

HUMBERTO J. BERTAZZA

Director

RESPONSABILIDAD DEL PROFESIONAL EN CIENCIAS ECONÓMICAS

BOBBIO - CASANOVAS - CASINELLI - CURÁ
D'ALBORA - DURO - ESCANDELL - FRICK - JAIME
MARCONI - MASTANDREA - NERCELLAS - ROBIGLIO
SANTESTEBAN HUNTER - SEMACHOWICZ - SERPA
TRÍDICO

Bertazza, Humberto J.

Responsabilidad del profesional en Ciencias Económicas/
Humberto J. Bertazza.- 1a ed.- Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley, 2021.

640 p.; 24 x 17 cm.

ISBN 978-987-03-4155-0

1. Responsabilidades Especiales. 2. Actuación Profesional.
I. Título.

CDD 330.092

© Humberto J. Bertazza, 2021

© de esta edición, Thomson Reuters, 2021

Tucumán 1471 (C1050AAC) Buenos Aires

Queda hecho el depósito que previene la ley 11.723

Impreso en la Argentina

Todos los derechos reservados

Ninguna parte de esta obra puede ser reproducida o transmitida en cualquier forma o por cualquier medio electrónico o mecánico, incluyendo fotocopiado, grabación o cualquier otro sistema de archivo y recuperación de información, sin el previo permiso por escrito del Editor y el autor.

Printed in Argentina

All rights reserved

No part of this work may be reproduced or transmitted in any form or by any means, electronic or mechanical, including photocopying and recording or by any information storage or retrieval system, without permission in writing from the Publisher and the author.

Tirada: 300 ejemplares

ISBN 978-987-03-4155-0

SAP 42926625

Las opiniones personales vertidas en los capítulos de esta obra son privativas de quienes las emiten.

ARGENTINA

ÍNDICE GENERAL

Presentación	IX
Contiene QR con video de presentación de la obra	XVI
Prólogo	XXXI

CAPÍTULO I

LA RESPONSABILIDAD ÉTICA DEL PROFESIONAL EN CIENCIAS ECONÓMICAS

I. Introducción	1
II. El origen de las profesiones y de sus corporaciones.....	2
III. La ética profesional como Códigos Deontológicos	6
IV. Las denominadas incumbencias profesionales.....	8
V. El poder de policía de las profesiones. Su vinculación con la asignación de incumbencias y con la creación de los Colegios o Consejos Profesionales....	10
1. El ordenamiento legal profesional en general	10
2. El ordenamiento legal profesional en la Argentina	11
3. La regulación legal de las profesiones en Ciencias Económicas.....	15
VI. Los Códigos de Ética de las profesiones en Ciencias Económicas y los Tribunales de Ética.....	19
1. Marco general	19
2. Naturaleza jurídica de las sanciones disciplinarias.....	22
3. La autonomía de la esfera punitiva del Código de Ética. Naturaleza del daño punible.....	22
4. El estado profesional y el ejercicio profesional en los Códigos de Ética. Análisis de su interdependencia conceptual y de su enfoque normativo.....	26
5. Existencia de actos de ejercicio profesional en las conductas investigadas en las actuaciones penales. Autonomía del poder disciplinario de los Tribunales de Ética	33
6. Caso especial de coordinación de sanciones originadas en distintas esferas punitivas	38
6.1. Coordinación de sanciones de naturaleza administrativa.....	38
6.2. Coordinación de sanciones como condenas penales accesorias ...	42
VII. Normas sobre composición y funcionamiento de los Tribunales de Ética, estructura de los Códigos de Ética y de los procedimientos disciplinarios	44
VIII. Los desafíos del futuro en materia de ética y de vigilancia profesional ...	50

CAPÍTULO II

RESPONSABILIDAD SOCIAL EN RELACIÓN CON LAS CIENCIAS
ECONÓMICAS Y LA ÉTICA PROFESIONAL

I. Conceptualización y marco normativo	53
II. Cumplimiento normativo, ética y normas impositivas	54
1. Estado. Sociedad.....	55
2. Clases de incumplimiento fiscal	57
3. Algunas herramientas de incentivo fiscal y la actuación del Estado para bajar la evasión y contribuir al desarrollo social y ambiental	57
4. Registro de Contribuyentes Socialmente Responsables	58
III. Responsabilidad social empresaria	59
IV. Los diez principios del Pacto Global de Naciones Unidas y el modelo de gestión	61
V. El balance social y las normas contables y de auditoría	63
VI. El rol del profesional en Ciencias Económicas con la responsabilidad social y su relación con la ética	68
1. <i>Compliance</i> , gobierno corporativo y su relación con la responsabili- dad corporativa.....	69
2. El nuevo enfoque de la auditoría	70
VII. Empresas BIC (beneficio e interés colectivo).....	72

CAPÍTULO III

LA INCUMBENCIA DEL CONTADOR PÚBLICO CON RELACIÓN
A LA PREPARACIÓN DE ESTADOS CONTABLES
EN LA REPÚBLICA ARGENTINA

I. Introducción	77
II. “Preparar estados contables” versus “llevar contabilidad”	78
1. Planteo del problema.....	78
2. Llevar contabilidad: cuestiones referidas al sistema contable	78
3. Preparar estados contables.....	79
III. “Preparar estados contables”	80
1. ¿Cómo determinar el juego de normas contables que deberá em- plearse?	80
2. El papel de las normas elaboradas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).....	82
2.1. ¿Qué es la FACPCE? Organización y antecedentes históricos ...	82
2.2. El rol de la FACPCE con relación a la elaboración de normas de contabilidad y auditoría.....	83
3. La designación de las normas técnicas de la profesión como “juego de normas contables aplicables”.....	84
IV. Resumen: ¿qué juegos de normas contables resultan aplicables en nuestro país?	85

	Pág.
1. Entidades que presentan estados contables ante algún regulador nacional.....	85
1.1. Entidades que participan de los mercados de capitales	85
1.2. Otras entidades bajo la fiscalización de la CNV	86
1.3. Entidades financieras que presentan estados contables ante el BCRA.....	86
1.4. Entidades no financieras que presentan estados contables ante el BCRA	86
1.5. Entidades aseguradoras que presentan estados contables ante la Superintendencia de Seguros de la Nación	87
2. Entidades que presentan estados contables ante algún regulador provincial	87
V. Conclusiones: claridad conceptual para un correcto cumplimiento de una incumbencia clave	88

CAPÍTULO IV

RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO COMO AUDITOR EXTERNO O SÍNDICO SOCIETARIO

A. El contador público como auditor externo	89
I. Introducción	89
1. ¿Qué significa ser auditor?.....	89
2. ¿Cuál es la materia “auditable”?	93
3. ¿Qué ocurre si la materia auditable no responde a las políticas contables que dice cumplir?.....	95
4. ¿Cuál sería entonces la responsabilidad de un auditor externo referida a un juego de estados contables de uso general?	96
II. Algunos antecedentes de mala praxis y su juzgamiento	96
III. La auditoría y el contador público como auditor externo.....	100
IV. Responsabilidad del contador público como auditor externo	103
1. Confianza	104
2. Cumplimiento.....	111
3. Calidad	115
3.1. El Banco Central de la República Argentina y el control de los auditores.....	119
3.2. La Comisión Nacional de Valores y el control de los auditores	123
3.3. Pronunciamientos internacionales acerca del control de calidad de la auditoría externa y otros compromisos de seguridad.....	128
4. Documentación.....	134
V. Responsabilidad de los contadores públicos como auditores externos. Consecuencias legales	141
1. Responsabilidad penal.....	142
1.1. Balance falso	142
1.2. La estafa y el abuso de confianza	144
1.3. Encubrimiento.....	145

	Pág.
1.4. Violación del secreto profesional	147
2. Responsabilidad civil	148
2.1. Incumplimiento del contrato	148
2.2. Reparación del daño. Culpa y dolo	151
2.3. Sujetos responsables	152
2.4. El contrato de auditoría y la delimitación de las responsabilidades.....	153
3. Responsabilidad profesional	154
B. El contador público como síndico societario	157
VI. Introducción	157
VII. Normas para los síndicos societarios contadores públicos. La resolución técnica 15	157
VIII. Responsabilidad del síndico societario	163
C. Reflexiones finales.....	171

CAPÍTULO V

LA RESPONSABILIDAD DEL ASESOR FISCAL

I. Introducción	173
II. La labor del asesor fiscal y su responsabilidad infraccional	175
III. La labor del asesor fiscal y su responsabilidad penal en el Régimen Penal Tributario.....	179
1. Atribución de responsabilidad penal. Características.....	179
2. Ajustes técnicos y defraudatorios.....	183
3. Artículo 15, inciso a).....	185
4. Praxis	188
IV. Conclusiones	191

CAPÍTULO VI

LA RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR EN EL SECTOR PÚBLICO

I. Introducción	193
II. Evolución del marco normativo organizacional de la Contaduría General de la Nación	194
III. Alcance de la responsabilidad	197
IV. La responsabilidad del contador como funcionario público	204
V. Tipos de responsabilidad.....	206
1. Responsabilidad jurídica	206
2. Responsabilidad administrativa	216
3. Responsabilidad profesional	218
VI. Evolución del marco regulatorio de las responsabilidades de la Contaduría General de la Nación.....	219
VII. Responsabilidad social	225

	Pág.
VIII. Rendición de cuentas.....	229
IX. Prescripción de la responsabilidad.....	232
X. A modo de conclusión	234

CAPÍTULO VII
RESPONSABILIDAD DEL SÍNDICO
EN LOS CONCURSOS PREVENTIVOS Y LAS QUIEBRAS

I. Naturaleza de la función del síndico concursal.....	235
II. La profesionalidad exigida al síndico	239
1. El título habilitante.....	239
2. La inscripción para actuar como síndico	242
3. El sorteo del síndico	243
4. El cese en el cargo.....	244
4.1. Reemplazo.....	245
4.2. Cese definitivo	245
4.3. Cese momentáneo.....	246
III. Características de sus funciones	246
1. En el concurso preventivo	248
1.1. Dictamen del art. 14, inc. 11	248
1.2. Dictamen del art. 14, inc. 12	248
1.3. Opinión sobre la procedencia de actos que exceden la administración ordinaria (art. 16, LCQ).....	248
1.4. Intervención en la etapa de consolidación del pasivo (arts. 32 y ss. de la LCQ).....	248
1.5. Informe general (art. 39, LCQ).....	249
1.6. Propuestas y período de exclusividad.....	249
1.7. Intervención una vez alcanzado el acuerdo.....	249
2. En la quiebra.....	250
2.1. Actuación relativa al fallido	250
2.2. Actuación relativa a los bienes desapoderados	250
IV. El control jurisdiccional de la labor del síndico.....	252
V. Sanciones aplicables	253
1. Presupuestos.....	253
2. Principios rectores.....	256
3. Apelabilidad.....	258
4. Rol del Ministerio Público Fiscal.....	259
5. Supuestos	260
5.1. Llamado de atención.....	260
5.2. Apercibimiento	261
5.3. Multa.....	262
5.4. Suspensión	267
5.5. Remoción	268
5.6. Remoción con pérdida de honorarios	270

	Pág.
VI. Responsabilidad civil del síndico.....	271
1. El caso “M. c. B.”	277
2. Otros casos	278
VII. Responsabilidad penal del síndico	280

CAPÍTULO VIII

LA RESPONSABILIDAD DEL PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS EN LAS TAREAS DE TERCERIZACIÓN

I. Introducción: la tercerización como tendencia.....	283
II. Los servicios tercerizables	285
1. Contabilidad y <i>reporting</i>	288
2. Operación administrativa integral	289
3. Gestiones de pago	289
4. <i>Outsourcing</i> tributario.....	289
5. Gestión integral de los servicios de nómina.....	289
6. Gestión legal societaria	290
7. <i>Loan staff</i>	290
8. Tercerización de controles en procesos de negocios	290
9. Tercerización de IT.....	290
III. La responsabilidad del profesional de Ciencias Económicas.....	291
1. La responsabilidad dentro del ámbito profesional.....	292
2. La responsabilidad dentro del ámbito civil.....	298
3. La responsabilidad dentro del ámbito penal	303
4. La responsabilidad dentro del ámbito administrativo.....	314
IV. Conclusiones	317

CAPÍTULO IX

LA RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA DEL PROFESIONAL EN CIENCIAS ECONÓMICAS EN EL CUMPLIMIENTO DE LAS REGULACIONES EN MATERIA DE PREVENCIÓN DEL LAVADO DE ACTIVOS Y DEL FINANCIAMIENTO DEL TERRORISMO

I. Introducción	319
II. Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI).....	319
III. Legislación nacional	321
1. Aspectos penales. Los delitos	322
2. Aspectos administrativos. La Unidad de Información Financiera.....	325
3. Aspectos derivados de la relación del sujeto obligado con su cliente....	328
3.1. El reporte de operación sospechosa	329
3.2. La confidencialidad.....	330

	Pág.
3.3. El puerto seguro. Reserva de identidad	331
IV. El profesional en Ciencias Económicas como sujeto obligado	332
1. Inclusión del profesional en Ciencias Económicas como sujeto obligado. Alcance.....	332
2. Inscripción ante la Unidad de Información Financiera	333
3. Programa de Cumplimiento	335
4. Aspecto interno del Programa de Cumplimiento	336
4.1. Manual de Procedimientos.....	336
4.2. La capacitación del personal	338
4.3. Registros	338
4.4. Herramientas tecnológicas.....	339
5. El aspecto externo. El conocimiento del cliente. El legajo	339
5.1. Personas jurídicas.....	339
5.2. Organismos públicos.....	340
5.3. Representantes de personas jurídicas. Supuestos especiales....	340
5.4. Procedimientos reforzados de identificación de clientes	340
5.5. El perfil del cliente. Variaciones	341
6. Dictamen profesional.....	343
7. Conservación de la documentación	343
8. Indelegabilidad.....	343
9. Guía ejemplificativa de operaciones sospechosas	343
10. El reporte de operación sospechosa. Plazo. Registro	346
11. Normas complementarias de la Unidad de Información Financiera....	347
11.1. Personas expuestas políticamente	347
11.2. Lista de Terroristas	354
11.3. Reporte sistemático mensual	356
11.4. Reporte de operaciones efectuadas con monedas virtuales.....	359
11.5. Reporte de registración y cumplimiento por parte de los sujetos obligados	359
V. El poder sancionatorio administrativo de la Unidad de Información Financiera	360
1. Defectos formales.....	361
2. Omisión de reporte de operación sospechosa.....	361
3. Características comunes de las sanciones de la UIF	362
4. Sanción aplicada a un profesional en Ciencias Económicas.....	363
VI. El criterio jurisprudencial en materia de revisión de las sanciones administrativas aplicadas por la Unidad de Información Financiera	364
VII. La postura de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.....	369
VIII. Nuestra opinión en materia de sanciones aplicadas por la Unidad de Información Financiera	373
IX. Conclusiones	375

CAPÍTULO X
RESPONSABILIDAD CIVIL
DEL PROFESIONAL CONTADOR

I. Presentación	377
II. Ámbito de análisis	377
III. Código de Ética Profesional de matriculados (res. CPCECABA C355/1980 y sus modificaciones: res. 201/1995; 137/2008; 67/2009 y 93/2016)	378
IV. Obligación de hacer	378
V. El incumplimiento contractual. Sentencias del Tribunal de Ética.....	378
VI. Deber de reparar	383
VII. Deber de reparar en materia societaria	383

CAPÍTULO XI
RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO:
RESPONSABILIDAD DE LOS PROFESIONALES
EN CIENCIAS ECONÓMICAS

I. Planteo de la cuestión	385
II. Las leyes penales.....	385
1. Función del derecho penal	385
2. Fuentes del derecho penal.....	387
3. Principios de legalidad y de reserva legal.....	388
III. La responsabilidad penal como autor y como partícipe.....	389
1. Requisitos de una responsabilidad penal.....	389
2. Formas de autoría y características de la participación	391
2.1. Accesoriedad de la participación	392
2.2. Formas posibles de participación	393
2.3. La participación en el Código Penal argentino	394
IV. Referencia al aspecto subjetivo del tipo de participación.....	396
1. Ceguera intencional	397
2. Aspecto subjetivo del tipo y aportes mediante prestaciones profesionales.....	398
3. Conocimientos especiales: carácter y consecuencias.....	400
4. Los conocimientos especiales y la actuación profesional.....	403
V. La culpabilidad	403
VI. Errores de tipo y errores de prohibición	404
1. Clases de errores y sus consecuencias.....	404
2. Evitabilidad de los errores	406
VII. Los profesionales en el Régimen Penal Tributario	409
1. Previsiones normativas	409
1.1. Actuar en lugar de otro en el Régimen Penal Tributario	410
1.2. El delito de asociación ilícita tributaria	411

	Pág.
1.3. Agravante para los profesionales	411
2. Una diferente forma de tipificación en el derecho comparado.....	412
3. Ámbitos de competencia	414
VIII. Casos jurisprudenciales.....	420
1. Participación del profesional y asociación ilícita.....	420
2. Profesional condenado bajo la ley 23.771	421
3. Procesamiento de un contador	422
4. Una condena y la ley posterior más benigna	424
5. Una condena confirmada	425
6. Casos que merecieron otras calificaciones legales.....	426
6.1. Falsificación	427
6.2. Acceso ilegítimo a un sistema informático restringido	427
IX. Síntesis final	428

CAPÍTULO XII

ANÁLISIS DE LA AUTORÍA Y PARTICIPACIÓN EN LAS HIPÓTESIS DE RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS CONTADORES

I. Introducción	431
II. Autoría y participación en el derecho penal	433
1. Autoría.....	433
2. Coautoría.....	437
3. Participación.....	437
3.1. Instigación.....	439
3.2. Partícipe primario.....	440
3.3. Partícipe secundario	440
III. La Ley Penal Tributaria.....	441
IV. El instituto jurídico del actuar en lugar de otro	442
V. La situación de los contadores	448

CAPÍTULO XIII

RESPONSABILIDAD DE LOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS EN RELACIÓN CON LOS DELITOS DE FRAUDE, COHECHO, ABUSO DE AUTORIDAD E INCUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES DE FUNCIONARIO PÚBLICO

I. Introducción	453
II. ¿Derecho penal de autor o derecho penal de acto?.....	454
III. ¿Tener conocimientos técnicos especiales modifica las reglas del derecho a aplicar?	458
IV. Diferentes roles que desempeñan los profesionales en Ciencias Económicas. Relación de dependencia. Actividad independiente.....	460

	Pág.
V. Posición de garante	464
VI. Autoría. Participación. Encubrimiento	466
VII. Los matriculados como sujetos activos de delitos	468
VIII. Las leyes punitivas no señalan a los profesionales como sujetos activos propios en ningún delito.....	470
IX. Profesional funcionario público.....	472
X. La contabilidad. Responsabilidades que genera	473
XI. Los delitos de cohecho, fraude, abuso de autoridad e incumplimiento de los deberes de funcionario público	474
1. Corrupción.....	475
XII. La situación de los profesionales en Ciencias Económicas frente a estos delitos	485
XIII. Concluyendo	487

CAPÍTULO XIV

POSVERDADES TÍPICAS Y RESPONSABILIDAD PENAL. DOCUMENTOS E INFORMES CONTABLES APÓCRIFOS Y RETICENTES. ARTÍCULO 300, INCISO 2°, DEL CÓDIGO PENAL

I. Introducción	489
II. La verdad en el plano jurídico interno	491
III. La verdad como derecho y su vínculo con la “fe pública”.....	492
IV. ¿Es correcto definir como “fraudulentas” a las conductas descriptas en el artículo 300, inciso 2°, del Código Penal?.....	497
V. ¿La figura de “DICAR” afecta exclusivamente a la “fe pública”? Y, en su caso, ¿qué aspecto del bien jurídico tutelado?	498
VI. ¿Contribuye a fortalecer el contrato social un sistema normativo que aplica sanción a quien mienta en determinadas circunstancias?.....	502
VII. Una autopsia legal de la figura delictiva “DICAR”	504
VIII. La figura agravada del “DICAR”	511
IX. Las notas distintivas con el artículo 309 del Código Penal	514
X. Final.....	517

CAPÍTULO XV

LA DENUNCIA OBLIGATORIA PARA ESCRIBANOS Y CONTADORES EN EL NUEVO CÓDIGO PROCESAL PENAL FEDERAL

.....	519
-------	-----

	Pág.
CAPÍTULO XVI	
EL CONTADOR FRENTE AL DELITO DE LAVADO DE DINERO	
.....	533
ANEXO	
RESOLUCIÓN JUNTA DE GOBIERNO 575/2020 - FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS	
.....	547
FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO	
Sumario	550
I. Introducción	551
II. Responsabilidad penal tributaria de los profesionales de Ciencias Eco- nómicas. Conceptos generales del derecho penal	556
1. Autoría y participación	556
1.1. Autor	556
1.2. Coautor	557
1.3. Partícipes	557
2. Conceptos generales sobre responsabilidad penal tributaria	558
2.1. De las personas humanas	558
2.2. De las personas jurídicas	558
III. Roles y responsabilidades de los contadores públicos independientes ...	560
III.1. Trabajos de auditoría y otros servicios sobre información contable y no contable que puede realizar un contador público independiente.....	560
1. Auditoría externa de estados contables.....	561
1.1. Auditoría externa de estados contables con fines generales.....	561
1.2. Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos	567
1.3. Auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable	568
1.4. Auditoría de estados contables resumidos.....	568
2. Encargos de revisión de estados contables de periodos intermedios	569
3. Otros encargos de aseguramiento en general	569
3.1. Examen de información contable prospectiva	570
3.2. Informes sobre los controles de una organización de servicios....	571
4. Certificaciones	572
5. Servicios relacionados	573
5.1. Encargos para aplicar procedimientos acordados.....	573

	Pág.
5.2. Encargos de compilación.....	574
5.3. Informes especiales.....	574
6. Informes de cumplimiento.....	574
7. Seguridad razonable en auditoría.....	575
8. Consultor o asesor técnico impositivo o previsional.....	576
9. Liquidador impositivo.....	578
10. Tercerización de servicios (liquidación de remuneraciones, teneduría de libros, prestación de servicios administrativos, etc.).....	579
III.2. Sindicatura societaria.....	580
IV. El delito de asociación ilícita y la reforma de la Ley Penal Tributaria y Previsional.....	586
V. Conclusiones frente al delito de asociación ilícita fiscal según incorporado por la ley 25.874 y que se mantiene en el Régimen Penal Tributario ley 27.430.....	588
VI. Consideraciones finales.....	590