funciona bajo la dependencia del Consejo Directivo. Entre sus atribuciones, tiene la de "controlar e investigar el ejercicio ilegal de las profesiones de Ciencias Económicas, realizado por quienes no tuvieren título habilitante en las condiciones de la ley 10620 o por profesionales no matriculados en el CPCEPBA, en violación de la legislación vigente. Para ello, cuenta con normas de procedimiento debidamente aprobadas por el Consejo Directivo [R. (CD) 3453, con las adecuaciones introducidas por la R. (CD) 3585].

Otros CPCE

En Córdoba, el ejercicio profesional está regulado por la ley provincial 10051 (BO: 4/4/2012), la cual crea el reglamento del CPCE de Córdoba, dándole el poder de policía.

En el Capítulo VI - "De las Matrículas Profesionales", artículo 57 - "Matriculación obligatoria para el ejercicio de las profesiones", se indica que "el ejercicio de la profesión sin la inscripción correspondiente por parte del graduado en la matrícula que corresponda según su ámbito de actuación, será sancionado con una multa de entre una (1) y cien (100) cuotas establecidas en el inciso b) del artículo 65 de esta ley, debiendo el Consejo Directivo -mediante resolución fundada- graduarla teniendo en cuenta los antecedentes y circunstancias del hecho. En caso de falta de pago de la multa impuesta, se perseguirá su cobro por la vía ejecutiva, sirviendo como título ejecutivo la copia autorizada de la resolución respectiva". El artículo 65, inciso b), de la ley se refiere a "las cuotas periódicas o derecho por el ejercicio profesional".

Una innovadora herramienta que brinda a sus matriculados y a terceros es la posibilidad de denunciar vía web casos en que se manifieste un presunto ejercicio ilegal de la profesión en ciencias económicas. De esta manera, el Consejo recepta todas las

denuncias que matriculados y terceros efectúen y pone en marcha las investigaciones que correspondan a través de la Comisión de Fiscalización Profesional con el objetivo de defender las incumbencias profesionales y combatir el ejercicio ilegal de la profesión.

En su Código de Ética indica en "Normas Generales", artículo 2: "Los profesionales en Ciencias Económicas están obligados a: ... h) Abstenerse de actuar en institutos de enseñanza que desarrollen sus actividades mediante propaganda engañosa o procedimientos incorrectos o que emitan títulos o certificados que puedan confundirse con los diplomas profesionales habilitantes...".

Además considera falta de ética: "Constituyen falta de ética: ... f) Asociarse, para el ejercicio de la profesión, con quienes carezcan de título habilitante o permitir que otra persona ejerza la profesión en su nombre o facilitar que alguien pueda actuar como profesional sin serlo", según el artículo 3.

En tanto, en la Provincia de Santa Fe, el ejercicio profesional, regulado por la ley provincial 8738 (modificada por L. 12135), Capítulo III - "Ejercicio ilegal de la profesión", artículo 12 - "Manifestaciones del ejercicio ilegal. Penas", expresa: "será reprimido con multa de diez a cien veces el monto del derecho de ejercicio profesional o arresto de uno a seis meses:

- a) El que sin tener título habilitante evacue consultas, realice trámites o trabajos, o que de cualquier manera efectúe hechos o actos autorizados por esta ley exclusivamente para los que posean títulos habilitantes en ciencias económicas;
- b) El que de cualquier modo facilite el ejercicio de las actividades reprimidas en el inciso anterior...;

En caso de reincidencia, la pena será exclusivamente de arresto".

En su Código de Ética Profesional se menciona en el artículo 11: "No deben permitir que otra persona ejerza la profesión en su nombre, ni facilitar que persona alguna pueda aparecer como profesional sin serlo". La Comisión de Vigilancia Profesional acepta hacer denuncias por presunto ejercicio ilegal de la profesión desde la página web institucional del CPCE.

Se desprende entonces que quien ha obtenido un título universitario de Contador Público obviamente no está obligado a ejercer la profesión, pero si quiere hacerlo debe contar previamente con su matriculación en el CPCE correspondiente; caso contrario el acto será inválido, y queda incurso en la conducta tipificada en el artículo 247, primera parte del Código Penal argentino.

Consideraciones relacionadas con el Código de Ética Unificado (FACPCE)

El Código de Ética Unificado [R. (FACPCE) 204/2000] en su Prólogo establece: "El Código de Ética Unificado debe constituir la base sobre la que se sustenta el *sistema ético* de los profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina", y, dentro de las Normas Generales, se puede resaltar:

- "Art. 10 - La responsabilidad por la actuación de los profesionales es personal e indelegable, siempre deben dar respuesta de sus actos. En los asuntos que requieran la actuación de colaboradores, deben asegurar su intervención y supervisión personal mediante la aplicación de normas y procedimientos técnicos adecuados a cada caso...".

- "Art. 13 - El ejercicio de las profesiones de ciencias económicas es personal. Los matriculados no deben permitir que otra persona ejerza la profesión en su nombre, ni prestar servicios profesionales y/o facilitar -ya sea por acción u omisión- el ejercicio de incumbencias profesionales a quienes carezcan de título habilitante o no se hallaren matriculados en este Consejo Profesional".

Ambos artículos permiten establecer distintas transgresiones al Código de Ética Unificado por el profesional matriculado que presta su firma a "prácticos" en la realización de tareas profesionales, y que lo convierten en cómplice de un acto condenable por las normas éticas. Por otra parte, el hecho de permitir y/o facilitar actos incorrectos y que además sean condenables por la ley afecta al interés público de la profesión, porque expone ante un potencial daño al cliente y/o terceros que contrataron los servicios en buena fe de algún "práctico".

Lo expuesto es compatible con el artículo 26: "la solidaridad es la contribución al bien común en las interdependencias sociales, de acuerdo con la propia capacidad y las posibilidades ... La actividad profesional debe promover la creación de nexos solidarios y fomentar la cooperación con los colegas e integrantes de otras comunidades profesionales, con el CPCE y con otras entidades profesionales...". Por ello, el Contador Público que acepta que una tarea profesional sea desarrollada por un "práctico" o "idóneo contable" perjudica al resto de la comunidad profesional que cumple con los principios y normas éticas.

Para terminar, en materia de sanciones, les corresponde a los Consejos Profesionales controlar, hacer cumplir y sancionar a los profesionales que no cumplan con el Código de Ética Unificado. El artículo 44 establece que "los profesionales que trasgredan las disposiciones del presente Código o los principios y normas éticas definidas en el Prólogo y Preámbulo integrantes del mismo, se harán pasibles de cualquiera de las sanciones disciplinarias previstas en la ley de ejercicio profesional, las que graduarán para su aplicación según la gravedad de la falta cometida y los antecedentes disciplinarios del imputado".

IV - CONCLUSIÓN

El ejercicio ilegal de la profesión contable representa una afrenta con varios destinatarios (clientes, terceros, comunidad profesional, Estado). El autor del delito no puede dejar de conocer su falta de título o autorización. En ambos casos, aunque no se derive daño, el producido en la buena fe al cliente y/o terceros demuestra un actuar inescrupuloso e irresponsable.

Es síntesis, no solo se debe combatir a quienes no siendo profesionales desarrollan tareas propias de la profesión contable, sino también a los profesionales no matriculados, con empresas privadas y demás organismos estatales, que no cumplen con lo establecido por las normas legales.

Finalmente, el Anteproyecto -Código Penal Argentino 2018- avanza hacia una manera importante de otorgar protección a los profesionales matriculados activamente.

V - BIBLIOGRAFÍA

- Anteproyecto del Código Penal Argentino 2018 - Comisión para la Reforma del Código Penal de la Nación - D. 103/2017.
- Cóccharo, Ana M.: "Sundries de auditoría" - Ed. Universitaria La Plata - La Plata - Argentina - 2016.
- Cóccharo, Ana M.: "Lecciones de auditoría. Una manera fácil de aprender auditoría" - Ed. UCALP - La Plata - Argentina - 2017.
- Código Civil y Comercial de la Nación (CCyCo.).
- Código de Ética Profesional de Córdoba.
- Código de Ética de la provincia de Santa Fe.
- Código Ética Unificado (FACPCE), R. 204/2000.
- Diccionario de la RAE - 2017.
- Código Penal argentino.
- L. 20488 del ejercicio de las profesiones relacionadas con las ciencias económicas - 1973.
- L. 10620 del ejercicio profesional de los graduados en ciencias económicas - 7/1/1988.
- L. 466 del CPCECABA - 3/8/2000.
- L. provincial 10051 del reglamento del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Córdoba - 4/4/2012.
- L. provincial 8738 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Prov. de Santa Fe, modif. por L. 12135 - 19/2/2003.
- López Gastón, Rodrigo: "Artículos 246 a 247. Usurpación de Autoridad. Títulos u honores" - Código Penal comentado - Rev. Pensamiento Penal - 14/3/2013.
- Núñez, Ricardo: "Manual de Derecho Penal. Parte Especial" - 3a. ed. actual. - Marcos Lerner Editora Córdoba - 2008.
- Trachitte, María T. y Roa, Eduardo: "Ejercicio ilegal de la profesión de ciencias económicas" - Universidad Nacional de Entre Ríos - Facultad de Ciencias económicas.
- Üsterling Parodi, Felipe y otros: "La responsabilidad de los profesionales" - Foro Jurídico - Rev. de la Pontificia Universidad Católica del Perú - N° 2 - 2003.

Notas:

(1) Diario Comercio y Justicia - Córdoba - Edición digital - 31/6/2015

(2) Diario UNO - Santa Fe - Diario digital - 3/3/2017

Cita digital: EOLDC099339A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.