

Los requerimientos de la AFIP sobre los papeles de trabajo de los contadores y el secreto profesional

Bertazza, Humberto J.

Marconi, Norberto J.

Abstract: En el artículo se pone bajo análisis qué sucede con el secreto fiscal respecto a la información y documentación que solicita la AFIP, en el marco de inspecciones de facturas apócrifas, que hacen a sus "papeles de trabajo".

(*)

(**)

I. El tema

La AFIP ha enviado diversos requerimientos a contadores, en el marco de inspecciones de facturas apócrifas de los contribuyentes, a través de las cuales solicita información y documentación, que hacen a sus "papeles de trabajo".

En tales requerimientos (1) se solicita cierta documentación, por el término de 10 días, en su carácter de contador público certificante de los estados contables, indicándose las tareas y procedimientos de auditoría aplicadas, como así también las conclusiones arribadas respecto de las operaciones de los contribuyentes con sus proveedores.

Es por ello por lo que en esta nota se analizará la legitimidad de los requerimientos ante el secreto profesional.

II. Memorando Secretaría Técnica N° A-65 FACPCE

En este documento, actualizado a abril del 2014, se analiza la posibilidad que el contador público entregue sus papeles de trabajo.

Al respecto, se establece que los papeles de trabajo respaldatorios de los servicios de auditoría, revisión, otros encargos, certificación y servicios relacionados tuvieron origen en las necesidades de la técnica profesional de que los actos profesionales que otorgan fe pública estuvieran apoyados en un estudio objetivo y suficientemente representativo de la información examinada, exigencia consagrada con carácter obligatorio por las normas de la RT 37.

Precisamente, los papeles de trabajo revisten carácter privado y resultan de la prestación de servicios privados por parte de los contadores públicos, estando alcanzados por las garantías de los art. 18 y 19 de la CN y el deber del secreto profesional establecido por las leyes, cuya violación genera sanciones disciplinarias y puede constituir el delito de violación de secretos.

Es, pues, el secreto profesional un deber esencial de todos los graduados en ciencias económicas por la naturaleza de sus servicios y actos o hechos que deben examinar.

De tal manera, los papeles de trabajo constituyen papeles privados de compilación de datos y antecedentes reunidos al solo efecto de poder realizar el encargo con la RT 37, por lo que no tienen como propósito ser informativos para el cliente ni para terceros.

Por lo tanto, no habilitan para ser usados con otro fin, pues podría dar lugar a interpretaciones parciales o diferentes. De ello se deduce que no pueden ser entregadas ni al cliente ni a terceros, salvo en este último caso, que concurran las circunstancias muy excepcionales que liberan el deber del secreto profesional.

Por tales razones, la entidad profesional concluye que los contadores públicos que prestan servicios sujetos a la RT 37, no están obligados a hacer entrega o exhibición de sus papeles de trabajo ni corresponde que lo hagan, tanto a sus clientes como a terceros, ya sean entes públicos o personas privadas, salvo en los supuestos muy excepcionales previstos en los Códigos de Ética, si el objeto de controles o juicio ético por su Consejo Profesional o deba cumplir una ley especial, ante intimación válida de un juez o autoridad que lo represente atribuida por ley, los obliguen a informar actos o hechos sujetos al secreto profesional.

III. Secreto profesional

El tema en cuestión no resulta novedoso, pues con anterioridad la AFIP dictó una serie de instrucciones (2) que tenían como objeto la generación de un juicio de valor del contador, a través del inspector, intentando detectar situaciones en que se presumía que el profesional había intervenido en diversas situaciones en perjuicio de la renta fiscal.

Tal como nos recuerda Nercellas (3), el derecho intenta restablecer el equilibrio que el delito quebró, para lo cual corresponde analizar centrando su mirada en el acto efectuado o en el autor de la acción dispuesta por la ley.

Así, castigar al autor por su actitud interna sin aguardar al hecho nada tiene que ver con nuestro derecho punitivo ni con sus reglas. El denominado "derecho penal de autor" es propio del pensamiento autoritario, no teniendo cabida en un estado constitucional de derecho.

A su vez, el derecho penal del acto sostiene, en cambio, que las descripciones típicas, definen acciones u omisiones humanas cuya ejecución determina la consecuencia punitiva que prevé.

Por otra parte, nuestra CN, en su art. 19 cierra absolutamente la puerta a la posibilidad de sostener un reproche por lo que el individuo es. Nuestro derecho, como también el internacional, tutela especialmente el secreto profesional, el cual se vería notoriamente violado con la información requerida por la AFIP a los profesionales en ciencias económicas.

Es por tal razón, que no resultan legítimos tales requerimientos y, por lo tanto, deberán ser rechazados por los contadores, ya que los papeles de trabajo le pertenecen.

Tal como se ha dicho, se aplican en estos casos las garantías previstas por los art. 18 y 19 de la CN y el deber de secreto profesional, establecido por la normativa vigente, debiendo recordarse que su violación puede generar no solo sanciones disciplinarias, sino también, puede constituir el delito de violación de secretos tipificado por el Cód. Penal.

IV. Conclusiones

Es evidente que, pese a lo que decimos puede parecer muy lógico y a todas luces procedente, tampoco nos cabe duda de que el profesional se pregunta qué actitud debe adoptar cuando la agencia recaudadora les exige la entrega de los papeles de trabajo.

Nuestra opinión es negarse y manifestar que se trata de papeles privados, de uso personal de su tarea profesional y que están amparados por el art. 19 de la CN y que solamente serán entregados con una orden judicial de secuestro.

Creemos que con esta contestación damos lugar a dos caminos posibles. El primero sería que la AFIP intente lograr esos documentos mediante una orden de secuestro, que deberá pedir a un juez Contencioso o a uno penal, y que nos parece que no le será otorgada tan fácilmente, salvo que funde debidamente el pedido y además tenga presunciones cuya gravedad, precisión y concordancia, permitan que un juez vulnere la garantía constitucional.

El otro camino es sancionar en base a las facultades de la ley 11.683, que será debidamente revisada por una autoridad judicial.

Es decir, aquella sofisticada petición de la agencia recaudadora pidiendo "papeles de trabajo", terminará siendo revisada por el Poder Judicial y hasta se podrá llegar a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, para que en definitiva determine si se vulnera la garantía del art. 18 de la CN, por ser inviolables los papeles privados.

(A) Socio del Estudio Bertazza, Nicolini, Corti y Asociados. Director de la revista Impuestos - Práctica Profesional.

(AA) Especialista penal tributario.

(1) F 8400/L.

(2) IG 359/97, 401/98 y 408/98, 419/98.

(3) NERCELLAS, Marta "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" en "Responsabilidad del Profesional en Cs. Ec." Obra colectiva, dirigida por Humberto J. Bertazza, Thomson Reuters, LA LEY, 2021, p. 453 y ss.