



Biblioteca Central "Vicerrector Ricardo A. Podestá"
Repositorio Institucional

Responsabilidad del contador público frente a la evasión tributaria

Año
2018

Autora
Cáceres, Andrea Paola

Director de tesis
Tamagno, Mario

Este documento está disponible para su consulta y descarga en el portal on line de la Biblioteca Central "Vicerrector Ricardo Alberto Podestá", en el Repositorio Institucional de la **Universidad Nacional de Villa María**.

CITA SUGERIDA

Cáceres, A. P. (2018). *Responsabilidad del contador público frente a la evasión tributaria*. Villa María: Universidad Nacional de Villa María



Esta obra está bajo una Licencia Creative Commons Atribución 4.0 Internacional

*UNIVERSIDAD NACIONAL DE
VILLA MARÍA*

*INSTITUTO ACADÉMICO PEDAGÓGICO DE
CIENCIAS SOCIALES*

CARRERA DE CONTADOR PÚBLICO

TALLER DE INTEGRACIÓN PROFESIONAL

TEMA: “RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PUBLICO FRENTE
A LA EVASION TRIBUTARIA”

AUTOR: CÁCERES, ANDREA PAOLA

TUTOR: Cr. MARIO TAMAGNO

MARZO DE 2018

INDICE

<u>RESUMEN</u>	<u>2</u>
<u>INTRODUCCION</u>	<u>4</u>
<u>MARCO NORMATIVO</u>	<u>6</u>
<u>ACTIVIDAD PROFESIONAL DEL CONTADOR PÚBLICO</u>	<u>7</u>
<u>RESPONSABILIDAD PROFESIONAL</u>	<u>7</u>
LEY DE PROCEDIMIENTO FISCAL (Ley 11683)	<u>7</u>
LEY PENAL TRIBUTARIA (Ley 24769)	<u>8</u>
CODIGO PENAL	<u>8</u>
INSTRUCCIONES DE LA A.F.I.P	<u>12</u>
D.G.I. Instrucción General 359/97	<u>12</u>
D.G.I. Instrucción General 401/98	<u>14</u>
D.G.I. Instrucción General 408/98	<u>15</u>
D.G.I. Instrucción General 419/98	<u>15</u>
<u>CAPITULO1</u>	<u>16</u>
<u>SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO</u>	<u>17</u>
<u>EJERCICIO DE LA PROFESION EN DISTINTOS ROLES</u>	<u>20</u>
<u>RESPONSABILIDAD</u>	<u>24</u>
Tipificación de conductas	<u>27</u>
<u>CAPITULO 2</u>	<u>30</u>
<u>RESPONSABILIDAD PRÁCTICA</u>	<u>31</u>
<u>BALANCE FALSO</u>	<u>34</u>
Asociación Ilícita	<u>35</u>
<u>CONCLUSION</u>	<u>40</u>
<u>ANEXO 1</u>	<u>42</u>
<u>ANEXO 2</u>	<u>46</u>
<u>BIBLIOGRAFIA</u>	<u>62</u>

RESUMEN

El objetivo de este trabajo es efectuar un análisis de las disposiciones civiles, penales y profesionales de nuestro país, a fin de tomar conocimiento de los principios éticos y normas legales que regulan el accionar del contador público independiente, con el fin de velar por un adecuado ejercicio profesional y el buen asesoramiento a nuestros clientes.

La responsabilidad irá en grado al tipo de participación que tenga el contador en los casos de evasión. Es importante destacar que en todos los casos el contador deberá mantener siempre su independencia con respecto al ente y realizar su tarea conforme a las normas legales vigentes.

Cuando le corresponda actuar deberá tomar los recaudos probatorios, que deberá conservar en su poder para enfrentar cualquier proceso.

En una primera parte se realiza una breve introducción al Sistema Tributario Argentino y se plantea cual son las distintas actividades desarrolladas como contador público, las a tratar aquí son: Asesor impositivo, Liquidador impositivo, Auditor externo, Síndico societario y Síndico concursal.

En cuanto a la segunda parte se desarrolla el delito del Balance falso y la asociación ilícita en base a la ley 24.769

El presente trabajo parte con una breve introducción en el tema, un marco conceptual y normativo, un desarrollo de acuerdo al rol ejercido por el contador público, la responsabilidad ante su accionar y por último un planteo práctico sobre un caso relevante de la legislación argentina.

Finalmente se enfoca en la conclusión a la que se puede llegar luego del análisis del accionar del contador público y los recaudos que este debe tomar al momento de emitir su opinión o conclusión sobre el trabajo realizado.

INTRODUCCION

El tema a desarrollar en este trabajo es la Responsabilidad Profesional del Contador Público que actúa de manera independiente ante la evasión fiscal de los contribuyentes (su cliente), ya que si actúa en relación de dependencia, como empleado, varían en cierta medida, las características de su servicio y la responsabilidad.

Comúnmente, la persona empleada recibe una sanción si se desenvuelve en contra de lo estipulado en el contrato laboral: se rescinde este o, sin llegar al tal extremo, ve disminuida su remuneración, o afectado su legajo de servicios por una amonestación o apercibimiento, de su empleador. Cuando trabaja en relación de dependencia, solo si actúa dolosamente, es susceptible de sufrir una sanción penal. En lo civil, aunque también es responsable por daños y perjuicios resultantes de conducta negligente, rara vez se verá demandado por juicios entablados por terceros. Lo común es que las acciones litigiosas de esta índole se dirijan contra el empleador.

En principio la Responsabilidad Profesional nace al ser contratados por el cliente. El contador público puede efectuar diferentes trabajos sobre la información brindada por el cliente, y cada trabajo posee rasgos distintivos de acuerdo a la responsabilidad del contador.

El profesional en ciencias económicas, tiene la capacidad para analizar, comprender y actuar debidamente con respecto a problemas que afectan a terceros. En consecuencia, se le asigna a aquel una responsabilidad penal, civil y disciplinaria, la cual se puede agravar al verse envuelto en la hipótesis de la evasión fiscal.

El estructura de este trabajo es la siguiente, primero el marco teórico indicando las normas que rigen la responsabilidad en el actuar del profesional. Debemos tener en cuenta que el profesional no solo debe cumplir con las normas legales sino que también debe tener un plus ético. Si bien hay un código de ética que

regula la profesión es necesario tener en cuenta los valores éticos y morales que tiene el profesional.

Luego se desarrolla todo lo relacionado a las distintas actividades en que se puede desenvolver un contador público independiente y la responsabilidad que le cabe de acuerdo al grado de participación e intención de su accionar.

El trabajo se acompaña de un práctico de jurisprudencia, donde se hace referencia a fallos tanto de Procedimiento Tributario, como de la Ley Penal Tributaria, fallos cuya sentencia fue dispuesta por las Cámaras Nacionales de Apelaciones, como del Tribunal Fiscal de la Nación y por supuesto también la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

MARCO NORMATIVO

ACTIVIDAD PROFESIONAL DEL CONTADOR PÚBLICO

La actividad profesional no está sólo regida por la aplicación de las normas profesionales vigentes (Ley 20488 y Código de Ética), sino que también está regulada por toda la legislación aplicable.

LEY DE PROCEDIMIENTO FISCAL (Ley 11683)¹

En el Título I, Capítulo II, de la ley 11683, responsables del cumplimiento de la deuda ajena su artículo 6 dispone:

“Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que especialmente se fijan para tales responsables bajo pena las sanciones de esta ley; contemplando en esta situación en el inciso C) a los síndicos y liquidadores de las quiebras y en el inciso E) los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en el ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que graban las respectivas leyes tributarias con relación a los tributos de aquellos y pagar el gravamen correspondiente.

Por su parte en el caso de “responsables en forma personal y solidaria con los deudores” la ley procedimental estipula en su artículo 8 a todos los del artículo 6 (dentro de ellos los mencionados anteriormente) y en su inciso E) menciona a los terceros que, aun cuando no tuviera deberes tributarios a su cargo, facilite por su culpa o dolo la evasión del tributo.

No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales”.

¹ Procedimiento Fiscal y Administrativo – ERREPAR Separata – Pag. N 33

REGIMEN PENAL TRIBUTARIO (Ley 24769)²

En la ley 24.769 su artículo 15 inc. a) establece “*El que a sabiendas: 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*”.

Si bien no existe una mención taxativa de cuáles son los profesionales que serán sujeto de este tipo de sanciones, una lectura detenida del artículo indica que el comportamiento tipificado recaerá en los contadores, por hacer referencia a tareas propias de su incumbencia, como por ejemplo balances.

La ley penal tributaria anterior³, en su artículo 13, hacia una mención detallada para el tipo descripto, nombrando a “*los funcionarios públicos, escribanos, contadores públicos o apoderados*”, observando que entre los posibles autores del ilícito, se encontraban a los contadores. Pero como se dijo anteriormente, aunque la ley vigente no delimita los sujetos, incumbe directamente al contador.

La sanción es la misma que se le aplica al autor de la infracción, atento al artículo 45 del Código Penal, más la sanción accesoria de inhabilitación por el doble de tiempo de la condena.

CODIGO PENAL⁴

Del código penal se va a tomar la calidad de autor y diversos grados de participación, puntualizándose la pena a aplicar a todos aquellos sujetos (autores, coautores, instigadores, partícipes necesarios y partícipes secundarios) que intervengan en el hecho típico.

En el artículo 300, inciso 2 se establece “*la pena de 6(seis) meses a 2 (dos) años de prisión a: el fundador, director, liquidador, o sindico de una sociedad anónima o cooperativa o de otra persona colectiva, que a sabiendas publicare, certificare, o autorizare un inventario, un balance, una cuenta de ganancias o pérdidas o los*

² Procedimiento Fiscal y Administrativo – ERREPAR Separata – Pag. N 151

³ Ley 23.771 (BO: 27/02/1990)

⁴ Código Penal de la Nación Argentina (Ley 11.179)

correspondientes informes, actas o memorias falsos o incompletos o informare a la asamblea o reunión de socios, con falsedad o reticencia, sobre hechos importantes para apreciar la situación económica de la empresa, cualquiera que hubiere sido el propósito perseguido al verificarlos.”.

Lo que procura regular este artículo es el Delito del Balance Falso, que pretende tutelar la fe pública ante conductas que tienden a presentar como algo verdadero, lo que es falso. Esto se lleva a cabo, por medio de imitaciones, variaciones u ocultaciones logrando así, defraudar la esencia del ese bien jurídico, que es la confianza pública.

También, el artículo 178, sanciona al Contador de una sociedad o establecimiento fallido, o de un banco o entidad financiera en liquidación sin quiebra que hubiere cooperado a la ejecución de alguno de los actos de quiebra culpable o fraudulenta.

El Contador Público puede resultar punible penalmente por extensión de la autoría. Al tratarse de delitos dolosos, se impone por quien juzga verificar la participación real de las conductas reprochadas.

En su parte final el Código penal fue reformado por la ley de lavado de dinero estableciendo el título XIII “DELITOS CONTRA EL ORDEN ECONOMICO Y FINANCIERO”⁵ para incorporar el lavado de dinero como delito autónomo y la sanción por autolavado a los clientes y la sanción por encubrimiento a los profesionales.

El Delito de Estafa – Código Penal

Según la figura del art. 172 es posible imputarle al profesional dictaminante delitos que pueden llegar a cometerse con motivo de sus funciones específicas.

Una de ellas es la estafa, que consiste en engañar a otros por medio de un ardid, perjudicando al patrimonio de éstos en beneficio propio. La otra es el abuso de confianza.

El mencionado artículo fija para estos casos una pena de prisión de un mes a seis años.

⁵ Título incorporado por el art 4 de la ley 26.683

El contador público es agente directo del delito de estafa si hace víctima de ella a su cliente en beneficio propio.

El defraudador busca engañar a terceros con información falsa o distorsionada, y puede necesitar la colaboración del contador público, para que éste emita un dictamen favorable sobre lo que es falso o distorsionado. El agente directo del delito en este caso es el informante, es decir el propietario, socios o directivos de la empresa. El contador público podrá ser considerado como cómplice, si emitiera un dictamen favorable sobre un documento falso o distorsionado.

Complicidad – Código Penal

El artículo 45 del Código Penal establece la misma penalidad que para el que cometió el delito a aquellos que tomen parte en la ejecución del hecho o presten al autor o autores un auxilio o cooperación sin los cuales el delito no habría podido cometerse.

Como podemos observar es necesario que la complicidad del contador público se materialice activamente. Esta situación se podría dar en el caso en que se tomen decisiones sobre estados contables deformados o falsos, dictaminados sin salvedades por el profesional.

El artículo 46 contempla aquellas situaciones en que coopera de cualquier otro modo a la ejecución del hecho y cuando preste una ayuda posterior cumpliendo promesas anteriores al mismo.

Delito de Fraude contra la Administración Pública – Código Penal

El artículo 174 establece una pena de prisión de dos a seis años a quienes cometieran fraude en perjuicio de alguna administración pública.

Las quiebras fraudulentas y culposas – Código Penal

Otros de los actos fraudulentos, que pueden alcanzar en grado de complicidad por parte del Contador, es la quiebra fraudulenta (artículo 176 Código Penal) y la quiebra culposa (artículo 177 Código Penal).

En el caso del quebranto fraudulento, el comerciante debió haber realizado alguno de los siguientes actos, en fraude de sus acreedores:

- 1- Simular o suponer deudas, enajenaciones, gastos o pérdidas;
- 2- No hubiera justificado la salida o existencia de bienes que debiera tener; sustraer u ocultar alguna cosa que correspondiere a la masa;
- 3 - Hubiese concedido ventajas indebidas a cualquier acreedor.

Estos actos podrían generar estados contables falsos, y colocarían al auditor externo en cómplice si colaborara a provocar la quiebra proveyendo a los mismos de su dictamen, defraudando a los acreedores ocultando hechos.

En el caso de la quiebra culpable, artículo 177 del Código Penal, el delito se establece para el comerciante “que hubiera causado su propia quiebra, perjudicando a sus acreedores, por sus gastos excesivos con relación al capital, especulaciones ruinosas, juego, abandono de sus negocios o cualquier otro acto de negligencia o imprudencia manifiesta”.

Para el quebranto fraudulento la pena es de dos a seis años de prisión y de tres a diez años de inhabilitación especial.

En el caso de la quiebra culposa la pena es de un mes a un año de prisión y de dos a cinco años de inhabilitación especial.

Fraudes al comercio y a la industria – Código Penal

El artículo 301 contempla el incumplimiento a la ley y estatutos de la sociedad, por parte del gerente, administrador liquidador de una organización y que de este incumplimiento pueda derivar algún perjuicio.

El propósito de este artículo es la protección del público en general.

Para configurarse el delito, estos actos contrarios a la ley tienen que ser en perjuicio de los accionistas, inversores, clientes, acreedores y organismos públicos entre otros.

La pena fijada para este caso es de seis meses a dos años de prisión, elevando la pena a tres años si el acto consiste en la emisión de acciones o de cuotas de capital.

INSTRUCCIONES DE LA A.F.I.P

La Dirección General Impositiva ha dictado un conjunto de normas compuestas por Resoluciones internas referentes a la responsabilidad de los profesionales, de los funcionarios de la Dirección y al trato que se les debe dispensar a los contribuyentes.

Atento a que las mismas hacen a la relación fisco - contribuyente – profesionales.

D.G.I. Instrucción General 359/97

Responsabilidad (solidaria y/o profesional) de los profesionales. Su vinculación con ilícitos Tributarios.

El objetivo perseguido, es fijar pautas que permitan a los agentes fiscalizadores detectar a aquellos profesionales de cualquier especialidad que hayan tomado parte o cooperado en actos en perjuicio de la renta fiscal.

La intención de la presente es que se cuente con información que le permita a la DGI hacer conocer a las entidades profesionales jurisdiccionales, aquellos actos o hechos que contravengan la ética profesional, o constituyan delitos o faltas, a fin de que dichos organismos juzguen, profesionalmente la conducta de quienes resulten denunciados por mal desempeño de su profesión, sin perjuicio de proceder cuando corresponda.

Se deberá observar la intervención de los profesionales, teniendo en cuenta que pueden asumir distintos grados de responsabilidad, según la normativa vigente, conforme a lo que se enumera a continuación:

✘ Responsabilidad de los profesionales que asumen el carácter de representantes o mandatarios:

Deberá considerarse que si los profesionales asumen el carácter de representantes o mandatarios de los contribuyentes y en esa condición suscriben las declaraciones determinativas de tributos -esto es, como responsables por deuda ajena -adquieren responsabilidad, juntamente con sus representados o mandantes, no sólo por las que firmen sino también por las que omitan presentar, en las condiciones y con el alcance de las normas precitadas, haciendo la

salvedad de que la primera de ellas hace referencia a la responsabilidad solidaria y la segunda a la responsabilidad personal por las infracciones de carácter material o formal en que incurran.

✘ Responsabilidad de profesionales que actúen como "terceros":

Si no asumen el carácter de mandatarios, de todas maneras no quedan eximidos de la responsabilidad solidaria a título de "terceros", siempre que en virtud de su intervención profesional faciliten la evasión del tributo por culpa o dolo.

En este supuesto, es necesario que los agentes fiscalizadores demuestren por todos los medios probatorios a su alcance (por ejemplo: manifestaciones escritas del contribuyente, facturas emitidas por el profesional, etc.), la participación o cooperación del profesional en actos en perjuicio del sistema recaudatorio.

✘ Responsabilidad Penal

En cuanto a la responsabilidad penal, el art. 15 de la Ley Penal Tributaria N° 24.769 dispone que las personas que a sabiendas dictaminen, informen, den fe, autoricen o certifiquen actos jurídicos, balances, cuadros contables o documentación para cometer los delitos previstos en las normas citadas, se les aplicará, además de la pena que les corresponde por su participación criminal en el hecho, la de inhabilitación por el doble de la condena.

✘ Síndicos de concursos y quiebras (Ley N° 24.522)

La Ley de Procedimiento Tributario dispone la responsabilidad solidaria de estos funcionarios, cuando no hicieran las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables respecto de los períodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio; en particular si, con anterioridad de quince (15) días al vencimiento del plazo para la presentación de los títulos justificativos del crédito fiscal no hubieran requerido de la Dirección General las constancias de las respectivas deudas tributarias.

A tal fin el área de fiscalización deberá verificar si el síndico ha dado cumplimiento a las obligaciones antedichas, teniendo en cuenta además lo siguiente:

1. Para los síndicos de concurso, la responsabilidad es más atenuada dado que el concursado conserva la administración de su patrimonio bajo la vigilancia de aquél, no obstante lo cual debería poner de manifiesto en el expediente cualquier incumplimiento formal o material, como en el caso de falta de presentación de declaraciones juradas, pagos de anticipos, etc.

2. El síndico en la quiebra es un verdadero administrador -y liquidador- de los bienes, al igual que en el caso de continuación de la explotación de la empresa, asumiendo las responsabilidades inherentes a dicha función.

En consecuencia las verificaciones practicadas puestas a conocimiento del juez que interviene en el proceso concursal, podrán dar lugar, eventualmente, a que éste remita los antecedentes a la justicia penal.

✘ Síndicos de sociedades (Ley N° 19.550)

Atento la responsabilidad asignada a la sindicatura por la Ley N° 19.550, y en el caso de que los directores de las sociedades hayan consumado ilícitos tributarios, la responsabilidad emergente podrá hacerse extensiva a los síndicos de las empresas en el caso de comprobarse su participación, coparticipación o encubrimiento en los hechos mencionados.

D.G.I. Instrucción General 401/98

Responsabilidad (solidaria y/o profesional) de los profesionales. Su vinculación con ilícitos Tributarios. Normas Complementarias y aclaratorias.

La misma encuadra en la actividad de colaboración recíproca existente con las entidades profesionales jurisdiccionales que regulan el ejercicio de las respectivas actividades, fomentando la ética y la excelencia del quehacer profesional. Para ello se prevé hacer conocer a dichas entidades aquellos actos o hechos que contravengan la ética profesional o constituyan delitos o faltas, a fin de que

juzguen profesionalmente la conducta que quienes hubieran participado en los mismos.

D.G.I. Instrucción General 408/98

Profesionales en Ciencias Económicas. Acciones u omisiones en el ejercicio de la profesión. Sanciones disciplinarias de los Consejos Profesionales.

La presente norma enmarca en el desarrollo de actividades de recíproca colaboración existente entre la Administración Federal de Ingresos Públicos y las entidades profesionales jurisdiccionales, con el objeto de aunar esfuerzos para mantener la ética y la excelencia de la profesión, en virtud de su vinculación con el cumplimiento de las normas tributarias.

D.G.I. Instrucción General 419/98(Complementa lo normado por las Instrucciones Generales N° 359/97 y 401/98.)

Normas complementarias. Responsabilidad profesional de los auditores externos. Diferencias significativas en los estados contables.

A fin de emitir su opinión sobre la información contenida en los estados contables confeccionados por una empresa, el auditor externo debe aplicar los procedimientos necesarios para obtener la suficiente evidencia respaldatoria que tales estados exponen razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación patrimonial, económica y financiera del ente.

El presente tiene por objeto complementar lo normado por las instrucciones generales N° 359/97 y 401/98 (D.P.N.F.) a fin de atender a la eventual responsabilidad profesional de los contadores públicos que desempeñen tareas de auditoría externa de estados contables y fijar el procedimiento a seguir cuando, con motivo de la tarea de inspección, se tome conocimiento de situaciones que deberían motivar ajustes significativos a los estados contables por ellos auditados para que éstos puedan considerarse preparados de acuerdo con normas contables profesionales.

CAPITULO 1

SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO

Para cumplir con sus funciones, el Estado, debe disponer de recursos para poder afrontar las distintas necesidades colectivas de fines institucionales, sociales y políticas. Dichos recursos pueden ser provenientes de distintas fuentes, siempre que las mismas estén legalmente establecidas. Entre ellos encontramos:

- ✘ Los provenientes del endeudamiento, que son los que se obtienen a través del crédito público
- ✘ Los que se originan en ingresos patrimoniales, ya sea por la prestación de algún servicio o producto de inversiones
- ✘ Y por supuesto, los recursos tributarios.

Los recursos más importantes son los TRIBUTOS, según Hector Villegas los tributos son: "todas las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio (poder del Estado) en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines".⁶ Este poder es ejercido por el Poder Legislativo cuando se encarga de sancionar la ley que los crea y en la que se define: los sujetos del impuesto (personas que deben tributar), el hecho imponible (objeto alcanzado) y la alícuota a aplicar sobre la suma que se considerará base imponible.

Al momento de la recaudación la hace el gobierno nacional, las provincias y los municipios. En el ámbito nacional, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) es el ente autárquico que, que dentro del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, tiene a su cargo la aplicación, la percepción y la fiscalización de los tributos. Los principales impuestos nacionales son el Impuesto a las Ganancias, el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, los Impuestos Internos, el Impuesto sobre los Bienes Personales entre otros.

En el ámbito provincial, los tributos son recaudados y administrados por las Direcciones Provinciales de Rentas, organismos subordinados a los respectivos

⁶ Villegas Hector - Derecho Financiero y Tributario

Ministerios de Economía provinciales. Los principales impuestos provinciales son el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el Impuesto de Sellos y el Impuesto Inmobiliario.

Por último, en el ámbito municipal, los ingresos surgen de la recaudación de tasas y contribuciones.

El sistema tributario argentino está estructurado principalmente sobre la imposición a la renta, al patrimonio y al consumo y se rige, principalmente, por la autodeterminación. Este es el mecanismo por el cual, una vez que las leyes han establecido los impuestos, es el propio contribuyente quién debe establecer el monto de dinero que debe entregarle al Estado. La razón de esto es que es la persona que debe pagar el tributo quien está en mejores condiciones de analizar su situación y determinar el impuesto que legalmente le corresponde ingresar. Por otro lado, el Estado lógicamente se reserva la facultad de analizar la razonabilidad de lo declarado por el contribuyente y cuando corresponda, ajustarlo a la realidad.

Declaración Jurada

Una declaración jurada es una manifestación que debe hacer cada contribuyente antes de abonar cada tipo de tributo, en ella se incorporan datos para que el organismo recaudador los evalúe. Generalmente se llena un formulario donde se incorporan los datos pertinentes de la persona que contribuirá el impuesto en cuestión (por ejemplo, se informará a la AFIP los ingresos que tiene la persona, los bienes muebles registrables y los inmuebles, etc.).

Ahora bien, teniendo en cuenta impuestos nacionales, en el caso que la AFIP detecte o crea que no haya veracidad en los datos que se incorporaron en esa o esas declaraciones juradas iniciará un procedimiento de investigación sobre el contribuyente sospechado y si comprueba esa falsedad aplicará alguna sanción. Y en caso de considerarlo necesario puede hacer la pertinente denuncia ante el Poder Judicial de la Nación para que este lleve adelante la investigación y aplique la pena correspondiente.

Evasión y Elusión

La evasión fiscal consiste en reducir o eliminar completamente el pago de impuestos a través de **métodos ilegales**. La evasión de impuestos por lo general implica la falsificación o encubrimiento de la verdadera naturaleza de un negocio, con el objetivo de reducir su responsabilidad fiscal. Como ejemplo podemos tener:

- ✗ omitir declarar parte (o la totalidad) de ventas o prestaciones de servicios;
- ✗ incremento de costos o gastos;
- ✗ simulación de quebrantos;
- ✗ En el caso de los Monotributistas: cuando se encuadran en una categoría inferior a la que le correspondería tributar en función de los parámetros que establece la normativa.

También hay evasión cuando directamente el contribuyente no se inscribe ante la AFIP y desarrolla su actividad por fuera del control del organismo recaudador.

En cambio la elusión fiscal es un intento de reducir el pago de los impuestos que tiene que pagar un contribuyente de acuerdo a lo establecido por la ley. La elusión de impuestos es la reducción de los impuestos **SIN VIOLAR LA LEY**. En la mayoría de los casos los contadores ingeniosos se aprovechan de las llamadas “lagunas legales” y de los paraísos fiscales para evitar pagar una gran cantidad de impuestos.

La elusión de impuestos es considerada como una forma de reducir la responsabilidad fiscal a través de métodos poco éticos y que pueden ser considerados amoral, pero sin violar la ley. En cambio la evasión de impuestos es un delito que se paga con cárcel o en el mejor de los casos una multa.

EJERCICIO DE LA PROFESION EN DISTINTOS ROLES

La profesión de Contador abarca muchas tareas, porque son muchas las áreas de una empresa en la que puede intervenir. Entre los roles generales que puede adoptar, la Dra. Teresa Gómez⁷ considera que se puede desempeñar en forma independiente como asesor impositivo, liquidador impositivo, auditor externo y bajo relación de dependencia específicamente como Síndico societario, entre otras funciones.

Es importante destacar que las tareas por las cuales se le pueden imputar responsabilidad (penal, civil y profesional) dependerán directamente del el grado de contratación que tenga con el ente.

Asesor Impositivo: es aquel profesional que, en virtud de sus conocimientos y en función a las normas vigentes, doctrinas, pronunciamientos del fisco y jurisprudencia, asesora a los contribuyentes en materia fiscal. El asesor propiamente dicho no es el que determina la base imponible de un impuesto, simplemente asesora.

El contador Público debe poseer conocimientos consistentes y suficientes para el desarrollo del servicio profesional, es decir, debe ser idóneo.

Este es el rol en donde existe menos probabilidad de cometer un ilícito tributario y menos aún un delito en grado de participación⁸

Para poder atribuir responsabilidad penal a los asesores es necesario diferenciar si el profesional actuó con la conducta incriminada, la que responde más o menos a la voluntad del cliente, o si el cliente ha puesto dolosamente él mismo la conducta omisiva o comisiva.

Además la tarea del asesor no se encuentra tipificada del art. 15 de la Ley 24.769 (Ley Penal Tributaria), dado que no dictamina, ni informa, da fe, autoriza, o

⁷ Teresa Gomez: Obligaciones del Contador y sus posibles puniciones. Encuentro jóvenes profesionales

⁸ Zaffaroni, Eugenio R.: "Manual de Derecho Penal - Parte General" - Ed. Ediar S.A.

certifica actos jurídicos, Balances, cuadros contables o documentación para cometer los delitos en dicha ley previstos.

Ello no inhabilita a que el profesional pueda dar su propia opinión, para lo cual deberá desarrollar debidamente los fundamentos que sean pertinentes para el caso y oportunidad, y que le hubieran "permitido" apartarse de las fuentes de derecho antes citadas, previniendo al contribuyente de las consecuencias de las distintas decisiones que éste adopte.⁹

Liquidador impositivo: este contador se va a encargar de determinar el impuesto a ingresar al Fisco, basándose en actos cuantificables: determinar hechos imponible, tener en cuenta exenciones, cuantificar la base imponible, aplicar alícuotas, imputar anticipos etc. Frente a una liquidación hay que tener en cuenta algunas consideraciones:

- ✘ ser liquidador generaría una responsabilidad mayor que por ser solo asesor, puesto que sí se maneja la base imponible.
- ✘ las liquidaciones de impuestos son producto del intelecto del contador éstas se van a materializar con las declaraciones jurada las que serán firmadas por los contribuyentes.

Los errores que pudieran existir en la liquidación no siempre son producto de actitudes dolosas o culposas, sino porque no fue provisto de información sobre situaciones, por lo que es importante contar con comprobantes normales y con todo tipo de documentación que respalden su tarea.

De esto se desprende que no son tareas propias del asesor y liquidador ni la investigación ni la inspección de los datos del obligado.

Los liquidadores no son garantes de los obligados, su tarea se limita a ejercitar los conocimientos propios de su profesión. Para poder asignarles responsabilidad penal a los mismos es necesaria la constatación de la participación dolosa en el

⁹ Zaffaroni, Eugenio R.: "Manual de Derecho Penal - Parte General" - Ed. Ediar S.A.

delito imputado, o sea con intención y voluntad de dañar la hacienda pública nacional.

Auditor externo: éste es un Contador Público independiente que opina sobre la razonabilidad de los Estados Contables (no sobre la exactitud o veracidad), teniendo en cuenta instrumentos preparados por la empresa (estados contables) a la que el profesional no pertenece.

La tarea profesional del auditor se realizará con el objeto de obtener evidencia válida y suficiente que le permita respaldar y dar sustento a su informe.¹⁰

La calidad de auditor externo no supone la intervención en el hecho ilícito que pudiera cometer el contribuyente.

La ley 24.769 en el art. 15 menciona a este profesional. Si el auditor emite un informe falso puede llegar a facilitar la comisión de los siguientes delitos: Doble contabilidad, declaraciones juradas falsas o engañosas, cualquier ardid o engaño para ocultar la verdadera situación económica del ente, simular la existencia de inversiones o valerse de regímenes de promoción fraudulentamente, provocar insolvencia patrimonial propia o ajena en los casos de mandato o representación, entre otros.

Para ser partícipe en este rol no es necesario el elemento doloso, porque a sabiendas implica, tener pleno conocimiento de la actividad desarrollada, que se constituirá eventualmente diferente a dolo del tipo penal. Y justamente por ello esa falta de cuidado al debido cumplimiento de las normas de procedimiento y principios de la profesión contable podrá inducir a la punibilidad en grado de complicidad, por aplicación de los Art 45 del código penal, y 15 de la Ley Penal Tributaria.

Por ello cobra especial relevancia la conservación de los papeles de trabajo, debidamente ordenados y certificados en cuanto a la autenticidad, para que en el

¹⁰ Litvin, César R.: "Responsabilidad profesional ante las distintas figuras típicas del artículo 15 de la ley penal tributaria" - ERREPAR - Doctrina Penal Tributaria y Económica

caso de algún proceso penal constituya prueba suficiente del deber de cuidado puesto de manifiesto en el obrar profesional, descartando de esa manera el "a sabiendas" del artículo 15 de la Ley Penal Tributaria, al comprobarse que se tuvo el debido cuidado y descartando por completo la negligencia. Con esos requisitos podría decirse que no habría complicidad ni, por lo tanto, responsabilidad por la Ley Penal Tributaria si un balance preparado por una empresa lo fuera con tal grado de sofisticación engañosa que el auditor, aplicando todos los procedimientos y principios de auditoría adecuadamente, no hubiera o muy difícilmente hubiera podido detectar la falsedad de un estado contable. Ello es así, además, porque el auditor en su dictamen habrá de opinar sobre la situación económico-financiera de la empresa, describiendo el alcance de su labor profesional.¹¹

Síndico Societario: Es la persona a quien se le da la función de la fiscalización (controlar) de una sociedad, y ésta debe ser ejercida por un abogado o un contador, con título habilitante y domicilio real en el país.

Los síndicos son ilimitada y solidariamente responsables por el incumplimiento de sus funciones y son solidarios con los directores de la sociedad cuando el daño no se hubiera producido si hubieren actuado de acuerdo con sus obligaciones.

El ejercicio profesional de la sindicatura societaria se orienta al control de legalidad, sin obrar a la orden de la sociedad o empresa. Es el síndico quien debe advertir a los directores de las empresas que fiscalizan sobre las disposiciones de la ley penal tributaria.

La responsabilidad solidaria está dada cuando se demuestra la efectiva participación del mismo en la comisión de un ilícito por comprobarse su participación, coparticipación o encubrimiento.

¹¹ Waisberg, Simón.: La responsabilidad del contador público ante el régimen penal tributario - Doctrina Tributaria ERREPAR

Para que se adjudique responsabilidad penal tributaria al Síndico Societario y para que se tipifique la conducta punible prevista en las normativas penales tributarias, es necesario que su actuación haya sido personal, a sabiendas, y que, por ende, se haya configurado el dolo directo en el accionar.

Síndico concursal: Solo pueden ser Contadores Públicos, cuando el síndico ve que la empresa está evadiendo impuestos debe poner en conocimiento al juez del concurso y en caso de que este lo disponga realizara un escrito destinado al juez federal poniéndolo en conocimiento del “presunto” delito, debido a que el único que puede establecer si es delito, es el juez, lo mismo se aplica para la quiebra.

RESPONSABILIDAD

El contador primero debe preguntarse ¿hay delito? y luego, si lo hay, se realiza una segunda pregunta ¿somos responsables por ese delito?

Nuestra legislación tiene prevista la doble responsabilidad del profesional actuante¹²:

a) frente al tributo objeto de la "presunta" infracción; y

b) frente a las sanciones que eventualmente pudieran corresponder.

a) En efecto, la ley 11.683 en su artículo 8, inciso e), cuando establece que responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo los terceros que, aun cuando no tuvieren deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo, está incluyendo a aquellos profesionales que, habiéndose comprobado su participación culpable al dictaminar sobre un balance falso, serán solidariamente responsables con los deudores tributarios frente al Fisco y hasta la absorción íntegra de la obligación principal.

¹² Yedro, Diuvigildo: Responsabilidad tributaria y penal de los contadores certificantes de balances y auditorías - Doctrina Tributaria ERREPAR

Desde luego que para poder hacerse efectiva tal responsabilidad es menester que la Dirección observe los recaudos procesales contenidos en la ley 11.683 (art. 17, quinto párrafo), tal como si se tratara de una determinación de oficio: vista, descargo, prueba, dictamen jurídico.

Como vemos, para hacer posible la extensión de la responsabilidad económica al profesional debió haberse probado la existencia de una conducta reprochable a título de culpa o dolo y el riguroso mecanismo procesal puesto en marcha por la ley 11.683 tiene por objeto el resguardo de los derechos y obligaciones de ambas partes de la relación tributaria, en tanto el mismo puede concluir en la imposición de una sanción económica de naturaleza civil al tercero solidario. Por ello, aun habiéndose dictaminado su culpabilidad en sede judicial, nada impedirá que en sede administrativa este responsable discuta tanto la procedencia como el quantum de la pretensión fiscal.

En el terreno de la actuación profesional, la exteriorización típica de la culpa se produce cuando constatamos que la conducta del involucrado se ha desplegado con impericia, esto es, en descuido de los conocimientos teóricos y prácticos que todo individuo que ejerce una profesión está obligado a poseer, inobservando la diligencia y previsión necesarias conforme con la naturaleza de las tareas que ejecuta. En este caso, responderá por el monto del tributo que su accionar contribuyó a evadir, solidariamente con el deudor principal.

Mientras, la reserva que subsiste en el artículo 8... "sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas" nos prevé la punibilidad en materia penal.

b) Respecto de la responsabilidad en materia sancionatoria, el marco de punición definido en el artículo 15 de la ley penal tributaria contiene penas privativas de la libertad según sea el grado de participación criminal en los hechos, y accesorias de inhabilitación por el doble de la condena.

En la sanción de la primera ley penal tributaria, en 1990 establecía al contador público como funcionario público y dador de fe. En la misma se le daba la misma

pena que al autor y una inhabilitación por el doble del tiempo de la pena. Ante la sanción de esta ley todos los contadores y consejos salieron a quejarse debido a que con la misma quedaba implícito que detrás de toda evasión estaba la participación de un contador, con esto se sanciona luego de siete años la ley 24.769 en 1997, en la cual ya no dice más el contador y en su artículo 15 dice “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. Sin embargo no hay otra profesión que pueda certificar balances o estados contables.

En el año 2004 se modificó esta ley incorporando en el mismo artículo 15 “El que a sabiendas: b) Concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de CUATRO (4) años de prisión.” Sería el contador y el contribuyente.

El delito de asociación ilícita está previsto en el artículo 210 del código penal y en la ley penal tributaria artículo 15 inc. c), “el que a sabiendas: c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de TRES (3) años y SEIS (6) meses a DIEZ (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a CINCO (5) años de prisión.”

Se incorpora a la figura de la asociación ilícita los delitos reprimidos por la ley 24.769 con la severidad que ello presupone.

El criterio de la Administración Federal de Ingresos Públicos que alienta tal inserción dice que esta figura penal está pensada no para los contribuyentes que evaden impuestos, sino para quienes les prestan ayuda para hacerlo, previéndose permitir que las investigaciones se dirijan no sólo a los contribuyentes que han utilizado tales mecanismos para evadir sus tributos, sino que también posibilitaría

la individualización de las organizaciones delictivas que les han facilitado tal operatoria¹³.

Existirá participación criminal cuando concurren simultáneamente dos condiciones: pluralidad de sujetos activos en la comisión del mismo delito (comunidad de hecho) y ayuda recíproca o unilateral (convergencia intencional)¹⁴.

Además, deberemos distinguir a aquellos que sin su cooperación el delito no hubiere podido cometerse (art. 45 del Código Penal.), los que tendrán la misma pena que el autor, de los que instigaron aportando su intelecto, o prestaron su ayuda con posterioridad a efectos de disimular u ocultar el delito (art. 46 del Código Penal), que serán reprimidos con una pena disminuida de un tercio a la mitad de la correspondiente al autor o autores.

Por otra parte, en lo concerniente al aspecto temporal, esto es el momento en el que se produciría la materialización de la conducta reprochable por parte del profesional certificante, hay que recordar que en el caso de las tareas de auditoría, estas se desarrollan con posterioridad al momento de cierre del ejercicio comercial y para que a la misma se le atribuya el tipo del artículo 15 (certificación "a sabiendas"), es necesario que el dolo exista en el momento del hecho y no en el del resultado¹⁵.

Tipificación de conductas

Si bien el Código Penal no define el concepto de delito, hay coincidencia en cuanto a que se trata de una acción típicamente antijurídica y culpable.

Los autores del delito son aquellos que tomen parte en la ejecución del hecho.

En el caso de que exista pluralidad de autores, puede derivar en una banda o una asociación ilícita (art. 210), distinguiéndose estos grupos según la habitualidad y permanencia en la conducta delictiva.

¹³ Díaz, Vicente O: La responsabilidad penal de los asesores y consultores fiscales a la luz de la legislación penal tributaria - Doctrina Tributaria ERREPAR

¹⁴ Núñez, Ricardo: "Manual de Derecho Penal" - Editora Lerner

¹⁵ Núñez, Ricardo: "Manual de Derecho Penal" - Editora Lerner

Determinada la culpabilidad que constituye el núcleo del derecho penal sustantivo, deben establecerse las categorías en las que se ha perpetrado la conducta que merece el reproche penal.

- ✘ *Autor*: Es el sujeto activo del ilícito que posee el dominio del hecho, maneja la acción y tiene la potestad para decidir realizar el delito o no.
- ✘ *Coautor*: Es quien contribuye a la ejecución del delito pero no lo ejecuta ni es penado como autor. El aporte del coautor debe haber sido efectuado durante la etapa de ejecución del delito.
- ✘ *Partícipes*: Son los que no poseen poderes de decisión, pero aportan dolosamente a producir el delito.
- ✘ *Instigador*: Es el sujeto que convence al autor para que cometa el ilícito. Induce a otra persona o sujeto para que produzca el delito.
- ✘ *Cómplices*: Son sujetos que colaboran con el autor del ilícito a cometerlo.
 - Cómplices primarios: Se trata de sujetos cuya colaboración es vital y su actuación se practica en la etapa previa a la realización del delito. No tienen el dominio del hecho aplicándoseles la misma escala penal que a los autores.
 - Cómplices secundarios: Son los sujetos que ayudan a la ejecución del hecho delictual y los que prestan una ayuda posterior cumpliendo promesas anteriores al mismo.

Pero para que exista participación -en grado de autor o partícipe- la intervención en el hecho punible deberá haber sido en forma personal, garantizando así la vigencia de un derecho penal de actos y no de autores, con responsabilidad individual y no objetiva, o de resultado.

La acción prohibida se encuentra representada por el ocultamiento o falta de asentamiento acerca de la real situación económica y lo que la ley precisamente castiga es esa defraudación deliberada de la realidad que el sujeto debe haber llevado a cabo.¹⁶

¹⁶ Belasio, Alfredo: "Multas y clausura, ley penal tributaria comentada" - Ediciones Universidad

Para que haya aplicación de estas normas debe haber un delito, no toda acción es un delito, por ejemplo: si se evade menos de 400000 pesos no comete un delito penado con la privación de la libertad

¿Detrás de un evasor, siempre hay un contador? La ley 11683 artículo 6 inc. c) y 8 inc. b) y e), establece la responsabilidad de cumplimiento de deuda ajena.

En más de una ocasión se trata de cobrar al contador lo que no se ha podido cobrar al contribuyente.

La ley penal económica establece que ante una acusación por un delito de evasión se es culpable hasta que se demuestre que es inocente, tanto para el contribuyente como para el contador.

Cuando uno está frente a un delito, ¿debe o no denunciarlo? NO, salvo que sea funcionario público (descrito en el artículo 77 del código penal), el contador público tiene la obligación de no denunciar porque, también se rige por el código de ética el cual establece el “secreto profesional” y la violación al secreto profesional está penado por el artículo 156 del código penal, con una multa de hasta 30000 pesos y con la privación de la libertad también.

Los únicos que actúan como funcionarios públicos son los síndicos de los concursos y las quiebras, quienes tienen la obligación de denunciar y quedan relegados del secreto profesional

CAPITULO 2

RESPONSABILIDAD PRÁCTICA

Es importante que el contador conozca la existencia de la Ley penal tributaria, que conozca cada uno de los delitos en ella tipificados y que oriente su labor como profesional hacia el cumplimiento de las normas. De esta manera evitará ser responsable ya sea como autor, coautor, partícipe o cómplice de algún delito. Debe trabajar con buenos papeles de trabajo que respalden su tarea y debe estar atento a las diferentes circunstancias que se le presentan, para actuar responsablemente y mantener con firmeza su título profesional.

AFIP en algunos casos de evasión fiscal, ha determinado culpabilidad en el contador por aplicación del artículo 8 inciso e) de la Ley de Procedimiento Tributario, mediante este artículo se le permite a AFIP responsabilizar a un tercero en la evasión fiscal de otro, pero para que haya evasión debe haber una sentencia que si lo declare, y también para poder trasladar esa responsabilidad a un tercero debe haber otros requisitos que el artículo no enuncia.

Se deben dar como condiciones:

- 1) determinación del tributo;
- 2) la evasión como conducta contraria a derecho tendiente a eliminar o disminuir la carga tributaria que le hubiera correspondido asumir al responsable;
- 3) Resolución que haya juzgado la conducta del responsable por deuda propia y
- 4) El tercero que por su obrar con culpa o dolo haya facilitado la evasión.

El caso que ha sentado jurisprudencia en Argentina, es el caso Lavezzari José Luis TF21491 – I c. DGI CSJN del 08/04/2014 (Anexo 1). En el cual los hechos fueron: La División Revisión y Recursos de una Dirección Regional de la AFIP determinó de oficio la responsabilidad solidaria de un contador, en los términos del art. 8, inc. e, de la ley 11.683, respecto de la deuda oportunamente determinada a un contribuyente en el IVA. El Tribunal Fiscal de la Nación revocó esa resolución al entender que no se había sancionado al presunto infractor en sede penal. La

Cámara, y en la instancia extraordinaria, la Corte Suprema de Justicia de la Nación confirmaron el pronunciamiento.

La sentencia que revocó la resolución de AFIP que estableció la responsabilidad solidaria de un contador en el IVA debido por el contribuyente debe ser confirmada, pues, al no haber sido juzgada la conducta infraccional del deudor principal, por estar pendiente la causa penal, no se verificó el presupuesto exigible para que pueda atribuírsele válidamente responsabilidad, en los términos del art. 8º, inc. e, de la ley 11.683, esto es la existencia de una resolución sancionatoria de la conducta del responsable por deuda propia, y haya tenido por configurada una “evasión del tributo”.

En el fallo, la corte suprema de justicia determinó que no puede tener condena penal un tercero que presuntamente facilitó la evasión si antes no hay sentencia contra el empresario acusado de evadir los impuestos. Dijo que para poder hacer responsable al contador por deuda ajena, como facilitador de la evasión, además de haber determinado el impuesto al empresario que supuestamente evadió, la AFIP debe demostrar que ese contribuyente realizó una evasión del tributo, o sea que actuó con dolo. Y luego debe probar que el contador, por su culpa o dolo, efectivamente la facilitó.

Para satisfacer esa condición resulta insoslayable la existencia de una resolución “sancionatoria” contra el deudor principal, para que sobre la base de esa resolución o sentencia pueda juzgarse si el contador por su culpa o dolo la facilitó.

Entonces lo que paso es que en el caso **Lavezzari José Luis**, es que no fue juzgada la conducta infraccional del empresario, según indica el fallo de la Corte, porque se suspendió la causa a raíz del pago de los impuestos exigidos por la AFIP. Por ese motivo, para el Máximo Tribunal, resulta claro que no se verificó el indicado presupuesto exigible para que pueda atribuirse válidamente responsabilidad a un tercero en los términos del artículo 8º, inciso e), de la Ley 11.683.

El artículo 17 5to párrafo de la ley de procedimiento tributario 11.683, el que establece el procedimiento en el desarrollo de la determinación de oficio, este mismo medio deberá ser cumplido también respecto a terceros en aquellos casos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del art. 8°.

En esta etapa administrativa además de determinarse la deuda tributaria se evalúa la conducta fiscal para descubrir si se “facilitó” por culpa o dolo la evasión impositiva. Por ello no procede la interdependencia con el juzgamiento de la conducta del contribuyente principal porque el “tercero” no tiene deberes tributarios a su cargo, y opera fuera de la relación tributaria de los responsables directos o por cuenta ajena.

Como se ve en el fallo del “Caso LAVEZARI” donde se supedita la existencia de la responsabilidad solidaria al proceso penal del contribuyente principal (deudor) trata a la responsabilidad del contador como si fuera partícipe del hecho imponible y consecuentemente de la sanción, posponiendo la solución del caso a la existencia de condena penal del contribuyente principal.

En el fallo “LAVEZZARI”, el fisco describe el nacimiento de la solidaridad en la etapa administrativa donde se puntualizó la conducta inapropiada del contador “LAVEZZARI”

Sintetizando la responsabilidad solidaria de los “terceros” es por el tributo evadido que pudo haber “facilitado” su conducta culpable o dolosa y no por la sanción de las conductas que servirán para atribuir la autonomía de la evasión provocada por el responsable por deuda propia o el responsable por deuda ajena.

BALANCE FALSO

El artículo 15 de la Ley 24.769 establece lo siguiente:

“El que a sabiendas:

- a) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances de 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 de tiempo de la condena”. Debe verificarse la existencia de dolo directo en el accionar del profesional.
- b) Concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de 4 años de prisión”. Agravante por el número de intervinientes. Código aduanero intervinieren en el hecho tres o más personas en calidad de autor, instigador o cómplice.
- c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de 3 años y 6 meses a 10 años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a 5 años de prisión”.

Delito Contable

La Ley Penal Tributaria regula el delito contable, cuando se produce en un momento **anterior** a la determinación del tributo y en consecuencia supone una alteración voluntaria de la determinación de los tributos, dificultando la labor de fiscalización de la Administración Tributaria, que considera delito contable a los siguientes supuestos:

- ✘ Incumpla totalmente dicha obligación
- ✘ No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en tales libros y registros

- ✘ Realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los mencionados libros y registros.
- ✘ Destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación.

Como puede observarse, se trata de un tipo autónomo de defraudación tributaria y se sanciona por el solo hecho de la conducta criminalizadora, siempre y cuando el agente haya actuado con dolo (conciencia y voluntad), aun cuando no haya tenido como resultado el dejar de pagar tributos.

Se puede señalar que la pena privativa de la libertad prevista para el delito contable es no menos a 2 ni mayor a 5 años. La pena prevista para el autor del delito es la misma que aplica para el caso de los coautores, instigadores y para el cómplice necesario.

Asociación ilícita con la finalidad de realizar los tipos previstos en la ley 24.769

Dolo eventual. La certificación de balances de la empresa 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 aquella. Asimismo, el balance es uno de los primeros documentos a verificar al momento de determinar la realidad de los datos volcados en las declaraciones juradas. Si bien el balance no tiene como finalidad exclusiva la declaración, liquidación y pago de los impuestos, aquel es un elemento necesario para los fines que se acaban de mencionar. Si en su actuar, el contador tiene conciencia de la actividad delictiva que está desarrollando y de la actuación de su cliente, y pese a este conocimiento supone la aceptación del resultado lesivo favorecido con su aporte. Y si a esto se le suma que no desarrolla una manifestación objetiva de una voluntad de evitación de aquel resultado, el profesional estaría actuando con dolo eventual.

El delito de evasión punible no se constituye por mera omisión del deber de pagar las obligaciones tributarias, sino que esto debe acontecer en un marco de organización descrito como engañoso.

En el fallo del caso Krochik, Sebastián y otro(ANEXO 2), en donde el profesional (Contador Público) resulto condenado como participe primario por la Cámara de Casación Penal, por el delito de evasión simple del IVA y Ganancias.

Para la justicia la ejecución del delito de evasión se dio por probada a partir de registraciones contables y declaraciones juradas de los mencionados tributos.

Algunas de las acciones que fueron el disparador de la condena para el profesional:

- ✘ El registro de créditos fiscales menores a los consignados en las declaraciones juradas.
- ✘ La omisión en el libro IVA de notas de crédito y facturas.
- ✘ La contabilización de notas de crédito como facturas de compra originándose así doble registración.
- ✘ La registración de compras de servicios inexistentes.
- ✘ La certificación de estados contables que no reflejaban la realidad económica y tributaria de la firma.

Al dueño se lo condeno como AUTOR del delito de evasión y al contador como PARTICIPE PRIMARIO.

El contador fue condenado con dos años de prisión de ejecución condicional, inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena y el 50% de las costas por omitir registrar facturas y la certificación de Estados Contables erróneos, entre otras acciones dolosas. La sanción aplicada al contador resulto mayor a la pena que recayó sobre el presidente de la compañía.

Del análisis de las dos condenas surge que:

- Para el director de la compañía: la Justicia aplicó una pena de dos años de prisión, de ejecución condicional, y el 50% de las costas.
- Para el contador: pena de dos años de prisión, de ejecución condicional, inhabilitación especial por el doble tiempo de la condena y el 50% de las costas.

"De la sola lectura de las penas observamos que el contador tiene la misma sanción que el autor del delito pero agravada por la inhabilitación por el doble del tiempo de la condena", explicó Teresa Gómez.

Los contadores deben buscar una coherencia entre la emisión de la información contable y la realidad económica.¹⁷

En el fallo del caso Krochik, Sebastián y otro, resulta razonada la afirmación efectuada por el Tribunal oral en su sentencia relativa a que "quedó acreditado, más allá de toda duda, que la registración contable y las declaraciones juradas fueron confeccionadas bajo la exclusiva responsabilidad del contador, lo que lo transforma en partícipe necesario de la conducta que se le enrostró al presidente de la firma obligada al pago de los tributos. Es que, cada acto parcial que realizó el contador posee la característica de ser autónomo y ejecutado dentro del ámbito de responsabilidad del sujeto que lo realiza, tuvo la posibilidad de elegir plantearlos legalmente o pergeñar esas maniobras engañosas, que en definitiva ejecutó, en el marco de una diversificación de funciones pre y coordinadas. Por lo tanto, esos actos ejecutados individualmente tienen relevancia jurídico-penal y fueron realizados sabiendo que el plan que había dispuesto el presidente de la firma era evadir"¹⁸. Este fallo de la Cámara Nacional de Casación Penal, permite reflexionar mucho sobre la responsabilidad del contador en una empresa. El fallo sentenció tanto sobre de la evasión tributaria de la firma Krochik S.A.; como también sobre la actividad del profesional.

¹⁷ Gomez Teresa

¹⁸ Cámara de Casación Penal

Relevancia típica del aporte técnico realizado por el contador público en una etapa previa al inicio de la ejecución del delito de evasión por parte del obligado tributario: Con respecto al caso del fallo mencionado anteriormente, Marta Nercella realiza la siguiente reflexión, donde el Tribunal Oral: - “en primer lugar, tuvo fehacientemente acreditada la participación del contador en el hecho delictivo a través de su aporte técnico-contable. La prueba que se valoró es que, el contador de la firma, auditó y certificó el estado contable del período en el cual se cometió el delito de evasión fiscal; - pero en segundo lugar, el contador fue condenado en calidad de partícipe primario, respetando así la naturaleza de delito especial propio que presenta la evasión tributaria, que determina que sólo puede ser autor quien reúne los requisitos típicos establecidos en la norma, **el obligado**, condición que le es ajena en este caso al contador. Pero su calidad de partícipe primario surge de la importancia de su ayuda técnica, aunque ésta se realizara en una etapa previa a la ejecución, condicionada a la infracción del deber por parte del obligado en la medida en que conforma una orientación compartida con aquél. La actuación del profesional no pierde significación por haber sido realizada en la etapa previa de la ejecución, sino que tratándose de un delito especial propio, por intensa que sea la configuración técnica del hecho en relación con la ejecución final, nunca podrá alcanzar la determinación de autoría. Sin embargo, la especial relevancia de la asistencia profesional del contador implica que, aun concretándose en la instancia antecedente a la ejecución, contenga todos los requisitos de una complicidad primaria a partir de la exteriorización del obligado, contrariando sus deberes fiscales. Como toda participación, su accesoriedad determina que la relevancia típica se produzca a partir de la ejecución del hecho por el autor. El contador es colocado en posición de “garante” del bien jurídico por sus conocimientos especiales. Pero el profesional no tiene entre sus obligaciones evitar el riesgo al bien jurídico, sino que debe actuar conforme a derecho, y no existe ninguna norma legal que lo obligue a asumir ese rol cuidador. Sin duda resulta esperable que los profesionales cumplan estrictamente con las obligaciones a su cargo y que, al realizar su tarea, respeten toda y cada una de las normas y reglas de diferente carácter que ordena su quehacer. Pero, aún en el

caso de que actuara negligente o imprudentemente, que no fuera lo suficientemente competente para ejecutar su labor; estas ineficiencias no lo ponen en la cadena de los colaboradores de un delito doloso. Su quehacer, aun culposo, no puede integrar el aporte doloso que la evasión delictiva requiere. Entonces debemos diferenciar entre un mal contador, un profesional que puede ser sancionado incluso administrativamente por sus conductas pocos cuidadosas, y el cómplice de un delito”¹⁹.

El fallo fue considerado un poco severo por algunos tributaristas, Enrique Scalone considera que el fallo es un llamado de atención para tomar los recaudos suficientes al momento de realizar una auditoría, Emilio Cornejo Costa puntualizo que el contador realizo un aporte especializado al plan delictivo del autor, alejando su comportamiento técnico de las reglas.

Los contadores deben buscar una coherencia entre la emisión de la información contable y la realidad económica.

¹⁹ Nercella Marta: Reflexiones sobre la responsabilidad penal del contador a partir del fallo “Krochik S.A.”. Buenos Aires: Doctrina Penal Tributaria y Económica Errepar.

Como conclusión podemos decir, que el contador público debe tener mucho cuidado (prudencia) al desarrollar su actividad, debido a que si viola alguna ley podría tener más consecuencias que el propio contribuyente.

Para extender la denuncia penal al profesional los agentes fiscalizadores deberían tener suficientes elementos respecto de la participación del contador público en los ilícitos detectados. Que el profesional se limite a recabar determinada información no implica de forma concreta y puntual que haya realizado un verdadero análisis de la situación en cuestión o que haya revisado la información; el alcance de su trabajo profesional debe ser esclarecido inclusive con la propia participación del profesional cuestionado. Sin embargo, si de la información recabada y después de evaluar la aportada por el profesional cuestionado, surgiera su posible participación en algún ilícito, corresponde su juzgamiento por los Tribunales de Ética y Disciplina Profesional y/o por la Justicia según sea aplicable.

Acorde a la doctrina penal y a las propias definiciones de la ley penal tributaria y previsional N° 24.796 el contador, en ejercicio de sus tareas, nunca podrá ser penado como autor del delito de evasión, ya que autor solo puede ser el obligado.

Solo se le podrá asignar responsabilidad en materia penal tributaria a los profesionales que en ejercicio de su actividad y en el desempeño de los roles de asesores, liquidadores, síndicos, auditores, etc. verifique su participación en grado de dolo y en forma personal en el hecho delictivo, en estos casos se le podrá aplicar la figura de complicidad (primaria o secundaria)

Debe comprobarse su accionar doloso, es decir que en el desempeño del rol que le es debido ha tenido intención y voluntad de evadir, dañando a la hacienda pública

Es importante recordar que el profesional realiza su tarea respaldándola en sus propios papeles de trabajo, los que deben ser guardados bajo estricto secreto profesional. El contador público tiene la obligación legal de no revelar cuestiones conocidas en el ejercicio de la profesión, salvo autorización del cliente o a pedido de la justicia. Sin embargo los papeles son propios del profesional y no integran la

documentación comercial o de sustento de su relación comercial con su cliente, que es lo que sí puede pedírsele.

ANEXO 1

CASO 1²⁰

PARTE/S: DGI (autos Lavezzari, José Luis - TF 21491-I) c/DGI
TRIBUNAL: **Corte Sup. Just. Nac.**
SALA: -
FECHA: 08/04/2014

Buenos Aires, 8 de abril de 2014.

Vistos los autos: "DGI (Autos Lavezzari José Luis - TF 21491 - I) c/ DGI".

Considerando:

1º) Que el **Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, revocó la resolución 82/03** de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes de la **AFIP**, por medio de la cual **se determinó de oficio la responsabilidad solidaria del contador José Luis Lavezzari, en los términos del art. 8º, inc. e, de la ley 11.683**, respecto de la deuda oportunamente determinada a Guillermo Fernando Posadas, en su carácter de contribuyente, por el IVA correspondiente a los períodos fiscales diciembre de 1996 a diciembre de 1997.

2º) Que **para así decidir**, el mencionado tribunal, en lo que aquí interesa, destacó que **la AFIP había determinado la deuda del Sr. Posadas -para quien el actor había prestado servicios como contador público- pero no había evaluado su comportamiento desde el punto de vista infraccional**. Indicó, en ese sentido, que se había realizado la correspondiente denuncia penal, en los términos de la ley 24.769, originándose una causa que tramitó ante el Juzgado Federal n° 2 de San Nicolás en la cual no hubo condena alguna para los mencionados responsables. Puntualizó que la evaluación de la conducta por parte del ente recaudador fue oportunamente suspendida, a tenor de lo dispuesto por el art. 20 de la citada ley penal.

En tales condiciones, concluyó que no podía fundarse la responsabilidad solidaria del actor en el hecho de haber facilitado una evasión que no había sido tenida como tal, en los términos del art. 8º, inc. e, de la ley 11.683.

Sin perjuicio de ello, afirmó que la postura del organismo recaudador, al endilgar al actor una responsabilidad solidaria, se encontraba en pugna con las imputaciones a él formuladas y con el hecho de considerar al Sr. Posadas como un "hombre de paja", en tanto importaban tener al Sr. Lavezzari como un verdadero contribuyente oculto.

3º) Que **la Sala 1 de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó lo resuelto por el Tribunal Fiscal**.

Para pronunciarse en el sentido indicado, señaló que la causal de responsabilidad en que se funda la determinación efectuada por el organismo recaudador es de carácter represivo y condicional pues nace a raíz de la violación de un deber impuesto al tercero, por lo que, **al no haberse juzgado la conducta infraccional del contribuyente -el señor Posadas-, mal puede sustentarse la responsabilidad solidaria de otro en el inc. e, del art. 8º de la ley 11.683**, en tanto **la supuesta evasión no tiene respaldo en ninguna resolución administrativa ni judicial**. Señaló al respecto que por el período diciembre de 1996 no surgía de la decisión administrativa los detalles de la sanción que se habría aplicado al deudor principal, en tanto que por los restantes períodos se dispuso la suspensión prevista en la ley 24.769.

Agregó que la AFIP, al cuestionar la conducta del actor, endilgándose haber sido el organizador de distintas maniobras ardidas tendientes al ocultamiento de operaciones de compraventa de cereales a través de la interposición de contribuyentes formales -en el caso, personas físicas insolventes-, le estaba asignando, indirectamente, el carácter de un auténtico contribuyente que pretendía mantenerse oculto ante el Fisco con dicho proceder, lo que resultaba contradictorio con la imputación formulada de responsabilidad en facilitar el accionar de otro.

4º) Que **contra lo así decidido, el Fisco Nacional interpuso recurso extraordinario** (fs. 253/264), que fue concedido por el a quo a fs. 277.

El recurrente sostiene que la sentencia interpretó indebidamente el alcance del inc. e, del art. 8º de la ley 11.683, desentendiéndose de su cabal sentido. Afirma que **el actor, en su carácter de contador público, participó directa y personalmente en la evasión de tributos en que incurrió el deudor principal, toda vez que favoreció materialmente esa acción a través de un auxilio indispensable. Por lo**

²⁰ DGI (autos Lavezzari, José Luis - TF 21491-I) c/DGI

tanto, aduce que se encuentran acreditados los requisitos subjetivos para atribuirle la responsabilidad solidaria. Con tal comprensión, afirma que el a quo "exigió un requisito que la ley no contempla, al señalar que debe ser juzgada la conducta del deudor principal para poder aplicar la solidaridad de los terceros, en los términos del art. 8º, inc. e, de la ley ritual" (fs. 260 vta.).

5º) Que el recurso deducido es formalmente admisible, en tanto se ha puesto en tela de juicio la inteligencia de una norma de carácter federal (art. 8º, inc. e, de la ley 11.683) y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que el recurrente sustenta en ella (art. 14, inc. 3º, de la ley 48).

6º) Que el citado art. 8º de la ley 11.683 establece la responsabilidad solidaria "con los deudores del tributo" de una serie de sujetos, en los supuestos contemplados en sus diversos incisos. En lo que tiene relevancia para la decisión del caso de autos, el inciso e de ese artículo hace responsables a "los terceros que, aún cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo".

7º) Que en el sub examine, la determinación tributaria apelada, se funda en el citado inciso e. Resulta indudable entonces que la responsabilidad atribuida a Lavezzari es por deuda ajena. El contribuyente -y respecto de quien se verifica el hecho imponible- es Guillermo Fernando Posadas. Al ser ello así, para fundar esa responsabilidad -además de haber determinado el impuesto al deudor principal- el organismo recaudador debe demostrar que respecto de éste tuvo lugar una "evasión del tributo" y que el tercero -en este caso Lavezzari-, por su culpa o dolo, la haya facilitado.

8º) Que para satisfacer ese recaudo, resulta insoslayable la existencia de una resolución sancionatoria que haya juzgado la conducta del responsable por deuda propia, y haya tenido por configurada una "evasión del tributo". Además, la demostración de que el deudor principal incurrió en una infracción o un delito que pueda calificarse en esos términos es un presupuesto indispensable para que -sobre la base de la resolución o sentencia que así lo haya establecido- pueda juzgarse si el tercero -por su culpa o dolo- ha facilitado la maniobra evasiva.

9º) Que, **en el caso de autos**, en lo referente a los períodos correspondientes al año 2007 -enero a diciembre- **al no haber sido juzgada la conducta infraccional del señor Posadas por estar pendiente la causa penal** en los términos de la ley 24.769 (art. 20), resulta claro que **no se verificó el indicado presupuesto exigible para que pueda atribuirse válidamente responsabilidad a un tercero en los términos del art. 8º, inc. e, de la ley 11.683.**

10) Que al ser ello así, los agravios de la AFIP, en cuanto insiste en que Lavezzari ha participado activamente, en forma personal y directa, en una serie de maniobras tendientes a ocultar la actividad comercial realizada -compraventa de cereales- son ineficaces para alterar la decisión del pleito.

11) Que, finalmente, en lo atinente al tributo correspondiente al mes de diciembre de 1996 el recurso extraordinario resulta improcedente, por cuanto la representación fiscal no refuta el argumento sobre cuya base el a quo desestimó la posibilidad de aplicar la responsabilidad solidaria al aquí actor en ese período mensual, consistente en que de los actos administrativos por los cuales se determinó de oficio la responsabilidad solidaria al señor Lavezzari no surgen con claridad los detalles de la sanción que se habría aplicado al deudor principal en ese período, anterior a los comprendidos en la denuncia penal (conf. sentencia de cámara a fs. 240/249 vta., en especial considerando 4º, fs. 248/248 vta. y el recurso extraordinario glosado a fs. 253/264).

Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario con los alcances que surgen de lo expuesto y se confirma la sentencia apelada en cuanto pudo ser materia de dicho recurso. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

CARLOS S. FAYT

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

JUAN CARLOS MAQUEDA

E. RAÚL ZAFFARONI

CARMEN M. ARGIBAY

Suprema Corte:

- I -

Tras declarar la presente causa como de puro derecho (ver fs. 134), la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución 82/03 del Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes de la AFIP, por medio de la cual se había extendido la responsabilidad solidaria a José Luis Lavezzari, en los términos del art. 8º, inc. e), de la ley 11.683 (t.o. en 1998), respecto de la deuda oportunamente determinada a Guillermo Fernando Posadas, en su carácter de contribuyente, por el IVA de los períodos fiscales 12/96 a 12/97 (ver sentencia obrante a fs. 140/145).

Para así resolver, tras rechazar el pedido de nulidad de la determinación de oficio practicada -fundado tanto en la inconstitucionalidad del decreto 618/97 como en la forma en que habrían sido obtenidas las pruebas en su contra-, destacó que la AFIP había determinado la deuda del Sr. Posadas -para quien el actor había prestado servicios como contador público- mas no se había evaluado su comportamiento desde el punto de vista infraccional. Indicó que se había realizado la correspondiente denuncia penal, en los términos de la ley 24.769, originándose una causa, que tramitó ante el Juzgado Federal nº 2 de San Nicolás y recalcó que en ella no hubo condena alguna para los mencionados responsables. Señaló también que la evaluación de la conducta por parte de la Administración fue oportunamente suspendida, a tenor de lo dispuesto por el art. 20 de la citada ley penal.

En tales condiciones, consideró que no podía fundarse la responsabilidad solidaria del actor en el hecho de haber facilitado una evasión que no había sido conceptuada como tal, en los términos del citado inc. e) del art. 8º.

Destacó, a mayor abundamiento, que las imputaciones formuladas a Lavezzari, sumadas a la circunstancia de considerar a Posadas como un "hombre de paja", importaban tener al actor como un verdadero contribuyente oculto, lo que resultaba contradictorio con la postura asumida por el Fisco al pretender imputarle una responsabilidad solidaria con aquél.

- II -

A su turno, la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó lo resuelto por la instancia anterior (ver sentencia de fs. 240/249 vta.).

En síntesis, sostuvo que la causal de responsabilidad empleada es de carácter represivo y condicional puesto que nace a raíz de la violación de un deber impuesto al tercero, y que al no haberse juzgado la conducta infraccional del contribuyente -el señor Posadas-, mal puede fundarse la responsabilidad solidaria de otro sujeto en el inc. e) del art. 8º de la ley de rito fiscal, en tanto este precepto exige la existencia de una maniobra de evasión en la cual éste haya participado, facilitándola con su accionar.

Además, enfatizó que la AFIP, al cuestionar la conducta del actor, endilgándole haber sido el organizador de distintas maniobras ardidosas tendientes al ocultamiento de operaciones de compraventa de cereales a través de la interposición de contribuyentes formales -en el caso, personas físicas insolventes-, le está asignando, indirectamente, el carácter de un auténtico contribuyente que pretende mantenerse oculto ante el Fisco con dicho proceder, lo que resulta contradictorio con la imputación formulada de responsabilidad en facilitar el accionar de otro.

- III -

Disconforme con lo resuelto, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario que obra a fs. 253/264.

Centra sus agravios en sostener que se ha interpretado indebidamente el alcance del inc. e) del art. 8º de la ley de procedimiento fiscal, desentendiéndose de su cabal sentido.

Tras señalar que la carga tributaria puede recaer sobre terceros a título de responsables, cuando así la ley lo determina, insistió en que Lavezzari, en su carácter de contador, participó directa y personalmente en la evasión de tributos en que incurrió el deudor principal, toda vez que favoreció materialmente esa acción a través de un auxilio indispensable. Agregó que están acreditados los requisitos subjetivos para atribuirle la responsabilidad de que se trata.

- IV -

En mi opinión el presente recurso es improcedente, toda vez que si bien se ha cuestionado la interpretación y alcances de una norma federal (art. 8º, inc. e, de la ley 11.683) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha resultado contraria a lo pretendido por la parte apelante (art. 14 de la ley 48), en mi parecer ésta no se ha hecho cargo debidamente de los fundamentos expuestos por aquél (reiteración de los dados ya en la etapa ante el Tribunal Fiscal de la Nación), ni ha logrado demostrar, por ende, que las aserciones del tribunal apelado resulten carentes de fundamento (arg. Fallos: 314:481; 319:123, 1975, entre otros), máxime cuando es doctrina reiterada de V.E. que a los fines de la adecuada fundamentación exigida por el art. 15 de la ley 48, no basta sostener un criterio interpretativo distinto del seguido en la sentencia, sino que es preciso, además, formular una crítica razonada y concreta de los argumentos expuestos (Fallos: 306:1401; y A.182, L.XLVII, "Asociación de los Testigos de Jehová (TF 25.990-A) c/ DGA", sentencia del 27 de diciembre de 2011, entre otras).

Así lo pienso, dado que la AFIP se limita a insistir, exclusivamente y de forma repetitiva y dogmática, en que Lavezzari ha participado activamente en una serie de maniobras tendientes a ocultar la actividad comercial realizada -compraventa de cereales- de manera que el Fisco no pueda reclamar las acreencias tributarias que hubieran nacido, pero omite hacerse cargo, como es debido, del argumento que sostiene la sentencia recurrida en cuanto a los requisitos en que se fundamenta la responsabilidad endilgada.

El art. 8º, inc. e) , de la ley 11.683 hace responsables a los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, facilitaran por su culpa o dolo la "evasión" del tributo. Y, tal como señalaron las instancias jurisdiccionales anteriores -sin que ello haya sido debidamente cuestionado por parte del Fisco- no consta en autos que haya habido calificación alguna de la conducta del contribuyente -el tantas veces mencionado señor Posadas- como "evasión" del tributo -ya sea con fundamento en los preceptos pertinentes de la ley 11.683, o bien sea en los de la ley 24.769- por la deuda del cual deba responder el aquí actor.

En tales condiciones, como del texto del recurso de la apelante no se desprende alusión alguna. a los mencionados fundamentos de la cámara, se está ante una omisión que, según lo juzgo, resulta letal para mantener su postura.

- V -

Por lo expuesto, opino que el recurso extraordinario debe ser desestimado.

Buenos Aires, 10 de junio de 2013.

LAURA M. MONTI

ADRIANA N. MARCHISIO

Prosecretaria Administrativa

Procuración General de la Nación

Análisis

Tanto el Tribunal Fiscal como la Cámara han hecho notar que no alcanza con un primer paso -la determinación del impuesto- que sí debía por supuesto efectuarse, sino que también debía evaluarse específicamente la conducta del contribuyente para llegar a la conclusión de que había existido la evasión del tributo. Es decir que no basta la existencia de una diferencia de impuesto, sino que debe tratarse de la evasión del mismo. Pero, además, debe aportar los elementos que demuestren que el accionar del tercero, que había facilitado esa evasión, había sido con culpa o dolo.

En virtud de lo señalado es que se considera muy importante la sentencia del Alto Tribunal, porque completa la interpretación de este inciso y define las características que deben reunirse para que sea procedente la responsabilidad solidaria. Por eso, entonces, la doctrina que sienta la Corte es que el Organismo Fiscalizador debe demostrar que, respecto del deudor principal, se produjo una evasión del tributo y que el tercero la ha facilitado por su culpa o dolo.

Es decir, entonces, que para aplicar el inciso e) del artículo 8 el Fisco debe determinar el impuesto y luego dictar una resolución sancionatoria -o, en su caso, contar con una sentencia- que haya juzgado la conducta del responsable por deuda propia y haya tenido por configurada la evasión del tributo.

De esta manera, el Fisco deberá encarar un análisis profundo de la actividad del deudor principal, y sobre esa base imputar la actitud dolosa del contribuyente, y, cumplida esta etapa, imputar luego la actuación dolosa o culposa del tercero que haya influido en esa maniobra, el Fisco debería tomar los recaudos pertinentes para que su personal verificador cumpla con estos requisitos y evitar así la imputación a un tercero, en este caso, el profesional que intervenía en las declaraciones juradas del contribuyente, si es que no pudo demostrar que este había evadido el impuesto.

ANEXO 2

Krochik, Sebastián y otro s/recurso de casación

PARTE/S:	Krochik, Sebastián y otro s/recurso de casación
TRIBUNAL:	Cám. Nac. Casación Penal
SALA:	II
FECHA:	07/12/2009

En la Ciudad de Buenos Aires, a los 7 días del mes de diciembre del año dos mil nueve, se reúne la Sala II de la Cámara Nacional de Casación Penal integrada por el doctor W. Gustavo Mitchell como Presidente y los doctores Guillermo J. Yacobucci y Luis M. García como Vocales, asistidos por el Prosecretario Letrado de la CSJN, Dr. Gustavo Alterini, a los efectos de resolver el recurso interpuesto contra la resolución de fs. 996/1030 de la causa nº 9950 del registro de esta Sala, caratulada: "Krochik, Sebastián y otro s/ recurso de casación", representado el Ministerio Público por el señor Fiscal General doctor Pedro Narvaiz, la querrela (AFIP-DGI) por los doctores Sebastián Mundani y María Florencia Sieber, la defensa particular de Sebastián Krochik, por el doctor Javier Gustavo Martínez y la defensa particular de Julio Rubén Budasoff por los doctores Julio A. Federik y Mariano Budasoff.

Habiéndose efectuado el sorteo para que los señores jueces emitan su voto, resultó designado para hacerlo en primer término el doctor Guillermo J. Yacobucci y en segundo y tercer lugar los doctores W. Gustavo Mitchell y Luis M. García, respectivamente (fs. 1112).

El señor juez doctor Guillermo J. Yacobucci dijo:

-I-

1) Que el Tribunal Oral en lo Criminal Federal de Paraná, Provincia de Entre Ríos, resolvió condenar a Sebastián Krochik, por considerarlo autor penalmente responsable del delito de evasión simple del Impuesto a las Ganancias del año 1998 y del Impuesto al Valor Agregado de los períodos de febrero a diciembre del año 1999 y de enero a mayo del año 2000, a la pena de dos años de prisión de ejecución condicional y el 50% de las costas (arts. 1º y 14 de la ley 24.769, 26 del Código Penal y 531 del Código Procesal Penal de la Nación).

Asimismo, resolvió condenar a Julio Rubén Budasoff por considerarlo partícipe primario penalmente responsable del delito de evasión simple del Impuesto a las Ganancias del año 1998 y del Impuesto al Valor Agregado de los períodos de febrero a diciembre del año 1999 y de enero a mayo del año 2000, a la pena de dos años de prisión de ejecución condicional, inhabilitación especial por el doble tiempo de la condena y el 50% de las costas (arts. 1º y 15 inc. a de la ley 24.769, 26 del Código Penal y 531 del Código Procesal Penal de la Nación).

Contra dicha decisión, las defensas particulares de Budasoff y Krochik interpusieron sendos recursos de casación a fs. 1032/1045 vta. y 1046/1059, los que concedidos a fs. 1061 y vta., fueron mantenidos en esta instancia a fs. 1074 y 1077, respectivamente.

2) Que en su recurso de casación, la defensa de Budasoff impetró en primera medida la nulidad absoluta de la acusación dirigida a su asistido por insuficiencia en la determinación concreta de la conducta imputada, identificando como actos nulos a los requerimientos de elevación a juicio de la querrela y del fiscal y haciendo referencia al voto que, en disidencia parcial, emitió uno de los magistrados integrantes del tribunal de juicio.

Asimismo, expuso que la resolución atacada, en cuanto tuvo por probada la participación necesaria de Budasoff en los hechos, resulta arbitraria. Ello así, pues dijo que, por una parte, la sentencia se fundamentó en "indicios claramente insuficientes" y en "afirmaciones que no cuentan con sostén probatorio", al tiempo que hizo alusión a la declaración del coimputado Krochik al que el tribunal oral le otorgó -según su parecer- una "postura incriminatorias"; por otro lado, expresó que hay prueba directa -testimonios de Barbirotto, Aguiar, Riffel y de empleados de la AFIP- que desmiente el indicio fundante de la condena.

También se agravó de que el a quo haya entendido que la participación se efectuara con un aporte realizado en un estadio previo al principio de ejecución del hecho y lógicamente previo a su consumación y sin embargo lo haya tomado como penalmente relevante, efectuándose al respecto tres consideraciones: "1- que la labor de auditoría no es indicativa de la participación en un hecho punible; 2- que en el caso concreto la auditoría fue realizada antes de la confección de la declaración jurada del

impuesto a las ganancias; 3- que no se encuentra probado que esa auditoría haya servido de base para la confección de la DDJJ de impuesto a las ganancias realizada tiempo después por Krochink S.A." -fs. 1043-

3º) Que en su recurso de casación, la defensa de Krochink entendió que la resolución puesta en crisis era arbitraria en tanto "viola la correcta aplicación de los principios de la sana crítica en la valoración del material probatorio reunido en este proceso".

Al efecto, consideró que "existe una errónea calificación de ardidosos" tanto respecto "de los hechos que considera la sentencia como fundamento del delito de evasión" como del "monto declarado como venta" en la declaración jurada de ganancias en razón de la aplicación del criterio de venta devengada sobre la base de entrega del vehículo y no sobre su facturación en el impuesto a las ganancias del año 1998.

Indicó también que resultaba "errónea" la "base cierta de la materia imponible en el impuesto a las ganancias" del año 1998, teniendo en cuenta las "distintas hipótesis técnicamente aceptables de venta o ingreso devengado" y "cada una de ellas, y principalmente la venta facturada tomada por la sentencia, a lo sumo resulta un indicio, una presunción de ingreso devengado sujeto a impuesto a las ganancias pero nunca una base cierta como erróneamente lo sostiene" el tribunal oral.

Aseveró que la resolución atacada prescinde de valorar pruebas esenciales o decisivas para la solución del caso, concretamente el informe pericial en cuanto sostiene la existencia de un mayor costo en la compra de vehículos y mayores gastos, que repercuten en la determinación de la base imponible del impuesto a las ganancias del año 1998, con incidencia directa en la condición objetiva de punibilidad del delito achacado.

Arguyó que el tribunal de juicio realizó una "errónea, insuficiente y parcial valoración de los informes periciales existentes en la causa, respecto de los hechos que determinaron la imputación del IVA períodos 02/99 al 12/99". Al respecto expuso que "la sentencia es arbitraria porque sostiene su argumentación expresando que existe plena concordancia entre la determinación de oficio y lo que sostienen los peritos, en especial el perito oficial, cuando los mismos expresan lo contrario reajustando el monto por conceptos no tenidos en cuenta, arribando a una conclusión y montos totalmente distintos" lo que "incide no sólo sobre el monto a reajustar sino principalmente sobre la verosimilitud de la presencia de créditos fiscales mayores a los registrados en el Libro IVA Compras, lo que fulmina la certeza de la conducta dolosa de evasión respecto del IVA período 1999" -fs. 2058 y vta.-.

4º) Que, durante el plazo del art. 465 del Código Procesal Penal de la Nación y en la oportunidad del art. 466 ibídem, la defensa de Budasoff presentó el escrito glosado a fs. 1085/1088 vta., "ampliando fundamento" en el "motivo" de arbitrariedad de la sentencia, señalando que "en la compraventa de automotores el devengamiento del hecho imponible se verifica durante el ejercicio fiscal en el que se produce la entrega del bien" y "la sola facturación no genera la verificación del hecho imponible, lo trascendente es la entrega del bien dado que esa es la forma de -adquirir el derecho sobre un ingreso-".

En igual oportunidad procesal, la querrela expuso a fs. 1092/1094 vta. y 1097/1099 vta. las razones que a su entender son conducentes para rechazar los agravios vertidos por la defensa de Budasoff.

Al respecto, afirmó que se encuentra individualizada la conducta imputada, que "en la etapa preliminar de la audiencia de debate se le efectuó una clara identificación de los hechos que se le atribúan al Sr. Julio Rubén Budasoff y el grado de participación que el mismo revestía en la imputación penal efectuada" y que "con esto se quiere decir que el relato de los acontecimientos (encuadrados en el art. 1º de la ley 24.769) resultan bastos, identificándose los impuestos evadidos, los períodos comprendidos, y el ardid maquinado por el autor ... y el partícipe necesario...".

Manifestó que Budasoff "no era un simple auditor externo ya que su esfera de dominio social era significativa al poseer los libros de la firma, contenía claves y aplicativos para la presentación de las declaraciones juradas frente a la Administración Federal de Ingresos Públicos, había comenzado a trabajar con la firma desde que empezó a operar comercialmente la misma, calificando el propio presidente de la firma que el Cr. Budasoff manejaba la parte impositiva". Agregó que su rol comprende el deber de evitar el riesgo desaprobado al bien jurídico tutelado en esta materia y "hasta se encuentra en una posición de garante" frente al bien jurídico protegido 'por sus conocimientos especiales', como lo entendió el legislador al imponer un plus de pena en el art. 15 inc. a de la ley 24.769. Arguyó que los deberes de los auditores de las empresas fueron descriptos por el perito oficial Muzzachiodi y que "el objetivo final de una auditoría de estados contables es que el auditor, una vez concluido su examen, emita una opinión sobre la razonabilidad de dichos estados" tomados en su conjunto.

Expuso que el tribunal oral aplicó correctamente el criterio de "lo devengado". Añadió que el Fisco partió, a los efectos de practicar el ajuste que motivara la presente causa, de las inconsistencias detectadas en los propios libros del contribuyente y la insuficiencia de documentación aportada, a lo que debe sumarse que el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó las resoluciones de determinación de oficio de todos los impuestos y períodos involucrados -copia agregada a fs. 814/820-. Volviendo al tema de "lo

devengado", indicó que la defensa no expresó cómo habría repercutido el criterio del recurrente en la sentencia dado que el contribuyente no presentó los libros "Diario" e "Inventario y Balances" ni documentación respaldatoria de las operaciones como los "remitos". Recordó que la auditoría fue anterior a la presentación de la declaración jurada por el impuesto a la ganancia del año 1998 y que su "colaboración resulta jurídico-penalmente relevante en cuanto que el informe de auditoría estaba destinado a evaluar documentación del balance impositivo, del que se infiere su falsedad en la inexistencia de documentación fidedigna que sirviera de base para dicha labor".

5º) Que a fs. 1107 obra la presentación del imputado Sebastián Krochink, junto a su defensor de confianza Dr. Javier Gustavo Martínez, desistiendo del recurso de casación oportunamente interpuesto.

6º) Que a fs. 1112 se dejó debida constancia de haberse celebrado la audiencia prevista en el art. 468 del Código Procesal Penal de la Nación, con la presencia del Dr. Julio A. Federik y de su asistido Julio Rubén Budasoff, así como de la Dra. María Florencia Sieber en representación de la parte querellante, quien presentó las breves notas glosadas a fs. 1108/1111.

-II-

Llegadas las actuaciones a este Tribunal estimo que el recurso de casación interpuesto por la defensa de Budasoff con invocación de lo normado en el art. 456, incs. 1º y 21, del Código Procesal Penal de la Nación es formalmente admisible toda vez que del estudio de las cuestiones sometidas a inspección jurisdiccional surge que el recurrente fundó sus agravios en la errónea aplicación de la ley sustantiva y procesal; además el pronunciamiento impugnado es recurrible en virtud de lo dispuesto por el art. 457 del citado Código.

Por otra parte, respecto del recurso de casación deducido por la defensa de Krochink, cabe tenerlo por desistido de acuerdo a lo normado en el art. 443, primer y segundo párrafo, del Código Procesal Penal de la Nación.

-III-

En virtud del carácter de delito especial que presenta el injusto atribuido a Krochink y la imputación como partícipe primario de Budasoff en relación al mismo no es posible prescindir de la consideración de los hechos reprochados al primero a pesar de haber desistido de su recurso.

Para atender entonces a los agravios presentados por la defensa de Budasoff cabe señalar que el tribunal oral tuvo por probada la imputación efectuada a Sebastián Krochink, en su calidad de presidente y responsable impositivo de "Krochink S.A." y de Julio Rubén Budasoff, en su carácter de contador externo de la firma, respecto del delito de evasión tributaria correspondiente: "a) al Impuesto al Valor Agregado (IVA), por los períodos 02/99 al 12/99, por un monto de \$ [...] y por los períodos 01/00 al 05/00 por la suma de \$ [...]; y b) al impuesto a las ganancias, período 1998 por la suma de \$ [...], lo que se concretó mediante maniobras realizadas por el presidente de la firma, con la participación necesaria del contador, consistentes en declarar menores ingresos de los que efectivamente surgían de los registros contables guardados en la empresa, omitiendo aportar a la fiscalización realizada por el Organismo recaudador, la totalidad de los registros, haciéndolo sólo respecto de los libros IVA compra y venta" -fs. 996 y vta.-. Asimismo, "se imputó al contador Budasoff la comisión del delito previsto en el art. 15 de la ley 24.769, toda vez que, en su condición de profesional de las ciencias económicas y contador externo de la empresa (Krochink S.A), auditó y certificó el estado contable correspondiente al período 01/01/98 al 31/12/98 de dicha firma, contribuyendo y facilitando así por ese período y respecto del impuesto a las ganancias, la comisión del delito de evasión fiscal imputado conjuntamente a ambos" -fs. 997-.

El tribunal de juicio, por unanimidad, entendió que el hecho estaba suficientemente demostrado, tanto en relación al IVA por los períodos 02/99 al 12/99 por un monto de \$ [...] y por los períodos 01/00 al 05/00 por la suma de \$ [...]; como respecto al impuesto a las ganancias, período 1998 por la suma de \$ [...].

Expresó que el suceso incriminado se ha concretado mediante maniobras -que se señalarán a continuación- que permitieron declarar menos ingresos de los que correspondía, materializados en los registros de la empresa, en los libros IVA compra e IVA venta.

I- En el libro IVA compra pudo detectarse, según la sentencia, registros de créditos fiscales menores a los consignados en las declaraciones juradas correspondientes a los períodos fiscales indicados, por lo que la AFIP impugnó dichos créditos carentes de respaldo documental. Así, analizadas las operaciones comerciales entre "Krochink S.A." y su principal proveedor de automóviles, "General Motors Argentina S.A.", y comparando lo informado por ambas firmas, la AFIP advirtió que "Krochink S.A." había omitido registrar facturas en el libro IVA correspondiente, así como las notas de crédito; otras fueron incorporadas como facturas de compra, originándose así una doble registración, lo que motivó que el ente recaudador realizara los ajustes tributarios de la siguiente manera:

-a) con relación al IVA, se indica que fue incrementado el débito fiscal consignado por la contribuyente en sus DDJJ, en la medida del impuesto discriminado en las citadas notas de crédito; de igual modo, fue

incrementado el monto del crédito fiscal declarado, de acuerdo a las operaciones de compra no registradas, consideradas como ventas omitidas, por aplicación del índice de utilidad bruta declarado por la firma en el ejercicio de 1999;

-b) en el impuesto a las ganancias, la AFIP concluyó que las diferencias de compras se encontraban subsumidas en las diferencias de ventas detectadas para el período 1998, fundándose en las conclusiones extraídas de los registros de los libros del IVA y lo imputado en las DDJJ del impuesto referido.

II- Respecto a las operaciones de compra de servicios registradas en la empresa "Krochink S.A." en su libro IVA compras, como correspondientes al período "enero 2000" hechas a la firma "Priexa S.A.", la contribuyente aportó facturas en fotocopias simples sin autenticar, razón por la cual la AFIP le requirió, sin éxito, la presentación de las facturas originales y de los registros de pagos parciales y totales de los montos que corresponderían a tales facturas de compra y los comprobantes que lo respaldarían. Ante la falta de exhibición de tales documentos por parte de la contribuyente, la AFIP consideró que las facturas cuyas copias aportadas como provenientes de "Priexa S.A." eran apócrifas, impugnándose en consecuencia el crédito fiscal discriminado en ellas por el período señalado -cfr. fs. 1016 y vta.-.

Aseveró el tribunal oral que los hechos imputados están probados con la evidencia reunida que detalla a fs. 1016 vta./1017 vta. La ponderación de esos elementos de juicio permite observar que el fallo se encuentra fundado en un cuadro completo y complejo de innegable naturaleza incriminatoria. Entre la prueba referida cabe destacar:

-la denuncia de la AFIP, presentada luego de las correspondientes fiscalización y determinaciones de oficio;

-dicha fiscalización fue consecuencia de lo dispuesto por el juez federal en la causa "Gallardo, José Miguel s/ denuncia", donde el denunciante Gallardo relató que, habiendo adquirido un plan de ahorro de un automóvil pequeño en la firma "Krochink S.A", a la que transfirió un "plan canje" para licitar el vehículo, aparecía como propietario registral (merced a documentos falsos), de una camioneta "pick-up" de elevado valor (señala el a quo que por esa causa le concedió a Krochink la suspensión del juicio a prueba, quien cumplió con las reglas de conductas impuestas y, por ende, fue sobreseído);

-las declaraciones juradas correspondientes;

-las copias simples de las facturas de "Priexa S.A." y las fotocopias de la carta documento librada por Krochink a dicha firma;

-las constancias del "Cuerpo Circularización a Proveedores", del que surgen las diferencias entre lo informado por "General Motors Argentina S.A." y "Krochink S.A.";

-el "Cuerpo Principal" (O.I. Nº 8187-6), donde consta: la manifestación de Krochink brindada en la fiscalización acerca de que los libros de actas de asamblea estaban en el estudio del contador Budassoff, dando detalles de las operaciones comerciales; el pedido del contador Budassoff para que los libros IVA compra y venta del contribuyente sean verificados en su estudio contable; el testimonio de la escritura pública de constitución de "Priexa S.A.", que establece que su objeto comercial es la "compra venta, intermediación, distribución y comercialización de medicamentos, productos químicos, químico industriales, médico quirúrgico, farmacéuticos, de cosmética y perfumería". Teniendo en cuenta el objeto social de "Priexa S.A.", se descarta que esa empresa, cuyo CUIT coincide con las facturas presentadas por Krochink, pueda realizar servicios de albañilería o refacción de inmuebles, como se adujo a fin de justificar gastos;

-las actuaciones donde se pone en conocimiento del contribuyente las determinaciones impositivas efectuadas por el organismo recaudador respecto de los períodos ya mencionados;

-las constancias del "Cuerpo Impuesto a las Ganancias" y del "Cuerpo por Impuesto al Valor Agregado";

-los informes de peritación producidos por el perito oficial contador Alfredo E. Muzzachiodi, cuyas constancias fueron reconocidas y ratificadas por él en el debate y analizadas en la sentencia recurrida (aclaró el tribunal oral que todos los peritos reconocen los hechos, ya que todos ellos parten, para realizar los cálculos sobre los que divergen, de la base de admitir las operaciones omitidas mediante los ardiditos aludidos);

-los testimonios producidos en el debate de los contadores Gregorutti, Saboy y Vignolo, inspectores de la AFIP, explicando la forma de ocurrencia de los hechos ardiditosos con los que se pretendió simular la situación económica de la contribuyente.

El cuadro probatorio valorado por el a quo y reseñado precedentemente está constituido por elementos de juicio de distinta naturaleza, que se integran sin embargo de manera coherente y consistente en la argumentación del tribunal dirigida a sostener y justificar la imputación de los hechos a Krochink.

En efecto, respecto a la determinación de oficio practicada, resalta el a quo que ella no tiene base presunta, sino base cierta (art. 16 de la ley 11.683). Así, aquélla se verifica cuando no sólo el monto evadido ha sido determinado en base a presunciones, sino que además la existencia del hecho y de la materia imponible es asumida por la ley a partir de ciertos indicadores (art. 18 de la ley 11.683). Diferente es el presente caso, como afirmó el tribunal de juicio, dado que "la existencia de los hechos o materia imponible que se pretendieron disimular, está probada más allá de toda duda a partir de la evidencia que pone de manifiesto los ardidés o engaños urdidés por la contribuyente para ocultarlos y modificar así la realidad económica generadora de los gravámenes. Probadas las maniobras ardidósas, el conocimiento de la materia imponible es cierto, aun cuando se apliquen presunciones para, partiendo de base cierta, determinar el monto imponible" -fs. 1018-.

La defensa vuelve a cuestionar en esta oportunidad -ya lo había hecho en sede del tribunal oral- el monto de la determinación de oficio en el impuesto a las ganancias, con relación a la imputación de los resultados económicos a un año fiscal determinado, más precisamente, el momento de vinculación de una ganancia de la tercera categoría con el período fiscal al que se la asigna.

La respuesta del a quo al planteo defensorista, sin embargo, aparece correctamente sustentada y en el recurso no se advierten motivos que permitan modificar esa conclusión.

En esa línea, el tribunal de juicio recordó que normalmente cuando las ganancias se hacen efectivas, se perciben. Pero hay casos en que el rédito es imponible antes de concretarse, "al tiempo de su devengado" (la ley de ganancias dispone igual criterio con respecto a los gastos, de modo que la correlación entre ellos y los ingresos permite determinar la "ganancia neta" como base imponible del citado tributo). Asimismo, el concepto de lo devengado es utilizado por la ley como el más importante criterio de imputación de las ganancias, cuando ella aún no se ha percibido -criterio de la percepción de ganancias- (cfr. art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias), pero la divergencia entorno al concepto de "devengado" se origina en el hecho de que la ley no determina en qué consiste.

Concretamente, la defensa considera que no basta con la facturación de una venta, sino que se precisa la entrega del bien vendido, a fin de poder vincular la ganancia (como los gastos generados para obtenerla) con un período fiscal determinado, en virtud del criterio de lo "devengado".

Respecto del concepto de "devengado", la jurisprudencia tiene dicho que: "El concepto de lo devengado implica que los resultados (ingresos y gastos) deben computarse cuando la operación que los origina queda perfeccionada, considerando la legislación o prácticas comerciales. Por consiguiente, resulta indiferente que el pago del gasto se haya efectuado o no, por cuanto a los efectos de su deducción en el balance impositivo basta con que se deba" (cfr. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, causa "Compañía Tucumana de Refrescos S.A. (T.F. 20.391) c/ DGI", del 14/08/07). A ello se ha agregado que: "De tal forma, resulta que una > renta= es atribuible conforme a dicho criterio, cuando se hayan producido los actos, actividades o hechos sustanciales que la generan, aunque no sean exigibles al momento de su medición y en tanto se verifiquen parámetros objetivos esenciales y no meramente formales y la posibilidad fáctica y jurídica de que ese ingreso o gasto deba efectuarse; es decir, debe tratarse de un derecho cierto, no sujeto a condición que pueda tornarlo carente de virtualidad" (cfr. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, causa "Alto Palermo S.A. (T.F. 22.841-I) c/ DGI", del 23/12/08).

Sobre esos presupuestos entiendo que resulta razonable que el tribunal oral considere que, facturada la venta del bien según constancias del libro IVA correspondiente, se ha verificado el hecho generador del ingreso y en consecuencia resulta correcto atribuir su devengo al período fiscal en que ello ocurrió. Es decir, la entrega del bien no funciona como condición que pudiese volver inexistente el hecho generador, y la ganancia puede no ser exigible, ni estar determinada o incluso puede tratarse de una operación a plazo o de monto indeterminado.

De igual modo ha sido correcta la afirmación del tribunal oral -efectuado al rechazar las explicaciones de Budasoff- en cuanto a la pertenencia del automotor en poder de la concesionaria. Ello así -expresó el a quo- en la medida que la propiedad de un automotor, antes de su inscripción en el registro, se rige por los principios del art. 2412 del Código Civil y, por ende, "su posesión por la concesionaria vale título". En consecuencia, la ganancia se devenga para la concesionaria desde que ha recibido el bien, el que -en virtud del art. 2412 del C.C.- se ha incorporado a su patrimonio. De esa forma la facturación por parte de la concesionaria del automotor a un comprador particular no hace sino "documentar esa ganancia" -fs. 1019-.

Esta apreciación es consistente con la distinción entre la inscripción registral del primer comprador y la propiedad que detentan previamente fabricantes y concesionarios de autos 0 km. Antes de esa inscripción que determina la aplicación de la normativa específica sobre automotores (dec. ley 6582/58), la relación de los fabricantes y comerciantes con el rodado se han de atener a lo dispuesto en el art. 2412 del Código Civil.

De estas consideraciones surge que hasta el momento de la primera registración, el fabricante o, en este caso, el concesionario aparecen como dueños del vehículo, hasta que resulte inscripto por el

comprador originario a cuyo nombre quedará entonces registrado. La normativa que regula la materia prevé justamente la obligación de inscripción en el Registro de Propiedad Automotor de parte del primer adquirente, con lo cual no sólo obtiene el dominio sino la autorización de circulación. Hasta entonces el concesionario es quien detenta la propiedad del vehículo por aplicación de las reglas de derecho civil, aunque carece de la posibilidad de circular con el rodado, ya que tampoco pesa sobre aquél la obligación de inscripción.

Esto resulta congruente, por otra parte, con la doctrina expuesta por la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, al confirmar una resolución que sostenía siguiendo a distintos civilistas - Ghersi, Trigo Represas, Borda y Mosset Espanes- que "... la incorporación del vehículo al registro y consecuentemente con ello ... el sometimiento del bien a las previsiones del citado decreto ley..." (en referencia al dec. Ley 6582/58), recae como obligación "... sobre el primer usuario o primer adquirente, de manera que hasta que no se produzca la primera inscripción, el fabricante, el importador o el concesionario son los dueños del vehículo aunque no esté inscripto a su nombre, porque para ellos no existe la obligación de inscribir". Por tal razón, aseveró que "En virtud de lo dispuesto por el art. 1 del dec. ley 6582/1958, recién nace la obligación de inscribir cuando ha tenido lugar la primera enajenación...hasta ese momento el automotor estuvo dentro del patrimonio del fabricante, importador o concesionario, quienes revisten el carácter de propietarios..." (cfr. causa Ac. 78.664, "G., J. y otros contra Echeberría, Carlos A. y otros. Daños y perjuicios", resuelta el 28 de julio de 2004).

En relación a otro de los agravios, fundado en el argumento por el cual se intenta extender la necesidad de existencia del remito también a la determinación del impuesto al valor agregado, la respuesta del a quo resulta adecuadamente fundada en la interpretación de la norma, a través de cánones hermeneúticos que respetan la literalidad y el sentido técnico normativo de las palabras de la ley. En relación con esto, el tribunal de juicio no solamente dijo que la norma que regula ese tributo alude expresamente a la "factura" como elemento generador de su determinación, sino que las determinaciones de oficio practicadas han sido avaladas por el perito con fundamento de lo que surge tanto de los libros IVA de la empresa como del balance general.

En esa línea, el tribunal oral expresó que es "... notable que los guarismos a los que el perito ha arribado en punto a los impuestos evadidos por los períodos indicados, resultan similares a los que fijara las determinaciones de oficio que impugnan los procesados" -fs. 1020-. A esto cabe adicionar el hecho puesto de relevancia por la querella consistente en que el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó dichas determinaciones "en todas sus partes" -ver copia fiel de dicha resolución obrante a fs. 814/820-.

Es dable remarcar lo señalado por el a quo -ante la exigencia de un "sistema de partida doble" por parte de los peritos de las partes acusadas-, en el sentido de que la carencia de documentación a que aluden todos los expertos, se relaciona directamente con la conducta de la contribuyente. En esa perspectiva precisó que no presentó a la fiscalización los libros "Diario", "Inventario" y "Balance", como tampoco la documentación que respaldaría sus operaciones, y los mencionados "remitos". Además señaló que la "condición de apócrifas" de las facturas de "Preixa S.A.", adjuntadas en fotocopias, "resulta definitivamente probada" -fs. 1820-. El argumento de la sentencia es válido para contestar los agravios del recurrente, pues los actos propios generan consecuencias de las que sus promotores no pueden prescindir, ya que aquéllos no sólo han sido causa eficaz empíricamente hablando sino creadores del riesgo normativo cuya consecuencia ha sido el resultado que ahora se indica en el fallo.

En virtud de las consideraciones expuestas, se ha de rechazar el agravio de la defensa respecto a los arditos empleados y al monto de los impuestos evadidos. A esta conclusión se arriba, sobre todo, teniendo en cuenta que el recurrente no indica certeramente cuál sería en definitiva la suma evadida y su vinculación al tipo del art. 1º de la ley 24.769, en la medida en que éste considera punibles únicamente aquellas evasiones por una cifra superior a \$ [...], por cada tributo y por cada ejercicio anual, aunque se traten de tributos instantáneos o de períodos fiscales inferiores a un año.

-IV-

A partir de esas consideraciones sobre la existencia del injusto típico, corresponde ahora analizar los agravios de la distinguida defensa que critica la determinación del hecho imputado y cuestiona la participación necesaria de Budasoff en el mismo. Por las razones que a continuación se expondrán, me adelanto a señalar que esos agravios serán rechazados.

A) En primer lugar observo que las requisitorias de elevación a juicio son lo suficientemente claras acerca de la conducta imputada a Budasoff.

En efecto, en el requerimiento de elevación a juicio elaborado por la querella, se pone de relieve, luego de mencionar los arditos constitutivos del tipo penal y que la conducta evasiva "se consuma con la presentación de las respectivas declaraciones juradas ante [el] ente recaudador". Acto seguido precisó: "...de la responsabilidad penal del coimputado Budasoff, resulta dable destacar que en autos se ha comprobado su intervención en su carácter de auditor externo de la firma habiendo tomado parte en la confección de las DDJJ" -fs. 709/713-. Consideraciones similares se encuentran en el requerimiento fiscal de elevación a juicio donde se dio detalles de las maniobras realizadas con la "necesaria participación" de

Budasoff "en su carácter de contador externo" de la empresa, afirmando el representante del Ministerio Público Fiscal los "méritos suficientes para tenerlo como profesional de la contabilidad de actuación efectiva y palpable en la facilitación de la comisión de la evasión fiscal...", haciendo referencia puntual acerca de lo suscitado con las declaraciones juradas y los libros de la firma en cuestión -fs. 715/720-.

Además, el imputado Budasoff ha declarado largamente en el debate sobre diversas cuestiones consistentes en el hecho atribuido -ver fs. 971/973-, por lo que no se aprecia -ni el recurrente logra demostrar- la existencia de un perjuicio, en el sentido de que el nombrado hubiese desconocido los alcances de la imputación efectuada oportunamente en su contra en los requerimientos de elevación a juicio formulados por el fiscal y la querrela.

Es decir, el recurrente no ha logrado demostrar el real alcance de su agravio, en tanto señala que se ha vulnerado la garantía de defensa en juicio sin advertir que el agravio sustentado en tal garantía constitucional -de naturaleza sustancial- requiere para su procedencia la demostración del perjuicio, es decir, que efectivamente se haya ocasionado una lesión a ese derecho constitucional invocado.

B) La defensa de Budasoff criticó también la decisión del tribunal oral por la que tuvo por acreditada la participación criminal del nombrado en el hecho enrostrado señalando dos agravios de naturaleza diversa. Uno vinculado al método empleado en la demostración del suceso en que intervino el imputado. El otro, relacionado con la interpretación normativa que cabe asignarle a esa intervención. Así, como primer motivo, sostuvo que "en la reconstrucción histórica se ha utilizado erróneamente el método de la sana crítica" -fs. 1036 vta. y ss.-. El segundo se refiere a que se "haya entendido que la participación se efectuara con un aporte realizado en un estadio previo al principio de ejecución del hecho y lógicamente previo a su consumación y sin embargo [se] lo haya tomado como penalmente relevante" -fs. 1042 vta. y ss.-.

Ahora bien, de adverso a lo señalado por la defensa particular, el a quo ha analizado las evidencias de manera razonada, no advirtiéndose saltos lógicos o arbitrariedades en la valoración probatoria efectuada. La interpretación de los hechos que los tribunales realizan a través de los medios de prueba debe ser sometida a control a través de tres instancias diferentes: a) la lógico formal; b) la de naturaleza material -emergente de criterios técnicos y morales-; y c) de orden persuasivo de acuerdo al contexto. Como los sucesos humanos si bien están abiertos a una multiplicidad de formas casi infinita, responden de todos modos a ciertos patrones de comportamiento; la experiencia, el sentido común, lo habitual o normal, "la lógica de las reacciones" y las referencias tópicas permiten atribuir razonabilidad a las argumentaciones.

La sana crítica surge en virtud de la congruencia de los razonamientos con esos criterios y los estándares que regulan las inferencias dentro de la argumentación. En abstracto, las posibilidades de ocurrencia de hechos, comportamientos y reacciones no parecen tener un límite preciso. Sin embargo, en concreto, las determinaciones sobre las calidades del sujeto, los modos empleados y las referencias lógicas, profesionales y de usos permiten cerrar esas posibilidades hasta determinar con certeza moral como habrían sucedido los hechos.

Por eso la Corte Suprema, en el precedente "Casal" ha hecho remisión al método histórico como referencia idónea para el análisis que la jurisdicción desenvuelve sobre sucesos que debe reconstruir a través de la intermediación probatoria, descartando pues el simple convencimiento personal de los jueces. De esa forma recuerda que "... La doctrina en general rechaza en la actualidad la pretensión de que pueda ser válida ante el derecho internacional de los Derechos Humanos una sentencia que se funde en la llamada libre o íntima convicción, en la medida en que por tal se entienda un juicio subjetivo de valor que no se fundamente racionalmente y respecto del cual no se pueda seguir (y consiguientemente criticar) el curso de razonamiento que lleva a la conclusión de que un hecho se ha producido o no o se ha desarrollado de una u otra manera. Por consiguiente, se exige como requisito de la racionalidad de la sentencia, para que ésta se halle fundada, que sea reconocible el razonamiento del juez. Por ello se le impone que proceda conforme a la sana crítica, que no es más que la aplicación de un método racional en la reconstrucción de un hecho pasado" (considerando 28).

En sentido aún más preciso remite al método de la ciencia histórica pues "...se trata de la indagación acerca de un hecho del pasado y el método -camino- para ello es análogo... este camino [tiene] cuatro pasos o capítulos que deben ser cumplidos por el investigador: la heurística, la crítica externa, la crítica interna y la síntesis ...por heurística entiende el conocimiento general de las fuentes, o sea, qué fuentes son admisibles para probar el hecho. Por crítica externa comprende lo referente a la autenticidad misma de las fuentes. La crítica interna la refiere a su credibilidad, o sea, a determinar si son creíbles sus contenidos. Por último, la síntesis es la conclusión de los pasos anteriores, o sea, si se verifica o no la hipótesis respecto del hecho pasado. ...Es bastante claro el paralelo con la tarea que incumbe al juez en el proceso penal: ...está obligado a tomar en cuenta todas las pruebas admisibles y conducentes... La heurística procesal penal está minuciosamente reglada. A la crítica externa está obligado no sólo por las reglas del método... La crítica interna se impone para alcanzar la síntesis, la comparación entre las diferentes pruebas, la evaluación de las condiciones de cada proveedor de prueba respecto de su posibilidad de conocer, su interés en la causa, su compromiso con el acusado o el ofendido, etc..." (considerando 30).

El control de la Casación se diferencia pues del análisis de la arbitrariedad asumido por la Corte, en tanto la revisión de la Cámara ha de controlar el respeto por el método en la fundamentación del fallo. En ese campo, no pueden quedar abiertas hipótesis a pesar de que alguna de ellas resulte más plausible que las otras. Se requiere para el juicio de responsabilidad que una de las posibilidades que en abstracto compiten por explicar lo sucedido se imponga a las otras con un grado de certeza que permita el descarte de las demás. Por eso la Corte ha marcado la diferencia entre la labor del historiador y la del juez : "...La síntesis ofrece al historiador un campo más amplio que al juez, porque el primero puede admitir diversas hipótesis, o sea, que la asignación de valor a una u otra puede en ocasiones ser opinable o poco asertiva. En el caso del juez penal, cuando se producen estas situaciones, debe aplicar a las conclusiones o síntesis el beneficio de la duda...".

En la sentencia bajo examen el a quo ha justificado la responsabilidad penal de Budasoff, en pruebas de distinto orden analizadas en confornte con los comportamientos asumidos dentro de la operatoria vinculada a las obligaciones impositivas. En esa línea, el tribunal oral indicó que existen diferencias sustanciales entre la versión de los hechos otorgada por el nombrado y la efectuada por el coimputado Krochink, Éste destacó que Budasoff fue su contador desde el inicio de la empresa en 1994 hasta el cierre y que los fines de mes enviaba las facturas de compras, ventas y gastos al estudio contable. Allí justamente se encargaban de hacer los trámites y presentaciones de balances. Se señaló además respecto a la empresa "Priexa S.A." que el encargado de facturar fue Budasoff; que las declaraciones juradas de IVA y Ganancias se remitían desde el estudio contable a la empresa con un cadete; y que luego de la renuncia al poder general, le requirieron al nombrado los libros correspondientes, pero nunca los aportó.

Por su parte, Budasoff coincidió parcialmente en términos temporales -dijo que trabajó para la empresa desde 1995 hasta fines del año 2000-, pero limitó su labor profesional, ya que manifestó que prestó un servicio de auditoría externa, el que consistía en recibir anualmente un balance, llevar a cabo un análisis de él y emitir un juicio de probabilidad; explicó la mecánica comercial de "Krochink S.A." a fin de dar a entender el hecho imponible y -como consecuencia de tal postura- adujo una disminución del monto adeudado por debajo del indicado en la figura penal de evasión impositiva; también relató que confeccionaba en su estudio las declaraciones juradas con la información que le enviaba la empresa -cfr. fs. 1023 vta.-.

Planteadas así las cosas, el tribunal de juicio resaltó que "esta diferencia es sustancial, por cuanto la imputación versa precisamente en que en las declaraciones juradas se declararon menores ingresos de los que efectivamente surgían de los registros contables guardados, lo que se pudo detectar en los libros IVA -Ventas y Compras-, entregados por Budasoff. En el primero de ellos pudo detectarse registro de créditos fiscales menores a los consignados en las declaraciones juradas correspondientes a los períodos fiscales indicados, con las distintas maniobras de ocultación consignadas en la requisitoria de elevación a juicio" - fs. 1023 vta.-.

Contrariamente a lo planteado por la empeñosa defensa, la intervención penalmente relevante del profesional en la maniobra comprobada se establece entonces a través del aporte que aparece expresamente señalado en el fallo y, como se verá luego, resulta presupuesto adecuado de la imputación penal que se le dirige. El tribunal oral aseveró en esa línea que la evidencia reunida "prueba acabadamente que sólo el contador fue el autor material de la registración contable, disponiendo que las operaciones comerciales entre la firma Krochink y su principal proveedor se registren con datos falsos, pues no se registraron en el libro IVA que correspondía las notas de crédito, que fueron incorporadas como facturas de compra, originándose así doble registración, situación que motivó el ajuste tanto en IVA como en ganancias" -fs. 1023 vta.-.

El a quo sostuvo que fue el mismo contador el que computó las facturas de "Priexa S.A.", entregando sólo fotocopias simples sin autenticar. Ello no es causal -agregó-, "pues el profesional sabía que debía entregar el documento respaldatorio de la operación, tal como había sido emitido, pues inexorablemente la fiscalizadora le iba a reclamar el original. Pero la AFIP de todos modos controló", estableciendo que "esa empresa se dedicaba a la venta de insumos médicos" -fs. 1024-.

Al mismo tiempo, el tribunal de mérito consideró en su análisis el comportamiento de Budasoff ante los funcionarios de la AFIP. Expuso que "desde el comienzo del proceso administrativo surge claramente que tanto los libros contables como las actas del directorio se encontraban en su estudio contable, ubicado en calle [...], hecho que puede inferirse que allí, bajo su exclusiva dirección, se elaboró la contabilidad que se reflejó en las declaraciones juradas engañosas y por tanto confeccionada con datos falsos", como "las actuaciones O.I. Nº 8187-6, Cuerpo Principal" -fs. 1024-.

En su razonamiento el a quo añadió que los dichos del coimputado Krochink "se tornan creíbles, porque reflejan un modo de actuar que se compecede con un normal suceder y porque existen pruebas idóneas que así lo explican". Además, expuso que Krochink "no trató de eludir su responsabilidad, ni trasladarla al contador de la empresa", sino que "simplemente destacó y mostró quién era el profesional que llevaba la contabilidad, pues él se dedicaba a la parte comercial. No son datos de un delator, como se

trató de descalificarlo en la audiencia, pues sólo relevó lo que en una primera mirada es una actividad lícita -fs. 1024 vta.-".

Esas apreciaciones son lógicamente consistentes y responden a la experiencia social y profesional de modo que resultan idóneas para analizar la eficacia probatoria de la versión consignada, en tanto reconoce en su inferencia el aporte de otros elementos de juicio.

Por lo demás, el a quo resaltó que los dichos de Krochink se corresponde con el acta de fs. 3/4 del expediente administrativo, en el sentido de que al inicio de la fiscalización, el mencionado imputado manifestó espontáneamente a los inspectores Vignolo y Gregorutti que los libros de asamblea y los contables se encontraban en el estudio del contador Budasoff y que los asientos diarios, libro diario, inventario y balance, libro de actas de accionistas y de directorio eran confeccionados y se hallaban en el domicilio del mencionado profesional -estos dichos se compadecen totalmente con lo vertido por el contador Budasoff, se destacó en la sentencia recurrida-.

En esa misma consideración se remarcó que en el expediente administrativo obra una nota dirigida a la contadora Gregorutti del 3/8/00 firmada por Budasoff "en calidad de contador de la firma Krochink S.A.". El tribunal oral calificó de "reveladores de hechos posteriormente negados" a los términos empleados en dicha nota, pues Budasoff contestó el requerimiento del 30/6/00, haciendo llegar a la fiscalizadora, "fotocopia de balances correspondientes a los períodos 1998 y 1999, papeles de trabajo de la DDJJ 1999 de Ganancias Sociedades. Solicitó también Budasoff que la verificación de los libros IVA Compras y Ventas sea en el estudio contable del contribuyente [...]-, aduciendo que el sistema de registración utilizado no permite enviar tal información vía diskette. Aportó información respecto a General Motors, manifestando que los principales clientes de la empresa no los puede informar debido a que son distintos, pues la actividad es la venta de unidades 0 km". Puso de relieve el a quo que a fs. 16 del cuerpo principal de las actuaciones administrativas Budasoff quedó a disposición de la fiscalizadora para proporcionar la documentación faltante respecto del requerimiento efectuado -fs. 1024 vta.-.

También tuvo en cuenta el tribunal de juicio a fin de demostrar la vinculación de Budasoff con la empresa "Krochink S.A.", el poder general para juicios y asuntos administrativos otorgado por Sebastián Krochink a favor del Dr. Horacio Daniel Heit y del CPN Julio Rubén Budasoff, y que "en ese carácter entregó los libros según luce a fs. 60, pues en el recuadro donde dice firma y sello del contribuyente o responsable, aparece una firma similar a la del imputado y la aclaración -apoderado-, documental que al serle exhibida a la contadora Gregorutti, reconoció y explicó que se confeccionó en el estudio del contador de la empresa sometida a fiscalización. En este tópico existe plena convergencia" -fs. 1025-.

En tal sentido, la sentencia ha señalado de parte de Budasoff comportamientos que constituyen una actuación disvaliosa y desaprobada y que no pueden ser integrada al ámbito de lo profesionalmente adecuado. Se trata pues de conductas que carecen de neutralidad respecto del hecho finalmente ejecutado por Krochink ya que lejos de haber sido desviadas por éste en ese sentido, estuvieron previstas para la ejecución de la evasión. La actuación de Budasoff, conforme lo indica el fallo, no ha sido la de una intervención profesional que luego fuera orientada ilícitamente por el receptor de manera inopinada. La sentencia, en virtud de la prueba que valora, considera que desde el primer momento se había pautado ese aporte fundamental, por lo que la actuación de Budasoff no queda legitimada por el ejercicio del rol de contador.

Las alegaciones del recurrente en ese punto no permiten desmentir las consideraciones del a quo respecto de la adaptación de la labor profesional de Budasoff al plan delictivo de Krochink. Sólo se puede hablar de conductas neutrales, profesionalmente adecuadas o meramente estereotipadas, en supuestos donde aquéllas no están inicialmente integradas a converger mediante acuerdo previo en una finalidad ilícita.

Por ello, resulta razonada la afirmación efectuada por el tribunal oral relativa a que "quedó acreditado, más allá de toda duda, que la registración contable y las declaraciones juradas fueron confeccionadas bajo la exclusiva responsabilidad del contador Budasoff, lo que lo transforma en partícipe necesario de la conducta que se le enrostró al presidente de la firma obligada al pago de los tributos. Es que cada acto parcial que realizó Budasoff posee la característica de ser autónomo y ejecutado dentro del ámbito de responsabilidad del sujeto que lo realiza, tuvo la posibilidad de elegir plantearlos legalmente o pergeñar esas maniobras engañosas, que en definitiva ejecutó, en el marco de una diversificación de funciones pre y coordinadas, por lo tanto esos actos ejecutados individualmente tienen relevancia jurídico penal y fueron realizados sabiendo que el plan que había dispuesto el presidente de la firma (Krochink S.A.), era evadir" -fs. 1025 vta.-.

Al respecto, el a quo relativizó motivadamente las manifestaciones de las empleadas del estudio contable de Budasoff, Aguiar y Riffel, señalando que "sólo trataron de conciliar sus dichos con las expresiones vertidas por su empleador". Pero destacó el testimonio de esta última en cuanto indicó que "a Krochink S.A. le efectuaban liquidación de impuestos y haberes, lo que constituye por cierto, un dato más para apoyar la afirmación de que en ese estudio se llevaba la contabilidad de la empresa obligada". Fundamentalmente el tribunal oral señaló con argumentos de sentido común la inconsistencia de algunos

dichos de los dependientes del imputado. Así expresó que respecto "a que ningún profesional revisaba esos números, según las manifestaciones de las empleadas del imputado, no resulta creíble, pues son testigos cuyos dichos deben ser valorados teniendo presente que son carentes de independencia, sólo destinados a morigerar una situación que comprometía a su empleador" -fs. 1026-.

En esa línea la prueba a la que refiere el tribunal de juicio permite señalar a Budasoff como el sujeto competente que a través de un dominio del hecho desarrolló un aporte esencial para las maniobras de evasión. En tal sentido, no resulta óbice para la imputación el hecho de que no hubiere ejecutado de propia mano determinadas tareas de redacción, pues de lo que se trata es de identificar sobre quién recae el deber profesional y que éste hubiera sido concretado a través de los conocimientos propios de esa labor. En tal caso, quien redactó o escribió empíricamente no modifica el sentido normativo del dominio del hecho que tenía Budasoff al desarrollar sus competencias profesionales que aparecen ligadas a ciertos deberes específicos.

Por tales motivos carece de significación que materialmente las empleadas del estudio realizaran las declaraciones juradas, puesto que jurídicamente la confección de ellas es efectuada dentro del ámbito de competencia del profesional que ejerce una función reglada de naturaleza normativa -en este caso, un contador público nacional- y bajo su control. Lo importante en este aspecto es el rol asumido por el contador y la consecuente violación del deber propio de su profesión con el objeto de facilitar el delito especial cometido por Sebastián Krochink en nombre de la persona jurídica que presidía (art. 14 de la ley 24.769) y que era el sujeto obligado al pago de los tributos nacionales evadidos.

La naturaleza de los delitos especiales, como el de la evasión tributaria, exige determinar si exteriorizan una pura infracción de deber o si además de ésta, el tipo penal reconoce un campo de dominio u organización. Esto es así pues la participación de un tercero ajeno al deber -extraneus- puede quedar fuera de la imputación -al menos respecto del delito especial- si no reúne las características de ese autor cualificado -intraeus-.

Sin embargo, el delito de evasión conforme se encuentra tipificado en nuestro sistema no es un delito de pura infracción de deber ya que requiere en su ejecución de la conformación de comportamientos de simulación u ocultamiento, en definitiva, engañosos. Por eso se ejecutan a través de determinadas formas de organización o dominio que trascienden el simple incumplimiento. Dicho de otro modo, la evasión punible no se constituye por la mera omisión del deber de pagar las obligaciones tributarias sino que esto debe acontecer en un marco de organización descrito como engañoso.

Justamente, el aporte de Budasoff se integra en ese ámbito donde la cualificación no es relevante para la imputación del tipo, ya que se concreta en lo que tiene de engañoso el comportamiento del obligado y no de pura inobservancia de los deberes frente al fisco. El extraneus en tanto adecua su comportamiento para facilitar el modo de organizar el incumplimiento de los deberes tributarios por parte del obligado -intraeus- puede participar de la ejecución final del delito especial, aunque no ciertamente como autor, a pesar de lo determinante que resulte su aporte para la ejecución.

Por eso resulta correcto que el a quo señale como presupuestos de esa imputación que "tanto la contabilización de una factura falsa para el cálculo de la base imponible, como la omisión de contabilizar el pago por servicios efectivamente prestados a terceros, para el mismo cálculo, son la exteriorización de una falsedad del aspecto material de la obligación tributaria, en su caso, y del aspecto material del hecho imponible, en el otro. Todos estos datos fueron volcados en las declaraciones juradas para liquidar el IVA y Ganancias, en los períodos imputados" -fs. 1026-.

Asimismo, el a quo expresó que la imputación referente al art. 15 de la ley 24.769 también ha quedado acreditada. Cabe recordar que la vinculación de Budasoff con la empresa data -según sus propios dichos- del año 1995, realizando anualmente el balance, su análisis y el "dictamen o juicio de probabilidad".

En tal entendimiento, el tribunal oral expresó -citando al perito contador Muzzachiodi- que para realizar una auditoría externa se deben tener en cuenta el "...libro diario, inventario y balances, puede chequearse el libro de IVA, cuentas corrientes de proveedores, de acreedores, stock, libro bancos, resúmenes bancarios, declaraciones juradas impositivas, toda la información que respalda las operaciones, remitos eventualmente" -fs. 1026-.

La sentencia ha considerado indudable a partir de la prueba que valoró adecuadamente que Budasoff, en su condición de contador de la firma "Krochink S.A.", "auditó y certificó el estado contable correspondiente al período 1/1/98 al 31/12/98, contribuyendo así por ese período y respecto al impuesto a las ganancias, la comisión del delito de evasión fiscal" -fs. 1026 vta.-

Esta imputación resulta suficientemente motivada por el a quo, teniendo en cuenta que los trabajos contables que efectuó Budasoff "lo colocan realizando un especial aporte técnico, exclusivamente para facilitar la comisión del delito previsto en el art. 1º de la Ley Penal Tributaria, por lo que según la norma le corresponde las penas por su participación criminal en esos hechos, más la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena" -fs. 1026-.

A través de su actuación profesional Budasoff no ha perseguido una finalidad jurídicamente protegida, de la que pueda predicarse su carácter inocuo o ajustado a sus funciones. Por el contrario, ha adaptado su aporte especializado al plan delictivo de Krochink, alejando pues su comportamiento técnico de las reglas que permiten excluir responsabilidad en virtud de su ajuste a las funciones profesionales. No es parte de la labor profesional de un contador, como lo es Budasoff aportar conscientemente al engaño en virtud del cual su cliente concretara el delito de evasión. La adaptación de su tarea a la finalidad ilícita de su cliente permite considerar que su intervención en el hecho es penalmente relevante ya que ha hecho parcialmente suyo el suceso delictivo de Krochink.

Por esas mismas razones también corresponde rechazar el agravio defensivo consistente en que en la resolución impugnada se "haya entendido que la participación se efectuara con un aporte realizado en un estadio previo al principio de ejecución del hecho y lógicamente previo a su consumación y sin embargo [se] lo haya tomado como penalmente relevante", en el sentido de que "la labor de auditoría no es indicativa de la participación de un hecho punible", "fue realizada antes de la confección de la declaración jurada del impuesto a las ganancias" y "no se encuentra probado que esa auditoría haya servido de base para la confección de las DDJJ de impuesto a las ganancias..." -fs. 1042 vta./1043-.

En primer lugar, como se vio supra, el tribunal oral tuvo fehacientemente acreditada la participación de Budasoff en el hecho delictivo a través de su aporte técnico contable. Es decir, el tribunal de mérito al momento de apreciar las pruebas producidas en juicio se ha atenido a las reglas de la sana crítica racional, valorando acertadamente el plexo probatorio obrante y concluyendo fundadamente en la intervención penalmente relevante del nombrado en el hecho.

Pero en segundo término, Budasoff fue condenado en calidad de partícipe primario, respetando así, como se vio, la naturaleza de delito especial propio que presenta la evasión tributaria, que determina que sólo puede ser autor quien reúne los requisitos típicos establecidos en la norma "el obligado"-, condición que le es ajena en este caso al contador. Sin embargo, como se puntualizó antes, el aporte efectuado por el profesional se ha mostrado esencial y concretado en aquel ámbito de organización que habilita la intervención del extraneus. Por eso su calidad de partícipe primario surge de la importancia de su ayuda técnica aunque ésta se realizara en una etapa previa a la ejecución, condicionada a la infracción del deber por parte del obligado en la medida que conforma una orientación compartida con Krochink.

Sobre esos presupuestos, la circunstancia de que el aporte haya sido en la etapa anterior a la ejecución del delito no tiene la relevancia que pretende asignarle el recurrente, ya que el ilícito ha sido finalmente concretado por Krochink, otorgándole entonces eficacia decisiva a ese obrar antecedente. De hecho, aportes previos pueden ser de tal magnitud que configuren de manera determinante la instancia de ejecución, marcando pues que esa ayuda cobre una relevancia singular. La actuación del obligado ha dado comienzo a la ejecución del hecho y en esa instancia al menos, el aporte precedente adquiere relevancia típica en el delito finalmente imputado en tanto integra un designio común planificado.

En el caso bajo análisis esa actuación profesional no pierde significación por haber sido realizada en la etapa previa de la ejecución, sino que tratándose de un delito especial propio -aunque no de pura infracción de deber- por intensa que sea la configuración técnica del hecho en relación con la ejecución final, nunca podrá alcanzar la determinación de autoría. Sin embargo, la especial relevancia de la asistencia profesional de Budasoff implica que aun concretándose en la instancia antecedente a la ejecución contenga todos los requisitos de una complicidad primaria a partir de la exteriorización del obligado contrariando sus deberes fiscales. Como toda participación su accesoriedad determina que la relevancia típica se produzca a partir de la ejecución del hecho por el autor. Esto, justamente es lo que ha ocurrido en este caso.

Esto es congruente con la afirmación de la doctrina en punto a la distinción general entre autor y cómplice en virtud que "...media una profunda diferencia entre prestar una cooperación necesaria al hecho -que es lo que hace el ejecutor- y prestar una cooperación necesaria al autor del hecho, que es lo que hace el cómplice primario. Por consiguiente el art. 45 crea una regla de punición ... en aquellos casos de complicidad en que el sujeto, pese a hacer un aporte necesario, no puede ser considerado autor..."

En el caso de los delitos especiales resulta aplicable la idea de que "...el código argentino contempla otro supuesto en que quien realiza un aporte necesario también debe ser considerado cómplice primario: se trata de los aportes necesarios que se hacen en la etapa preparatoria del delito (...) Por ende, los aportes indispensables preparatorios constituyen complicidad primaria" (cfr. Zaffaroni, E. Raúl; Alagia, Alejandro; Slokar, Alejandro; "Derecho Penal Parte General", Ediar, Buenos Aires, 2005, p. 789/790 y sus citas).

En resumen, la calidad de partícipe primario de Budasoff está justificada no sólo por la imposibilidad de ser autor -el art. 1º de la ley 24.769 contempla un delito especial propio que sólo admite la autoría del "obligado"-, sino porque el aporte necesario realizado en la etapa preparatoria del delito, es decir, antes de su ejecución, determina en el régimen del Código Penal argentino -según su art. 45-, la complicidad primaria.

En definitiva, ha quedado acreditado ese aporte necesario penalmente relevante efectuado por Budasoff en los hechos ilícitos calificados como evasión tributaria simple respecto de los impuestos al valor agregado y a las ganancias por los períodos imputados (art. 1º de la ley 24.769) así como también plenamente justificada la pena de inhabilitación especial impuesta en virtud del art. 15 inc. "a" de la mencionada ley.

-V-

Por lo tanto, considero que corresponde:

1º) Tener por desistido el recurso de casación deducido por la defensa particular de Sebastián Krochink a fs. 1046/1059, con costas (arts. 443, primer y segundo párrafo, del Código Procesal Penal de la Nación).

2º) Rechazar el recurso de casación interpuesto por la defensa particular de Julio Rubén Budasoff a fs. 1032/1045 vta., con costas (arts. 470 y 471, ambos a contrario sensu, 530 y 531 del Código Procesal Penal de la Nación).

Tal es mi voto.

El señor juez doctor W. Gustavo Mitchell dijo:

Que adhiere al voto precedente y emite el suyo en igual sentido.

El señor juez doctor Luis M. García dijo:

Concuerdo en lo sustancial con todo lo que expone el juez doctor Yacobucci en el voto que lidera este acuerdo.

Sólo considero necesario formular dos precisiones sobre el alcance de mi concordancia, en lo que concierne a la interpretación del alcance de los arts. 1 y 15 de la ley 24.769.

-I-

Entiendo que, por lo regular, toda cooperación necesaria a la ejecución de un hecho, prestada en el mismo momento de la ejecución, sin la cual el hecho no podría cometerse, será en principio fundamentadora de un dominio del hecho según el plan común, y por ende, calificada a título de coautoría (confr. p. ej. BACIGALUPO, Enrique, Derecho Penal, Parte General, 20. ed. Hammurabi, Buenos Aires, 1999, p. 530; JESCHECK, Hans-Heinrich, Lehrbuch des Strafrechts, Allgemeiner Teil, 4a. Edic., Duncker & Humblot, Berlín, 1988, p. 616).

Desde la perspectiva de la regla general, la participación primaria puede tener lugar en la preparación, esto es, antes del comienzo de ejecución del hecho (confr. BACIGALUPO, op. cit., p. 531; ROXIN, Claus, Autoría y dominio del hecho en Derecho Penal, traducc. de la 60 edic. alemana, Marcial Pons, Madrid, 1998, 28, ps. 331/334; OTTO, Harro, Grundkurs Strafrecht, 3a. edic., de Gruyter, Berlín, p. 350; STRATENWERTH, Günter, Derecho Penal, Parte General, I El hecho punible (sic), traducc. de la 40. Edic. Alemana, Hammurabi, Buenos Aires, 2005, p. 417, nro. 128 y ss.; Mir Puig, Santiago, Derecho Penal, Parte General, 40. edic., edic. PPU, Madrid, 1996, p. 406, nro. 78).

A este respecto, no "cabe decir que alguien que sólo ha cooperado preparando realmente pueda dominar el curso del suceso. Si el otro obra libre y autónomamente, en la ejecución él queda dependiendo de la iniciativa, las decisiones y la configuración del hecho del ejecutor directo [...] quien sólo contribuye a auxiliar en la preparación en algún momento tiene que dejar de su mano el hecho y confiar a partir de entonces en el otro" (ROXIN, op. cit., ps. 323, 324).

La punibilidad de la cooperación a la preparación del hecho, depende en todo caso de que éste comience a ejecutarse por el autor (confr. JESCHECK, p. 593 y 627; STRATENWERTH, op. cit., p. 417, nro. 128, y p. 432, nro. 169).

La cooperación necesaria en el momento de la ejecución del hecho será excepcional, ya que como regla, el carácter necesario para la ejecución podrá fundar el codominio del hecho y por ende la imputación de coautoría. Excepcionalmente, en los delitos especiales propios, o de infracción al deber, un agente no cualificado puede cooperar a la ejecución como partícipe primario desde el comienzo de ejecución hasta la consumación, pero no puede ser calificado como autor (ROXIN, op. cit., ps. 386 y ss.; JESCHECK, p. 613). Esta excepción comprende los casos en los que sólo alguno o algunos de los que cooperan en común durante la ejecución del hecho y la dominan, reúnen las calidades especiales de autoría exigidas como fundamento de la punibilidad -y no meramente como fundamento de la medida de la pena-. Los agentes no calificados no pueden ser autores, sino a lo sumo partícipes necesarios.

El art. 45 C.P. enuncia que "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".

Las formulaciones anteriores, son perfectamente ajustadas al texto de la ley: a) hay personas que toman parte en la ejecución del hecho, y tienen la pena establecida para los autores -en esta categoría están comprendidos los autores, y quienes prestan una cooperación necesaria al hecho pero que no pueden ser tenidos por autores porque no reúnen las calidades especiales requeridas por la figura legal como fundamento de la punibilidad; b) hay personas que no toman parte en la ejecución del hecho pero tienen la pena establecida para los autores, porque prestan a éstos un auxilio o cooperación sin los cuales no habría podido cometerse, aquí están comprendidos los aportes o la cooperación en la etapa de preparación, necesarios para la ejecución, pero que no fundan un dominio de la ejecución del hecho, porque la decisión sobre el comienzo de ejecución depende de los autores; c) hay personas que inducen o instigan el hecho, por determinación del autor, lo que por definición supone una actividad del instigador o inductor, causal de esa decisión del autor, previa al comienzo de ejecución.

También en el campo de la llamada cooperación secundaria o mera complicidad, regulada en el art. 46 C.P., es evidente que se comprende la cooperación "a la ejecución del hecho" y no "en la ejecución del hecho", y en ella están incluidos aportes previos al comienzo de ejecución.

La pretensión de la defensa de que la eventual cooperación a la preparación de un hecho punible en el estadio anterior a su comienzo de ejecución, carece de relevancia penal, no puede ser de recibo, y no consulta el texto legal del art. 45 C.P.

En el caso del delito del art. 1 de la ley 24.769, sólo puede ser autor "el obligado", y los que cooperen con éste aun durante su ejecución, con aportes sin los cuales el hecho no hubiese podido cometerse, serán tenidos por partícipes necesarios. Por tal razón, ninguna cooperación del aquí imputado, por necesaria que fuese a la ejecución de la evasión, podría dar lugar a una atribución de coautoría, sino que debería ser tenida como participación primaria.

-II-

Entiendo también necesaria una segunda precisión que refuta de modo definitivo la censura de la defensa en este tópico. Sostiene que el aporte atribuido en la sentencia al Contador Público Julio Rubén Budasoff ha tenido lugar en la etapa de preparación, y no en la ejecución del delito de evasión del art. 1 de la ley 24.769. Sin embargo, no propone criterio alguno para afirmar tal aserto.

Esta disposición castiga con pena a quien "mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional [siempre que el monto evadido excediere ciertas sumas por cada período fiscal o por cada tributo]".

La evasión consiste en la omisión de ingreso integral y oportuno del tributo debido por el obligado, en un período fiscal determinado, pero no se agota en el puro incumplimiento, que es penalmente irrelevante. La figura consiste en la omisión de ingreso integral rodeada de actos concomitantes o precedentes, realizados para ocultar la existencia, la naturaleza, los sujetos o circunstancias de los actos que constituyen la base de la obligación tributaria, o rodeada de la suposición o apariencia de actos que disminuyen o compensan esa obligación, dificultando o impidiendo de tal manera el conocimiento por la administración de los actos que constituyen la base de la determinación de la obligación tributaria. El ocultamiento o la suposición de esos actos sólo es relevante para la tipicidad si adopta las formas de presentación de declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño. Además la ley establece como penalmente relevante la evasión que supera ciertos montos por período fiscal o por cada tributo. Se trata pues de una acción compleja que requiere de esa declaración, ocultación o ardid o engaño y, además de la omisión de ingreso integral y en tiempo oportuno del tributo debido por el obligado (en sentido análogo, CATANIA, Alejandro, Régimen Penal Tributario, 2a. Edic., Del Puerto, Buenos Aires, 2007, ps. 57/59, requiere acumulativamente la realización de "actos u omisiones ardidosas" + "omisión del pago de tributos").

Entendida de este modo la figura legal, la presentación de las declaraciones engañosas, los ocultamientos maliciosos, o los ardidés o engaños constituyen el comienzo de ejecución de la evasión, que sólo puede tenerse por consumada al momento del vencimiento de la obligación de ingreso del tributo correspondiente al período fiscal contemplado para la liquidación del impuesto de que se trata, al que los actos supuestos o los actos ocultados por esas maniobras se imputaron o debían imputarse, respectivamente.

De tal suerte, entre el comienzo de ejecución y la consumación es posible la tentativa (art. 42 C.P.). Así se sostiene que, "quien despliega una maniobra engañosa o ardidosa mediante la cual oculta, modifica, disimula o no revela la real situación económica o patrimonial, con el objeto de dificultar o impedir la fiscalización o la percepción de tributos, y de la cual se puede derivar un perjuicio patrimonial al fisco, ya inició los actos tendientes a lograr la finalidad de evadir [...]; aquellos actos implican un inequívoco peligro inmediato para el bien jurídico que se protegía por el art. 2º de la ley 23.771 [...] los actos examinados implican el comienzo de realización del plan de evasión del autor, y que las conductas que se describen por el art. 1º de la ley 23.771 constituyen actos de tentativa del delito de evasión tributaria, tanto del que se establecía por el art. 2º de aquel ordenamiento, como de los que se establecen

por los arts. 1º y 2º de la ley 24.769, en atención a la analogía que se advierte en el núcleo de estos tres últimos tipos penales" (confr. GARCÍA BERRO, Diego, La tentativa de evasión tributaria, en E.D. Suplemento de Derecho Penal y Política Criminal, 6/10/2000, p. 1, esp. p. 2; concuerda en parte con éste CATANIA, op. cit. p. 80).

Las declaraciones engañosas o las maniobras ardidosas sólo constituirán el comienzo de ejecución, cuando constituyan el ocultamiento de un hecho o acto ya acaecido o realizado de aquellos que la ley toma en cuenta para la determinación de la obligación tributaria, o de las circunstancias de éste, o cuando constituyan la suposición de un hecho o acto no acaecidos, o de las circunstancias de éste, que de haber acaecido o haberse realizado sería relevante para la determinación de la obligación tributaria. Los actos anteriores a éstos, quedan en el campo de los actos preparatorios de la evasión, por ejemplo, la creación de documentación falsa -en sentido natural y no necesariamente típico de las falsedades documentales- con el fin de emplearla en el futuro como respaldo contable, pero no imputada todavía a la contabilidad del obligado, esto es, no empleada aún, como respaldo contable.

Sentado lo anterior, observo que en la sentencia se han tenido por probados -por unanimidad- los siguientes hechos: "[...] ha quedado definitivamente probado que la firma -Krochink S.A.- ha evadido tributos nacionales correspondientes: a) al Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), por los períodos 02/99 al 12/99, por un monto total de \$[...] y por los períodos 01/00 al 05/00 por la suma de \$[...]; b) al Impuesto a las Ganancias, período 1998 por la suma de \$[...]. Ello se ha concretado mediante las maniobras que se indicarán de inmediato, las que le permitieron declarar menores ingresos de los que correspondía, materializadas en los registros de la empresa, en los libros de IVA compras e IVA ventas. A-) En el primero de ellos se detectó registro de créditos fiscales menores a los consignados en las declaraciones juradas correspondientes a los períodos fiscales indicados, razón por la que la AFIP impugnó dichos créditos carentes de respaldo documental. Así, analizadas las operaciones comerciales entre la firma -Krochink S.A.- y su principal proveedor de automóviles -General Motors Argentina s.a- y comparado lo informado por ambas firmas, el Organismo advirtió que -Krochink S.A.- había omitido registrar facturas en el libro IVA que correspondía, así como notas de crédito; otras fueron incorporadas como facturas de compra, originándose así dobles registración, lo que obligó al Organismo a realizar los ajustes tributarios tanto en el I.V.A. como en Ganancias, de la siguiente manera: a) en el primero de los impuestos referidos, por los períodos más arriba indicados, fue incrementado el débito fiscal consignado por la contribuyente en sus DD. JJ., en la medida del impuesto discriminado en las citadas notas de crédito; del mismo modo fue incrementado el monto del crédito fiscal declarado, de acuerdo a las operaciones de compra no registradas, consideradas como ventas omitidas, por aplicación del índice de utilidad bruta declarado por la firma en el ejercicio 1999; b) en el impuesto a las ganancias por el período 1998, el Organismo concluyó que las diferencias de compras se encontraban subsumidas en las diferencias de ventas detectadas para ese período, ello en relación con las conclusiones extraídas de los registros en los libros del IVA y lo imputado en las declaraciones juradas del impuesto referido. B-) Por lo demás y con relación a las operaciones de compra de servicios registradas por la empresa -Krochink S.A.- en su libro IVA compras, como correspondiente al período -enero 2000-, hechas a la firma -PRIEXA S.A.-, la contribuyente aportó facturas en fotocopias simples, sin autenticar, razón por la cual la AFIP le requirió, sin éxito, la presentación de las facturas originales, así como la exhibición de los registros de pagos parciales y totales de los montos que corresponderían a tales facturas de compra y los comprobantes que los respaldarían, lo que tampoco fue atendido por la contribuyente, por la que se consideró que las facturas cuyas copias aportadas como provenientes de PRIEXA S.A. eran apócrifas, impugnándose en consecuencia el crédito fiscal discriminado en las mismas por el período Enero de 2000.- (fs. 1016/vta.)

A su vez, en lo que concierne a la acusación dirigida contra Julio Rubén Budasoff, por mayoría se ha tenido por probado que: La prueba aportada prueba acabadamente que sólo el contador fue el autor material de la registración contable, disponiendo que las operaciones comerciales entre la firma Krochink y su principal proveedor, se registran con datos falsos, pues no se registraron en el libro IVA que correspondía, las notas de crédito, que fueron incorporadas como facturas de compra, originándose así, doble registración, situación que motivó el ajuste tanto en IVA como en ganancias. El mismo contador, que según se verá más adelante fue el único que entregó documentación a la fiscalizadora, y computó las facturas de -Preixa S.A.- entregando sólo fotocopias simple, sin autenticar, sin que hasta el momento pudiera obtenerse la factura original. Este hecho no es casual, tiene significación, pues el profesional sabía que debía entregar el documento respaldatorio de la operación, tal como había sido emitido, pues inexorablemente la fiscalizadora le iba a reclamar el original. Pero la A.F.I.P. de todos modos controló, pues estableció, a través de circularizaciones, que esa empresa se dedicaba a la venta de insumos médicos (fs. 1023vta./1024). Concluyó que por ello "quedó acreditado, más allá de toda duda que la registración contable y la declaraciones juradas fueron confeccionadas bajo la exclusiva responsabilidad del contador Budasoff, lo que lo transforma en partícipe necesario de la conducta que se le enrostró al Presidente de la firma obligada al pago de los Tributos. Es que cada acto parcial que realizó Budasoff, posee la característica de ser autónomo y ejecutado dentro del ámbito de responsabilidad del sujeto que lo realiza, tuvo la posibilidad de elegir entre plantearlos legalmente o pergeñar esas maniobras engañosas, que en definitiva ejecutó, en el marco de una diversificación de funciones pre y coordinadas, por lo tanto esos actos ejecutados individualmente tienen relevancia jurídico penal y fueron realizados sabiendo que el plan que había dispuesto el presidente de la firma -

Krochink S.A., era evadir" (Fs. 1025 vta.). También se ha sostenido en la sentencia que "de todos modos quedó acreditado que en su condición de contador de la firma -Krochink- auditó y certificó el estado contable correspondiente al período 1/1/98 al 31/12/98, contribuyendo así por ese período y respecto al impuesto a las ganancias, la comisión del delito de evasión fiscal. En este caso, los trabajos contables que realizó Budasoff, lo colocan realizando un especial aporte técnico, exclusivamente para facilitar la comisión del delito previsto en el art. 1º de la ley penal Tributaria, por lo que según la norma le corresponde las penas (sic) por su participación criminal en esos hechos, más la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena. Por cierto existe una interacción o interdependencia entre el delito de evasión simple y las prescripciones de esta norma, que permite aplicarla como norma de punibilidad complementaria" (Fs. 1026 vta.). Agregó el a quo que "Del análisis probatorio surge que para confeccionar las declaraciones juradas engañosas fue necesario la contribución del contador de la empresa ...si tenemos en cuenta que la evasión consiste en inducir a engaño al ente fiscalizador, para pagar menos impuesto del debido, el balance confeccionado falsamente, que permite ocultar la verdadera ganancia de la empresa, es un medio idóneo, para conseguir el fin deseado, porque ello induce a engaño al ente fiscalizador, máxime cuando cumple con los recaudos legales, entre los que se encuentra como fundamental la certificación de un profesional de ciencias económicas... En esas condiciones, la intervención como partícipe del contador fue primaria, pues de no contar con su colaboración en la certificación del balance, éste no podría haber sido utilizado para respaldar, falsamente, menores ganancias de las realmente obtenidas..." (Marconi Norberto J., Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social, La Ley, 7/05, págs. 74/79 (del voto del Dr. Beltrame, fs. 1027).

Como he señalado, concuerdo con lo que se expresa en el primer voto en punto a cómo el a quo ha arribado a esas determinaciones de hecho. Por lo que sólo me detendré en la subsunción típica de la que la defensa se agravia.

Los actos atribuidos a Julio Rubén Budasoff en la sentencia pertenecen básicamente a dos conjuntos distintos: a) la atribución general de actividades contables, y la preparación de liquidaciones y declaraciones de impuestos, y b) la certificación de estados contables.

Los dos conjuntos conciernen al comienzo de ejecución del delito de evasión tenido por probado en el proceso, porque consisten en registraciones contables y preparación de declaraciones juradas para la liquidación de los tributos. Entre las primeras registraciones se cuentan el registro de créditos fiscales menores a los consignados en las declaraciones juradas correspondientes a los períodos fiscales indicados, la omisión de registro de facturas en el libro IVA, la omisión del registro de notas de crédito; la contabilización de notas de crédito como facturas de compra, originándose así doble registración, y el incremento del monto del crédito fiscal declarado por omisión de registro de operaciones de compra, y el registro de operaciones de compra de servicios que se reputaron inexistentes. Entre los segundos, se cuenta la certificación de estados contables.

La obtención de fotocopias simples de las facturas alegadamente emitidas por la empresa PREIXA S.A., pertenece a una etapa previa al comienzo de ejecución, y sólo es relevante, como acto ejecutivo la inclusión en la contabilidad, como gasto, de los hechos a los que se refieren esas copias de facturas, en el que la suposición del hecho integra las maniobras ardidosas.

La cooperación atribuida al imputado constituye participación necesaria en los términos señalados precedentemente, en tanto está dirigida a ocultar la existencia de ciertos hechos relevantes para la determinación del impuesto, y a suponer gastos que también son relevantes para establecer la existencia y monto de la obligación tributaria. En la sentencia se ha tenido por probado que el ente ideal obligado no ingresó de modo integral y en tiempo oportuno el tributo debido, sino uno menor liquidado sobre la base de esas maniobras ardidosas. No ha habido, pues, errónea aplicación de la ley sustantiva al calificar esos aportes a título de participación en la ejecución de la evasión consumada del art. 1 de la ley 24.769.

Los aportes comprendidos en el conjunto identificado con la letra a, no caen bajo el supuesto de hecho del art. 15, inc. a, de la ley 24.769, aunque sí está comprendida en éste la certificación de balances y estados contables, que resultó necesario para disminuir la base de tributación del impuesto a las ganancias. En efecto, esta disposición establece: El que a sabiendas 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.

De esta disposición se extrae que ciertas formas de participación en los delitos definidos en la ley, consistentes en actos específicos -emitir dictámenes, informar, dar fe, autorizar o certificar actos jurídicos, o balances o estados contables, o documentación, requieren ciertas calidades de los partícipes y se castigan con pena de inhabilitación especial "además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho". De suerte tal que hay actos de cooperación que no están comprendidos en esa enumeración, y otros de cooperación, realizados por las personas competentes para realizar esos actos específicos, que acarrearán junto con la pena general de la participación, la pena conjunta de inhabilitación.

En la sentencia se ha atribuido a Julio Rubén Budasoff la certificación de estados contables, previos a la omisión de ingreso integral de los tributos debidos por concepto de impuesto a las ganancias, en el caso la certificación del estado contable correspondiente al período 1/1/98 al 31/12/98. De tal suerte, no ha habido en su caso errónea aplicación del art. 15 de la ley 24.769.

-III-

Con estas razones adicionales, que sumo a las expresadas en el primer voto, adhiero en todo cuanto allí se propone.

Tal es mi voto.

En mérito al resultado habido en la votación que antecede, la Sala II de la Cámara Nacional de Casación Penal

RESUELVE:

1º) Tener por desistido el recurso de casación deducido por la defensa particular de Sebastián Krochink a fs. 1046/1059, con costas (arts. 443, primer y segundo párrafo, del Código Procesal Penal de la Nación).

2º) Rechazar el recurso de casación interpuesto por la defensa particular de Julio Rubén Budasoff a fs. 1032/1045 vta., con costas (arts. 470 y 471, ambos a contrario sensu, 530 y 531 del Código Procesal Penal de la Nación).

Regístrese, notifíquese en la audiencia designada a los fines del artículo 400, primera parte, del Código Procesal Penal de la Nación en función del artículo 469, tercer párrafo, del mismo ordenamiento legal y remítase al tribunal de procedencia sirviendo la presente de atenta nota de estilo.

Guillermo J. Yacobucci

W. Gustavo Mitchell

Gustavo J. Alterini
SECRETARIO

BIBLIOGRAFIA

- ✘ Belasio, Alfredo: “Multas y clausura, ley penal tributaria comentada” - Ediciones Universidad
- ✘ Bertazza, Humberto J.; “El rol del profesional en Ciencias Económicas ante la nueva Ley de Lavado de Dinero”- Errepar, Doctrina Económica
- ✘ Boletín FACPCE - “Nuevas responsabilidades y sanciones para los profesionales en Ciencias Económicas”
- ✘ Cám. Nac. Penal Ec.: Cámara B: Seguridad y Custodia SRL (Incidente de apelación del auto de procesamiento)
<http://eol.errepar.com/sitios/eolgestion/Judicial/20110807092723446.docxhtml>
- ✘ Camarco Hernandez, David Francisco: Evasión fiscal: Un problema a resolver – Ediciones Dafra.
- ✘ Código Civil
- ✘ Código de Ética Unificado
- ✘ Código Penal
- ✘ Costa, Miguel M. , “La evasión fiscal y el régimen penal tributario”
- ✘ Diez Humberto, Coto Alberto y Diez Fernando. El ilícito en la ley de procedimiento tributario nacional. Un enfoque integral. Errepar
- ✘ Díaz, Vicente O: La responsabilidad penal de los asesores y consultores fiscales a la luz de la legislación penal tributaria - Doctrina Tributaria ERREPAR
- ✘ DGI (autos Lavezzari, José Luis - TF 21491-I) c/DGI
- ✘ Domínguez, Marcelo E.: Evasión tributaria y lavado de dinero. La responsabilidad profesional ante los incrementos patrimoniales no justificados - Doctrina Tributaria ERREPAR
- ✘ FACPCE: Memorando de Secretaria Técnica N° 02
- ✘ Gómez, Teresa, “La responsabilidad penal tributaria del profesional en Ciencias Económicas”
- ✘ Instrucciones de la A.F.I.P:
 - ✘ D.G.I. Instrucción General 359/97
 - ✘ D.G.I. Instrucción General 401/98
 - ✘ D.G.I. Instrucción General 408/98
 - ✘ D.G.I. Instrucción General 419/98
- ✘ Jarach, Dino, “Finanzas Públicas y Derecho tributario
- ✘ Ley de procedimiento Fiscal (Ley 11683)

- ✘ Ley Penal Tributaria (ley 24769)
- ✘ Litvin, César R.: "Responsabilidad profesional ante las distintas figuras típicas del artículo 15 de la ley penal tributaria" - ERREPAR - Doctrina Penal Tributaria y Económica
- ✘ Núñez, Ricardo: "Manual de Derecho Penal" - Editora Lerner
- ✘ Sequeira, Marcos A.: LA CONFIGURACIÓN DEL DELITO DE BALANCE FALSO FRENTE A LA RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE) 37 SOBRE AUDITORÍA DE ESTADOS CONTABLES - Práctica Integral Córdoba ERREPAR
- ✘ Waisberg, Simón.: La responsabilidad del contador público ante el régimen penal tributario - Doctrina Tributaria ERREPAR
- ✘ Yedro, Diuigildo: Responsabilidad tributaria y penal de los contadores certificantes de balances y auditorías - Doctrina Tributaria ERREPAR
- ✘ Zaffaroni, Eugenio R.: "Manual de Derecho Penal - Parte General" - Ed. Ediar S.A.
- ✘ <http://www.cpcecba.org.ar/>
- ✘ <http://www.errepar.com.ar>
- ✘ <http://www.facpce.com.ar>
- ✘ <http://www.infoleg.gov.ar/>