UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA MATANZA

ESCUELA DE POSGRADO

CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Y LEY PENAL TRIBUTARIO Y PREVISIONAL

"LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL CONTADOR PÚBLICO FRENTE AL ILÍCITO TRIBUTARIO"

AUTORA: Cra. Valentina María Fagiano

TUTOR: Mgter. Adelqui Ariel Lema

Octubre 2015

No me pusta in reductar.

INTRODUCCIÓN

Todo especialista del Derecho Tributario sabe la gran importancia que tienen los contadores públicos en la determinación de la materia imponible. Tiene a su cargo la liquidación de los impuestos de quienes les han encomendado esa función (cliente/contribuyente).

La tarea que realizan estos profesionales es de suma delicadeza, cuyo mal desempeño puede representarle tanto al contribuyente como a su propia persona y patrimonio un problema, no sólo económico sino también de carácter penal.

Mi trabajo como contadora pública/inspectora de la Administración Federal de Ingresos Públicos, me lleva a indagar constantemente la conducta del contador. Por tal motivo elegí esta temática, muy poco abordada todavía por la jurisprudencia, a los efectos de aprender y enriquecerme de la misma.

Por lo mencionado, el presente trabajo, se centra en determinar la responsabilidad solidaria del contador público frente a las declaraciones "fraudulentas" o "engañosas" presentadas por el contribuyente con el fin de evadir el pago del tributo.

Para analizar este tema describiré la responsabilidad solidaria descripta en la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones). Realizaré una comparación con la del Código Civil Argentino, y me centraré especialmente en la responsabilidad que le cabe al contador público, que se describe en el Art. 8 inciso e) de la mencionada Ley en comparación con la descripta por el art. 8° inc. a).

También desarrollaré los diferentes tipos de ilícitos tributarios en los cuales puede incurrir el contador público.

Además analizaré jurisprudencia que hace referencia a las temáticas descriptas en los párrafos precedentes, fallos del Tribunal Fiscal de la Nación, de la cámara Nacional de Apelaciones y de la Corte Suprema de Justicia

Finalmente emitiré las conclusiones pertinentes fruto de la investigación realizada.

Los objetivos planteados en esta tesina son:

- Estudiar la responsabilidad solidaria que le cabe al contador público como consultor/asesor técnico impositivo y como liquidador impositivo (preparación de las declaraciones juradas).
- Describir y aprender sobre los diferentes tipos de ilícitos tributarios en los cuales se puede incurrir.
- Investigar cómo está siendo tratado en los tribunales esta figura de responsabilidad que establece el Art. 8 inc e) de la Ley Nº 11.683,
- Plantear pasos a seguir desde la Administración Federal de Ingresos Públicos para poder responsabilizar adecuadamente el accionar doloso de los contadores públicos

CAPITULO I

LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

1. CAPITULO I – LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

1.1. CONCEPTO

1.1.2. SEGÚN LA LEY Nº: 11.683

La Ley Nº 11.683 en su Art. 8º, inciso e) habla de la responsabilidad solidaria diciendo:

"Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:

Los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo..."

En este inciso es donde puntualmente centraré la investigación de mi trabajo, ya que aquí podemos situar la conducta del contador público, quién con su acción dolosa o culposa podría facilitar la comisión del ilícito tributario.

En el ámbito fiscal, el elemento obligacional que hace nacer la relación Fisco-Contribuyente es la existencia de un hecho imponible definido por una ley. En este sentido podemos decir que no todas las personas son responsables tributarios, sino que lo serán en la medida en que la norma así lo establezca.

La Ley de Procedimiento Fiscal, en sus arts, 5° y 6°, clasifica a los responsables en dos categorías:

Por deuda propia: resultan obligados a cumplir con las deudas de carácter tributario aquellas personas a quienes las leyes impositivas designen como contribuyentes, en tanto se verifique respecto de ellos la realización del hecho imponible de que se trate. Recibe el nombre convencional de contribuyente el

destinatario legal tributario que debe pagar el tributo al Fisco. Al estar a él referido el mandato de pago tributario, pasa a ser sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal. Lógicamente se trata de un deudor a título propio.

Por deuda ajena: el art. 6º de la ley enumera los sujetos calificados como responsables del cumplimiento de la deuda ajena, designando a todas aquellas personas que por mandato de la ley están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser deudores de la obligación principal. Pero los "responsables" legalmente previstos, no surgen de apreciaciones discrecionales del legislador, toda vez que su regulación como tales responde a algún nexo económico o jurídico con el destinatario legal del tributo, por ejemplo: el matrimonio, la paternidad, la tutela, la curatela, la sindicatura, la dirección y administración, una actividad que permita la retención o percepción en la fuente, etc; es decir, existe en dichos casos una causa razonable que justifica el establecimiento del supuesto a partir de cuya configuración quedan obligados en carácter de responsables por deuda ajena.

Para las personas físicas bajo análisis nos debemos centrar en el segundo de los artículos, el cual establece que los mismos 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 fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de la citada ley.

En este razonamiento, se distinguen dos sujetos distintos:

- Aquellos que realizan en sí el hecho imponible
- Y aquellos otros que son sujetos, no porque se verifique en ellos el hecho imponible, sino porque la ley, por la vinculación que los liga con este hecho, le atribuye la

obligación o la responsabilidad del pago con su propio patrimonio.

El alcance de esta responsabilidad, está definida en el art. 8°, el cual establece que responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas.

El fundamento de esta responsabilidad solidaria radica en la necesidad de garantizar el cobro tributario, en aquellos casos en que el contribuyente incumpliese con la obligación tributaria, y siempre que el hecho imponible haya sido previamente configurado por el mismo.

De esta manera, esta figura permite al fisco proteger la recaudación no solo con el patrimonio del deudor, sino también con el patrimonio de aquella persona que en virtud de su actuación asumió el carácter de responsable solidario, tratándose en consecuencia de una norma de tipo represiva ya que se ejecuta sólo si el responsable solidario no cumpliere con sus deberes impositivos. Es decir: para que este instituto sea aplicable, deben concurrir tanto el elemento subjetivo como el objetivo: el sujeto no sólo debe encuadrar dentro de la categoría legal de responsable sino que también debió haber incumplido con las obligaciones que tal rol le significaba.

Art. 6°	Art. 8°
Responsables por deuda ajena	Responsables Tributarios Solidarios
"Con los recursos que administran"	"Responden con sus bienes propios"

En resumen:

La responsabilidad es solidaria cuando el acreedor puede reclamar a cualquiera o a todos los responsables, el cumplimiento completo de una obligación o el resarcimiento total de un daño, y ninguno puede ni excusar su responsabilidad indicando al acreedor que se dirija contra otro responsable ni pretender el pago de solo una parte de lo adeudado. Esto es: el deudor solidario carece del beneficio y debe resarcir o abonar el total de lo que se reclama, aunque existan otros deudores.

Visto desde el punto de vista del acreedor este puede reclamar el total de lo que se le debe a cualquiera de los responsables solidarios. Puede elegir a cualquiera de los deudores o puede exigirles el pago a todos. Por supuesto que una vez que obtiene el cobro de alguno de los deudores, no puede continuar con su reclamo contra el resto. ¹

1.1.3. SEGUN EL CODIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN

El anterior Código Civil argentino trataba este tema en los artículos 699 a 717, en el título XIV, del Libro II, Sección I.

El nuevo Código Civil y Comercial de la Nación fue aprobado por Ley N° 26.994. Y entró en vigencia el 1° de agosto de 2015, la responsabilidad solidaria está tratada en los artículos 827 a 849, parágrafo 2°.

Y dice:

Obligaciones solidarias. Disposiciones generales

Hay solidaridad en las obligaciones con pluralidad de sujetos y originadas en una causa única cuando, en razón del título constitutivo o de la ley, su cumplimiento total puede exigirse a cualquiera de los deudores, por cualquiera de los acreedores.

La solidaridad no se presume y debe surgir inequívocamente de la ley o del título constitutivo de la obligación.

¹ Carlos Eduardo López Rodríguez, http://www. Derechocomercial.edu.uy/RespSocPJ33.htm

Con sujeción a lo dispuesto en este Parágrafo y en los dos siguientes, se considera que cada uno de los codeudores solidarios, en la solidaridad pasiva, y cada uno de los coacreedores, en la solidaridad activa, representa a los demás en los actos que realiza como tal.

La incapacidad y la capacidad restringida de alguno de los acreedores o deudores solidarios no perjudica ni beneficia la situación de los demás; tampoco la existencia de modalidades a su respecto.

Cada uno de los deudores puede oponer al acreedor las defensas comunes a todos ellos.

Parágrafo 3º. Solidaridad pasiva

El acreedor tiene derecho a requerir el pago a uno, a varios o a todos los codeudores, simultánea o sucesivamente.

Cualquiera de los deudores solidarios tiene derecho a pagar la totalidad de la deuda.

<u>Modos extintivos</u>. Con sujeción a disposiciones especiales, los modos extintivos inciden, según el caso, sobre la obligación, o sobre la cuota de algún deudor solidario, conforme a las siguientes reglas:

- a) la obligación se extingue en el todo cuando uno de los deudores
 solidarios paga la deuda;
- b) la obligación también se extingue en el todo si el acreedor renuncia a su crédito a favor de uno de los deudores solidarios, o si se produce novación, dación en pago o compensación entre el acreedor y uno de los deudores solidarios; c) la confusión entre el acreedor y uno de los deudores solidarios sólo extingue la cuota de la deuda que corresponde a éste. La
- obligación subsistente conserva el carácter solidario;
- d) la transacción hecha con uno de los codeudores solidarios, aprovecha a los otros, pero no puede serles opuesta.

Extinción absoluta de la solidaridad. Si el acreedor, sin renunciar al crédito, renuncia expresamente a la solidaridad en beneficio de todos los deudores solidarios, consintiendo la división

de la deuda, ésta se transforma en simplemente mancomunada.

Extinción relativa de la solidaridad. Si el acreedor, sin renunciar al crédito, renuncia expresa o tácitamente a la solidaridad en beneficio de uno solo de los deudores solidarios, la deuda continúa siendo solidaria respecto de los demás, con deducción de la cuota correspondiente al deudor beneficiario.

La mora de uno de los deudores solidarios perjudica a los demás. Si el cumplimiento se hace imposible por causas imputables a un codeudor, los demás responden por el equivalente de la prestación debida y la indemnización de daños y perjuicios. Las consecuencias propias del incumplimiento doloso de uno de los deudores no son soportadas por los otros.

El deudor que efectúa el pago puede repetirlo de los demás codeudores según la participación que cada uno tiene en la deuda. La acción de regreso no procede en caso de haberse remitido gratuitamente la deuda.

Las cuotas de contribución se determinan sucesivamente de acuerdo con:

a) lo pactado;b) la fuente y la finalidad de la obligación o, en su caso, la causa de la responsabilidad; c) las relaciones de los interesados entre sí; d) las demás circunstancias. Si por aplicación de estos criterios no es posible determinar las cuotas de contribución, se entiende que participan en partes iguales.

La cuota correspondiente a los codeudores insolventes es cubierta por todos los obligados.

Si muere uno de los deudores solidarios y deja varios herederos, la deuda ingresa en la masa indivisa y cualquiera de los acreedores puede oponerse a que los bienes se entreguen a los herederos o legatarios sin haber sido previamente pagado. Después de la partición, cada heredero está obligado a pagar según la cuota que le corresponde en el haber hereditario. Solidaridad activa

El acreedor, o cada acreedor, o todos ellos conjuntamente,

al deudor la totalidad de la obligación. reclamar pueden solidarios ha demandado acreedores Si de los judicialmente el cobro al deudor, el pago sólo puede ser hecho por éste al acreedor demandante.

Modos extintivos

a) la obligación se extingue en el todo cuando uno de los recibe el del crédito: acreedores solidarios pago b) en tanto alguno de los acreedores solidarios no demandado el pago al deudor, la obligación también se extingue en el todo si uno de ellos renuncia a su crédito a favor del deudor, o si se produce novación, dación en pago o compensación entre uno el deudor: ellos de ٧ c) la confusión entre el deudor y uno de los acreedores solidarios sólo extingue la cuota del crédito que corresponde a éste; d) la transacción hecha por uno de los coacreedores solidarios con el deudor no es oponible a los otros acreedores, excepto que éstos aprovecharse de ésta. quieran

Participación. Los acreedores solidarios tienen derecho a la los siquientes participación con a) si uno de los acreedores solidarios recibe la totalidad del crédito o de la reparación del daño, o más que su cuota, los demás tienen derecho a que les pague el valor de lo que les corresponde cuota de participación de cada conforme la а b) en los casos del inciso b) nombrado en el párrafo anterior, los demás acreedores solidarios tienen derecho a la participación, si hubo renuncia al crédito o compensación legal por la cuota de cada uno en el crédito original; y si hubo compensación facultativa, novación, dación convencional 0 transacción, por la cuota de cada uno en el crédito original, o por la que correspondería a cada uno conforme lo resultante de los extintivos. elección: actos а su c) el acreedor solidario que realiza gastos razonables en interés

común tiene derecho a reclamar a los demás la participación en el reembolso de su valor.

Si muere uno de los acreedores solidarios, el crédito se divide entre sus herederos en proporción a su participación en la herencia. Después de la partición, cada heredero tiene derecho a percibir según la cuota que le corresponde en el haber hereditario.

Según el profesor Calvo Ortega, la responsabilidad tributaria tiene junto a su propio y específico fundamento jurídico, un fundamento de naturaleza sociológica o política, cual es garantizar la efectividad del cobro de la deuda tributaria.²

Dino Jarach distingue dos figuras de sujetos: "aquellos que realizan en sí propios el hecho imponible...y aquellos otros que son sujetos no porque verifiquen el hecho imponible, sino porque la ley, por la vinculación que los liga con este hecho, les atribuye la obligación o la responsabilidad, del pago con su propio patrimonio." Es decir, estamos en presencia de dos figuras de sujetos distintas: el contribuyente, respecto del cual su obligación nace por la verificación de la realización de un hecho imponible revelador de capacidad económica contributiva; y el responsable, cuya obligación es producto de una previsión legal que confiere garantías sobre la efectiva y correcta determinación e ingreso del impuesto. La no participación del responsable en la realización del hecho imponible es muestra definitiva a la hora de diferenciar la responsabilidad tributaria de otras figuras afines.

² Manusovich, Patricia: "El responsable solidario", Revista Impuestos T. LVI – A, 1998, pág. 760

³ Dino Jarach: "Curso Superior de Derecho Tributario", Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1957, pág. 195.

1.2. CARACTERÍSTICAS DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA TRIBUTARIA

1.2.1. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA NO ES LA DEL DERECHO COMÚN

La ley tributaria ha consagrado la institución que estamos analizando, dándole una naturaleza especial, que le es propia. Se diferencia de la responsabilidad solidaria del Código Civil, en que no resulta aplicable la teoría de la representación recíproca entre los codeudores que se elabora en la doctrina civilista en materia de solidaridad. Estos fueron los conceptos vertidos en los fallos "Harris Smith, Víctor y otros" y "Boldt, Rodolfo y otros" (ambos del T.F.N., del 23/08/1974 y 08/04/1975, respectivamente.)

Esto quedó aclarado en el plenario del Tribunal Fiscal de la Nación, en la causa "Salvatierra, Mario Rodolfo" de fecha 02/10/1975, donde se discutió si los directores, gerentes y demás responsables a que se refiere el actual art. 8º de la Ley 11.683, tienen la calidad de codeudores solidarios en el sentido a que éstos atribuye el Código Civil; o si, en cambio, se está en presencia de un vínculo jurídico de otra naturaleza, con el voto en mayoría del Dr. Martínez que propugnó que "... es innegable que la hipótesis no puede ser jamás la de existencia de una obligación única a cargo de diversos deudores, cuyo cumplimiento pueda el acreedor exigir indistintamente a cualesquiera de ellos, sino la de una obligación principal o primaria y otra u otras accesorias o subsidiarias de tal modo que el acreedor, es decir, el Fisco Nacional, únicamente puede hacer valer sus derechos siguiendo un orden preestablecido...que la obligación que la ley fiscal pone a cargo de esos directores o gerentes es una obligación de garantía incuestionable; pero lo es también que esa obligación de garantía es solidaria...y esto, porque aquellos responden no como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto, desde que la suya no es una obligación propia, sino como responsable de la deuda

ajena. La solidaridad no quita, pues, a esta obligación de garantía su carácter subsidiario."..."si se reconoce que la obligación no es propia, sino ajena, es también indudable que no puede tratarse de la solidaridad prevista en los arts. 699 y ss. Del C. Civil."

1.2.2. LA SOLIDARIDAD ES SUBJETIVA

Para definir a esta característica, bastará hacer referencia a la doctrina y jurisprudencia administrativa y judicial que existe al respecto.

Conforme lo expresa Freytes: "No estamos, como se ve, frente a una responsabilidad objetiva, impuesta por el mero hecho de haber sido o ser director, gerente o representante de una entidad ni que deriva de la simple vinculación existente entre los responsables y el deudor del tributo... Por el contrario, se trata de una responsabilidad subjetiva, que depende de la actuación de cada director o representante condicionada a hechos y omisiones suyos, y basada en el principio jurídico de la culpa, ya que ella se origina solamente, como surge del texto expreso de la ley, por el incumplimiento de cualquiera de los deberes impositivos del responsable". 4

Por lo tanto el presupuesto legal de la responsabilidad del tercero, en nuestro caso, el contador público, es que facilite por su culpa o dolo la evasión del tributo, aun cuando no tuviere deberes tributarios a su cargo. "Si no hay dolo ni culpa en su actuación, tampoco hay responsabilidad"⁵.

El criterio de la subjetividad fue adoptado a través del Dictamen Nº 69/91 (DAL), receptando institucionalmente la doctrina judicial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en

⁵ Idem cita 4

⁴ Freytes, Roberto: Determinación de los deberes impositivos del responsable", Revista Dereco Fiscal, T. XVII – A, pág. 15 y sgtes.

los fallos "Parafina del Plata S.A.", del 02/09/1968 y "Monasterio Da Silva, Ernesto del 02/10/1970".

En la Actuación Nº 1331/03 (DI ASLE) del 23/07/2003 se ha resaltado el carácter subjetivo en estos términos: "es oportuno recordar que...la solidaridad de este artículo no es objetiva sino subjetiva, pues requiere la imputabilidad de la conducta determinante de la responsabilidad del tercero..." En el mismo sentido, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala 2, en la causa "GUTIERREZ, Emilio" fallo del 09/10/80, entendió que...la responsabilidad solidaria de los representantes de las personas jurídicas, asociaciones, etc. no es automática ni objetiva. La solidaridad depende de la conducta respectiva..."

1.2.3. LA RESPONSABILIDAD A TÍTULO REPRESIVO

"Aunque la responsabilidad por deuda ajena sea institución propia del derecho tributario, ella ha sido establecida dentro de la ley 11.683, no con un criterio formal sino a título represivo, que responde a los fundamentos de la responsabilidad por dolo o culpa y a cuyos efectos debe valorarse la conducta del responsable." Esta fue la definición del vocal Dr. Martínez Francisco, en la causa "Quatrocchi; Antonio y otros" (T.F.N. – 27/09/1966), "Rivas, Noefer" (T.F.N. – 05/11/1996) y plasmada en otros fallos como "Mautino Bernabé Luis" y "Mizawac, Enrique" (T.F.N. – Sala A, del día 17/05/2001 y 10/05/2001 respectivamente)

1.2.4. LA RESPONSABILIDAD ES SUBSIDIARIA

La justicia ha establecido que la responsabilidad solidaria es subsidiaria. Es decir, primero se debe reclamar la deuda al contribuyente y fracasado el cobro, se debe dirigir el reclamo contra el responsable solidario, - causas: "Farmia S.A."

C.N.A.C.A.F., Sala IV del 04/05/2004; "Marrero, Carlos" C.N.A.C.A.F., Sala IV del 09/11/2004.-

En este punto último tenemos una diferencia importante con la responsabilidad solidaria que estoy analizando ya que la responsabilidad tributaria prevista en el art. 8° e) de la ley 11.683 es de tipo solidaria (y no subsidiaria como la prevista en el Art. 8° a). Es decir, se puede exigir el cumplimiento de la obligación directamente al solidario, quedando en igual situación que la del deudor principal, al igual que lo que describe el Código Civil Argentino en sus arts. 827 y ss.

Esto fue mencionado expresamente en "MÉNDEZ, ERNESTO JUAN - CÁM. NAC. CONT. ADM. FED. - SALA I - 26/04/2012:

"Los sujetos previstos en el inciso e) del artículo 8 de la ley de rito responden de manera solidaria, quedando estos terceros obligados desde el mismo momento y con la misma intensidad que los sujetos del artículo 5 toda vez que no se exige la intimación previa al principal a fin de efectivizar su responsabilidad tal como acontece en otros supuestos".

11

14

CAPITULO II

LA RESPONSABILIDAD PROFESIONAL Y
CIVIL DEL CONTADOR PÚBLICO

2. CAPITULO II - LA RESPONSABILIDAD PROFESIONAL Y CIVIL DEL CONTADOR PÚBLICO

La responsabilidad alcanza a todos y cada uno de los ciudadanos, cualquiera sea su actividad, por más elevada e intelectual que ella parezca, y de ella no escapan los profesionales.

El profesional es quien realiza una tarea con habitualidad y afán de lucro, porque vive del producido de su quehacer⁶. Se caracteriza por: la concurrencia de habitualidad, reglamentación, presunción de onerosidad, autonomía técnica, y en su caso, sujeción a la colegiación, sumisión a normas éticas y sometimiento a potestades disciplinarias y un título habilitante.

La relación "contador público — cliente" deviene de una vinculación contractual. Todo profesional que asume la obligación de prestar un servicio o realizar una obra por encargo o por cuenta de otra, asume responsabilidades inherentes a la obligación contraída, por lo que se advierte que la responsabilidad es contractual. Solo excepcionalmente es de carácter delictual o cuasidelictual, cuando el profesional comete delitos de derecho criminal o se violan disposiciones reglamentarias de su profesión.

El profesional goza de independencia en la ejecución del contrato, que le otorga la posibilidad de emplear su libertad para ejecutar su contrato.

La doctrina en general sostiene que el contrato profesional es una locación de servicios o de obra, salvo en el caso que se ejérce la representación (entran en vigencia las regulaciones del mandato)

La responsabilidad de los profesionales en ciencias económicas está regulada en el orden nacional por el decreto ley 20.488/73, en donde en el art. 3 se establecen sus incumbencias: evacuar, emitir, presentar o publicar informes, dictámenes, laudos,

⁶ Jorge Mosset Iturraspe. Responsabilidad Civil. Editorial Hammurabi. 1997

consultas, estudios, liquidaciones, consejos, pericias, compulsas, valorizaciones, presupuestos, escritos, cuentas, análisis y proyectos.

Los dictámenes que emiten los contadores son considerados como la expresión de un juicio técnico, que se emiten con razonamiento fundado en las conclusiones de una tarea realizada siguiendo las pautas básicas establecidas de la profesión, en el que se opina sobre si lo expuesto en los estados contables constituye o no una razonable exposición de lo sucedido en realidad.

La responsabilidad del contador se presenta en las situaciones propias de la profesión (relacionada con su ejercicio) y que no tienen que ver con la conducta del obligado tributario.

Estas responsabilidades se configuran cuando, por ejemplo, se lleva la contabilidad en forma errónea, se realizan balances, dictámenes o informes tendientes a configurar responsabilidad en el ejercicio de la profesión y que conllevan a la evasión impositiva del contribuyente. En estos casos la responsabilidad es directa porque se trata de actos en donde las inexactitudes debieron conocerse en razón de la profesión de Contador Público.

La antijuridicidad de estos actos es manifiesta porque el contador público tiene la obligación de conocer las disposiciones legales de aplicación en el ejercicio de la profesión.

La culpabilidad se configura debido a que el contador debe obrar con un máximo de diligencia en la conformación de los hechos imponibles y en las liquidaciones tributarias y no puede excusarse diciendo que cometió error por desconocimiento de la ley (el error de derecho no es excusable)

Deberá indemnizar al cliente por los daños que fueren consecuencia inmediata y necesaria de su incumplimiento (art. 520 C. Civil), como así también por el daño moral causado (art. 522 C. Civil)

Por el daño que le produce al cliente en su relación con el

Estado, la conducta del profesional contable, que lleva al factor contribuyente a no ingresar sus tributos conforme a la ley, se convencionales en el cumplimiento de las obligaciones occurrencionales, no están comprendidos en los art. de este Título, actua si no degeneran en delitos de derecho criminal" (es precisamente porque el incumplimiento es de tipo penal tributario, porque se refiere a la evasión)

Si el profesional no hubiera actuado con la diligencia requerida, su actuación se puede vincular con el art. 1.081 y 1.109 del Código Civil en los que se desprenden consecuencias patrimoniales importantes porque ante el Fisco el profesional y su cliente aparecen como responsables solidarios por el daño patrimonial, multas e intereses.

Frente a terceros la actuación negligente también conlleva responsabilidad patrimonial autónoma, porque pueden estar incluidos en las figuras del Código Civil. La realización de tareas como la de confección de balances o informes para la presentación del contribuyente frente a terceros en donde la situación financiera y patrimonial dependa de la evaluación de esos documentos apareja la responsabilidad para el profesional si la documentación carece de sustento o ha sido negligentemente reseñada o certificada. Así el tercero sufre un daño patrimonial que deberá ser resarcido.

También hay Instrucciones Generales emitidas por AFIP respecto a la responsabilidad solidaria y/o profesional de los profesionales universitarios:

Instrucción General N° 359/97, emitida por la Dirección de Programas y Normas de Fiscalización de la AFIP/DGI y posteriormente las Instrucciones 401/98, 408/98 y 419/98: establecen las pautas a ser aplicadas por el Fisco con los mencionados profesionales en el ejercicio de la disciplina de su incumbencia, estén vinculados profesionalmente, directa e

Esto vario adelli e prie indirectamente, con sujetos obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias y/o previsionales.

Sus objetivos "...encuadran en la actividad de colaboración reciproca existente con las entidades profesionales jurisdiccionales, a fin de aunar esfuerzos para mantener la ética y la excelencia de los profesionales que prestan servicios a la comunidad..."

El objetivo es establecer normas con el propósito que los agentes del Fisco "informen" sobre aquellos profesionales (sin importar su especialidad) que "tomaren parte" o "hayan cooperado" en hechos que generaron perjuicios a los ingresos del Estado. La AFIP puede contar con la información pertinente para denunciar a profesionales entidades las que correspondan (Conseios Profesionales o Colegios de Graduados), sobre los actos que sean contrarios a la ética profesional o constituyan hechos delictuosos, para que estas últimas juzguen éticamente, por mal desempeño profesional, sin perjuicio de denunciar penalmente en el marco de la ley N° 24.769 a los profesionales imputados.

También destaca la aplicación del art. 15 de la ley 24.769, de los art. 6 y 7 de la ley 11.683 en cuanto establecen la responsabilidad de los profesionales que asumen el carácter de representantes o mandatarios de los contribuyentes, mandantes en los términos de los art. 8 inc. a) no solo por las declaraciones juradas que firman sino también por las que omitan presentar, del art. 8 inc. b) de la ley 11.683 que dispone la responsabilidad solidaria de los síndicos de Concursos y Quiebras y también las normas que fijan responsabilidad asignada a la Sindicatura Societaria por la ley 19.550.

Instrucción 408/98: Habla de que los Profesionales en Ciencias Económicas se encuentran obligados a respetar las disposiciones legales y resoluciones de los Consejos Profesionales actuando con veracidad, integridad, independencia de criterio, etc.

profesionales violatorias de lo enunciado Las conductas

a para Cual es

serán sancionadas por los Tribunales de Disciplina de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas mediante correcciones disciplinarias que variaran entre "advertencia, amonestación privada o pública, suspensiones en la matrícula de un mes a un año o cancelación de la matrícula"

Instrucción 419/98 – 22/5/98: Responsabilidad profesional de los auditores externos.

Aclara que tratándose de contribuyentes bajo fiscalización que confeccionan estados contables, adquiere relevancia que los mismos hayan sido previamente auditados cumpliendo con las normas de auditoría contenidas en la R.T N° 7 de la Federación de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas. La determinación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes se sustenta en información contable, la que resulta útil a los fines fiscales en la medida que haya sido elaborada de acuerdo con los principios y normas de contabilidad. La instrucción reitera conceptos técnicos sobre las características que debe contener el Dictamen del Auditor cuando firma sin salvedades, con salvedades, con abstención de opinión o en forma adversa.

A modo de conclusión, toda responsabilidad solidaria del contador se desprende de una falta de responsabilidad profesional, es decir, si el profesional se maneja dentro del ámbito de la moral y del profesionalismo plasmado anteriormente, no podría nunca estar encuadrado en un caso de responsabilidad solidaria de la que se describe el art 8 inc. e) que estoy analizando.

CAPITULO III

EL ILÍCITO TRIBUTARIO

3. CAPITULO III - EL ILÍCITO TRIBUTARIO

3.1. CONCEPTO

Puede ser definido como una transgresión, quebrantamiento, violación o incumplimiento de lo dispuesto en una ley contrato o tratado; este incumplimiento puede darse mediante una acción positiva o bien de una acción negativa u omisión⁷

Puntualmente las infracciones tributarias son la vulneración de las normas jurídicas derivadas de relaciones jurídico-tributarias formales y sustanciales⁸

3.2. NATURALEZA JURIDICA

Con respecto a la naturaleza jurídica del ilícito tributario tenemos diferentes doctrinas:

1) <u>Tributarista</u>: Esta la postulada por Giuliani Fonrouge, que establece que no existe distinción entre las concepciones tributarias del delito y las contravenciones. Dice que a las infracciones a los deberes sustanciales y formales les cabe análoga naturaleza, ya que su identidad ontológica implica que todas sean infracciones por ilícitos tributarios.

Esta doctrina se funda en la autonomía científica del derecho tributario porque posee institutos y principios generales propios; el ilícito tributario sería de naturaleza tributaria y no penal; rechaza la aplicación de las disposiciones del Código Penal, salvo que se produzca una remisión taxativa de aquellas disposiciones.

2) Administrativa: que fue formulada por James Goldschmidt, que sostenía que los ilícitos tributarios son de naturaleza administrativa y no le resultan aplicables los principios del derecho penal común.

En nuestro país, es adoptada pero se aplica con diferentes matices. Se sostiene que en el ilícito tributario el bien jurídico

⁸ Idem nota 7.

⁷ Ambieni V. y Flores Saul E., "Infracciones y Sanciones Tributarias. Análisis Práctico", Errepar, 2006.

protegido es el interés público, interés mediato de los particulares, y que es diferente del tutelado por el derecho penal que es el interés inmediato del responsable, correspondiendo la aplicación de sanciones resarcitorias o indemnizatorias.

En esta teoría los ilícitos penales constituyen, además de una violación a las normas legales, una transgresión a preceptos sociales estables de comportamiento; en cambio los ilícitos tributarios significan una alteración de normas coyunturales.

3) Penalista: es la postulada por Dino Jarach. En ésta no existe diferenciación cualitativa ni ontológica entre el ilícito penal común y el ilícito tributario, dada la identidad del bien jurídico tutelado (en sentido amplio es la Hacienda Pública y sus rentas), coligiéndose que al último le resultan aplicables las normas del derecho penal.

Se afirma que el derecho tributario es parte integrante del derecho penal.

Las penas aplicables podrán herir al delincuente tanto en su patrimonio como en su persona, así tenemos penas de prisión, reclusión y también pecuniarias (multas)

Hoy en día es conteste la jurisprudencia en cuanto a la naturaleza penal de las infracciones tributarias, sean éstas formales o materiales. En este sentido el Tribunal Fiscal de la Nación in re "Blanco Roque A" (fallo del 26/8/02) sostuvo que "... Es pacífica, unánime, e invariable la jurisprudencia de la Corte Suprema en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios...". Asimismo el tribunal expuso que "... a juicio de este Tribunal no hay diferencia ontológica alguna entre las infracciones fiscales y penales. En rigor, si se toma como criterio decisivo la índole de la reacción prevista por el ordenamiento jurídico para cada tipo de ilícito, debemos convenir que el correspondiente a las primeras tiene un carácter fundamentalmente

represivo o punitivo, que hace que ambas tengan idéntica sustancia."

El reconocimiento de una naturaleza penal a los ilícitos tributarios, no es un dato menor, por cuanto ello trae aparejado la aplicación a la especie de los principios del derecho penal, a saber:

- 1) Personalidad de la pena. Este principio fue receptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos "Elen Valmi de Claret" (31/3/99) al analizar la figura del artículo 45 de la Ley de Procedimiento Tributario, y tras recordar su conocida doctrina en el sentido que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena, que responde al principio de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, esto es, aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente, concluyó "... si bien, por lo tanto, es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad solo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente."
- 2) Ley penal más benigna e irretroactividad de la ley: Uno de los principios rectores del derecho penal es aquel que establece la irretroactividad de la ley, y que en concordancia con éste, el artículo 2 del Código Penal se estipula que cuando una ley nueva tipifica una conducta no penada anteriormente, o ésta es más severa que las precedentes, resulta inaplicable.
- 3) Prohibición de aplicación de una ley penal por analogía. La CSJN en autos caratulados Rodolfo Domingo A. postuló que "El derecho penal, en cualquiera de sus ramas, constituye un sistema riguroso y cerrado, formado por ilicitudes discontinuas, que no tolera... ningún tipo de integración, extensión o analogía,

tendientes a completar los elementos esenciales de las figuras creadas por ley."

4) Non bis in ídem. Este principio, consagrado en el artículo 7° del Código Procesal Penal, impide la persecución penal múltiple, al procurar garantizar a una persona que haya sido imputada e investigada en un procedimiento, haya recaído o no pronunciamiento en autoridad de cosa juzgada, vuelva a serlo en otro procedimiento por el mismo hecho. Para que se configure se requiere la identidad de persona perseguida y de objeto de persecución.

Un concepto que resulta central en el campo penal es el del bien jurídico tutelado. Así, Mario Longobardi en el libro "Aspectos generales de derecho para contadores" expresa intervención punitiva del Estado sólo resulta posible cuando atiende a la protección de algún bien jurídico, el que a su vez la limita, habida cuenta de que no se podrán crear figuras delictivas que no estén inspiradas y construidas sobre la aspiración de tutelar un valor social." Las infracciones previstas por la ley procedimental en sus artículos 38 a 48, pueden dividirse en dos grandes grupos según cuál sea el bien jurídico tutelable: a) los ilícitos formales, en los cuales el bien jurídico protegido es la Administración Tributaria, dado que los mismos sancionan el incumplimiento del deber de colaboración con el Organismo de Administración en el ejercicio de sus funciones de verificación, fiscalización y determinación de los gravámenes, establecido por leyes, decretos, resoluciones y demás disposiciones. Representan trabas a la labor de fiscalización y verificación de la AFIP, y b) los ilícitos materiales, en los cuales el bien jurídico protegido son las Rentas Fiscales o Hacienda Pública, dado que los mismos sancionan el incumplimiento total o parcial de la obligación de

⁹ LONGOBARDI, Mario, Aspectos generales de derecho para contadores (Buenos Aires, Errepar, 2007), pág. 256.

pago del impuesto en su justa medida, lo cual ocasiona un perjuicio económico en las arcas públicas.

3.3. ¿EN QUÉ ILÍCITOS PUEDE INCURRIR EL CDOR. PÚBLICO?

El contador público puede actuar como síndico societario, auditor externo, asesor impositivo y liquidador impositivo. En estas dos últimas funciones me centraré debido a que son de las que a mi entender habla el art. 8° en cuestión, porque habla de terceros que: "...faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo"

Bien puede facilitar quién realiza personalmente la liquidación del impuesto o quién asesora directamente al contribuyente o contador interno para que efectúe la maniobra ilícita tendiente a reducir la carga tributaria.

♦ 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.

Para poder atribuir responsabilidad solidaria 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.

Éste tipo de maniobra para nosotros los inspectores es muy difícil de detectar, ya que la mayoría de las veces existe este tipo de asesoramiento en grandes y medianas empresas por estudios contables reconocidos y de importantes profesionales pero no es algo de lo que se pueda conseguir prueba alguna.

Puede darse el caso de que AFIP realice allanamientos encontrando documentación, mails desde el estudio contable a la empresa con asesoramiento fiscal fraudulento o escuchas

telefónicas en las cuales pueda verse la conducta dolosa de este contador. (Algunas veces ocurre esto pero cuando se abre la inspección la firma, principal contribuyente, decide aceptar el ajuste propuesto y pagar, entonces no se le aplica la responsabilidad solidaria al contador, porque ya se cobró el impuesto omitido)

- ◆ <u>Liquidador impositivo</u>: este contador se va a encargar de determinar el impuesto a ingresar al Fisco, basándose en actos cuantificables: determinar hechos imponibles, 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 juradas, 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 que puede ser porque no fue provisto de información sobre situaciones, por lo que es importante contar con comprobantes normales y con todo tipo de documentación que respalde su tarea.

En esta función de liquidador puede llegar a ser más fácil para nosotros los inspectores encontrar pruebas de imputabilidad al contador debido a que por ejemplo en las DD.JJ. de Ganancias deben poner el CUIT de quién confeccionó la misma, también está el uso de la clave fiscal, es importante saber a nombre de quién está la misma y qué personas tiene acceso a ella. Además los papeles de trabajo de los impuestos, los libros IVA y toda la documentación atinente al cliente — contribuyente, muchas veces se encuentra en poder del contador en el estudio contable. Por lo que en el caso de un allanamiento al contador se encontraría la

documentación en su estudio contable.

Para poder asignarle responsabilidad solidaria a los liquidadores es necesario que opere participación dolosa en el delito imputado, o sea con intersión y voluntad de dañar la hacienda pública nacional.

Todo ilícito que surge de la acción dolosa del contador lleva a una evasión tributaria, que podríamos decir que es:

Según Villegas¹⁰ "...toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones vigentes".

Entonces vemos que en este concepto se conjugan varios elementos donde el más importante es que existe una eliminación o disminución de un tributo y donde además se transgrede una ley de un país, por los sujetos legalmente obligados.

Según Antonio R. Sampaio Dória¹¹ evasión es "toda y cualquier acción u omisión, tendiente a eludir, reducir o retardar el cumplimiento de una obligación tributaria". Además estima que comprende diversas especies, las que pueden caracterizarse en:

- Abstención de incidencia: cuando el sujeto del impuesto deja de practicar actos de los que surgen obligaciones tributarias, y no lo hace violando la ley;
- Transferencias económicas: se da por una dislocación económica del tributo del contribuyente de derecho hacia el de hecho, la cual tampoco sería ilícita;
- Evasión por inacción: esta puede ser intencional, ya sea por una inacción consciente y voluntaria, o sin intención, producto de la ignorancia del contribuyente y de la complejidad del tributo;

Villegas, Héctor B. y otros, "La evasión fiscal en la Argentina", DF – T. XXIII, pág. 337, Buenos Aires, Argentina, Ed. La Ley.

Sampaio Dória, Antonio, "V Asamblea General del CIAT, Río de Janeiro, 1971)

- Evasión ilícita: que sería la evasión clásica, conceptuada como la acción consciente y voluntaria del deudor por medios ilícitos para eliminar, reducir o retardar el cumplimiento del tributo. Operando como fraude o como simulación.
- Evasión lícita: se concreta en la acción tendiente a alejar, reducir o postergar la realización del hecho generador por procesos lícitos.

Así como este autor, existen otros como Claudino Pita¹² que entienden aplicable el término de evasión tributaria tanto para situaciones lícitas como ilícitas.

Por otro lado, en el mismo trabajo el autor¹³ se refiere al Ex-Programa de Finanzas Públicas de la OEA, que considera que existe evasión tributaria en los casos que "una persona, infringiendo la ley, deja de pagar todo o parte del impuesto al que está obligado". Ya sea por oposición abierta al pago, ocultación del presupuesto fáctico, disimulación o deformación de la base imponible etc.

Tal como este último, son muchos los que sostienen que el vocablo evasión fiscal es aplicable solo a conductas ilícitas, como confirma Claudino Pita¹⁴ entre los que se hayan el Modelo de Código Tributario preparado para el programa Conjunto de Tributación OEA/BID, como con los autores Emanuel Morselli, Maffeo Pantaleoni, entre otros.

A mi criterio, toda acción consciente y voluntaria del deudor/
contribuyente o contador, tendiente a eliminar, reducir o retardar el
pago del tributo efectivamente debido es un ilícito tributario y debe
ser considerado "evasión".

La evasión es un fenómeno directamente ligado a

¹² Pita, Claudino, "Concepto de la Evasión Tributaria" XVI Asamblea general del centro Interamericano de Administradores Tributarios (Asunción, Paraguay, 1985) p. 144

¹³ Idem cita 11, pág. 143

¹⁴ Idem cita 11, pág. 145

la conducta del contribuyente; existen diferentes tipos de evasión que detallaré a continuación:

- Falta de inscripción en los registros fiscales o inscripción deficiente o errónea.

Omisión de declarar parte (o de la totalidad) de sus ventas o prestaciones de servicios;

- Simulación de quebrantos;
- Declarar créditos fiscales incorrectos uso de facturas apócrifas.
 Etc.
- Diferencias entre retenciones sufridas y declaradas;
- En el caso de los Monotributistas o autónomos: cuando se encuadran en una categoría inferior a la que le correspondería tributar en función de los parámetros que establece la normativa.
- Falta de presentación de declaraciones juradas.
- Pasivos significativos o injustificados;
- Gastos y/o deducciones no computables;
- Falta de pago del impuesto declarado o liquidado (omisión de pago, morosidad).
- Declaración jurada incorrecta (ocultamiento de la base imponible, defraudación, contrabando).
- Declaración de falso domicilio fiscal.
- Etc.

En el siguiente orden definiremos las formas más comunes de evasión:

• Contribuyentes que no declaran correctamente. Es una forma de evasión comúnmente utilizadas por los contribuyentes y asesorada, muchas veces, directamente por el contador público. La presentación de informaciones inexactas en las declaraciones juradas de los contribuyentes, dando por resultado la incorrecta determinación del impuesto, pueden tener las siguientes formas: disminución de la base imponible, mal encuadramiento de las exenciones, deducciones incorrectas, uso de facturas apócrifas y traslado de la base imponible, entre otras.

Algunas explicaciones de los conceptos mencionados serían las siguientes:

- a) Disminución de la base imponible. Es la declaración de una base imponible inferior a la real.
- b) Aumento indebido de las deducciones. Esta forma de evasión es muy utilizada, se realiza incrementando las deducciones indebidamente con gastos que no son inherentes a la actividad del contribuyente, exenciones y créditos por impuestos pagados.
- c) Traslación de la base imponible. Esta forma de evasión se da mediante el traslado de utilidades de una empresa a otra, los contribuyentes logran someter al menos una parte de su base imponible a una tasa menor. El método más utilizado para trasladar utilidades entre empresas afiliadas se basa en la manipulación de los precios, es decir el establecimiento de precios artificiales para los bienes y servicios que se compran y se venden, se manipulan y se pagan menos impuestos.
- Contribuyentes que no hacen declaraciones juradas o dejan de declarar.
- No declarantes de impuestos. Se encuentran en todas las actividades económicas y en todos los tramos de ingresos. Muchas personas que no presentan declaración se mantienen durante la mayor parte de su vida fuera del sistema tributario, mientras que

otros dejan repentinamente de declarar después de haber cumplido durante muchos años.

 Morosidad en el pago de los impuestos. Es cuando el contribuyente no paga los impuestos determinados, el pago establecido por la ley.

En la práctica diaria de mi trabajo veo constantemente este tipo de maniobras fraudulentas, especialmente la utilización de facturas apócrifas que incrementan el crédito fiscal, cómputo de gastos improcedentes tanto en el I.V.A. como en Impuesto a las ganancias: facturas de supermercados, de hoteles, de comedores, compras de materiales de construcción, declaraciones juradas presentadas en cero a los fines de postergar el pago del impuesto,

Podemos describir la actuación del contador de diferentes maneras y de esto depende la responsabilidad que le cabe:

Cuando el Contador es quién tiene el dominio del hecho y actúa con dolo (conocimiento e intención), será considerado actor directo, imputándole la figura de responsabilidad solidaria. Por ejemplo, cuando un Contador Público es el Director de una empresa, y es él, quien realiza con total voluntad un balance Falso, teniendo pleno conocimiento. En dicha situación el Contador es el que tiene el dominio del hecho, y al obrar con dolo, es plenamente responsable.

Cuando el Contador es el que presta, con intención y conocimiento (dolo) una ayuda indispensable, sin la cual el autor no puede ejecutar el ilícito, será considerado partícipe necesario o partícipe primario. En este caso como la participación es accesoria de la autoría, para responsabilizar al Contador Público por su conducta dolosa, es necesario que el autor realice la acción típica.

La participación debe ser dolosa en un delito doloso, pues no es admitido en un delito culposo (por negligencia e impericia). Por ejemplo, cuando el contador público a sabiendas, acepte al pedido de su cliente y lo ayude a evadir (por ejemplo en IVA computando créditos fiscales por compras que no hacen a la actividad gravada), es considerado partícipe necesario, siempre que su ayuda haya sido indispensable para que el contribuyente pudiera lograr su cometido.

Y también puede darse el caso que el Contador Público actúe en forma dolosa, pero el contribuyente no tenga el ánimo de delinguir, ni posea el dominio de los hechos, caracterizando su actuación de forma culposa (por negligencia), el Contador dejaría de ser partícipe necesario, para convertirse en autor mediato, puesto que se vale de una persona (que no actúa con dolo) para cometer una acción típica. En este caso, el Contador Público será encuadrado como autor del hecho ilícito. Por ejemplo, si un con total voluntad y conocimiento Contador, prepara declaraciones juradas de su cliente, alterando la realidad económica, sin que el contribuyente lo sepa, aunque éste sea quien firme las Declaraciones Juradas, podrá alegar su falta de conocimiento sobre dicha defraudación, siendo penado el Contador que actúo con dolo. En este último caso también se imputará en primera instancia al contribuyente debido a que la AFIP no sabe fehacientemente quién es el responsable de lo que se plasma en las DD.JJ., será facultad del inspeccionado o imputado de demostrar su inocencia.

CAPITULO IV

ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

4. CAPITULO IV - ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

Con respecto a la jurisprudencia voy a hacer el análisis de tres casos en los cuales el Organismo recaudador imputó al contador público como responsable solidario.

La más reciente de las causas y en la cual se trata expresamente la responsabilidad solidaria del art. 8º inc. e) que nos ocupa es la:

4.1. CAUSA: "AUTOS LAVEZZARI JOSÉ LUIS -TF 21491-I C/DGI"15, CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, DEL 08.04.14.

El ente recaudador, mediante un acto administrativo, determinó de oficio la obligación impositiva del contador público José Luis Lavezzari, en su carácter de responsable solidario del señor Guillermo Fernando Posadas, en los términos del artículo 8°, inciso e), de la Ley N° 11.683 por deudas correspondientes al Impuesto al Valor Agregado por diversas posiciones mensuales de los años fiscales 1996 y 1997. Además los denunció penalmente en los términos de la ley 24.769 causa en la que no se estableció ninguna condena aún para los mencionados sujetos.

La evaluación de la conducta estuvo suspendida por parte de la AFIP en función del art. 20 de la ley 24.769 que por "prejudicialidad" impide a la autoridad administrativa aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. Por ello, en la resolución de determinación de oficio no se aplican sanciones (art. 76 ley 11.683) las que procederán, si corresponden, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial por la autoridad administrativa.

Se desprende de la causa que, en su momento, el eje de la discusión estribó en que el Fisco consideró que el responsable por

¹⁵ Ídentificado como D. 177, L.XLVII y publicado en www.csjn.gov.ar

deuda propia del presunto crédito tributario (Sr. Posadas) era un "hombre de paja" del responsable por deuda ajena (Sr. Lavezzari) y, por lo tanto, este último, en su carácter de contador público, participó, en forma directa y personal, en la evasión de tributos por la realización de una actividad comercial (compraventa de cereales) utilizando, a tales efectos, a la figura central del deudor principal con el propósito de facilitar una evasión.

Todo ello, a criterio del ente impositor, hacía conducente la aplicación de la responsabilidad solidaria en los términos del artículo 8°, inciso e), de la Ley de Procedimiento Tributario.

La Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, en su hora 16, revocó el acto administrativo apelado basándose, en ajustada síntesis, en estos fundamentos: 1) Precisó que el ente recaudador le determinó la deuda al responsable por deuda propia (Sr. Posadas) pero no evaluó su comportamiento desde el punto de vista infraccional; 2) Recalcó que el Juzgado Federal de San Nicolás, tribunal competente que resolvió la cuestión a la luz de la Ley N° 24.769, no condenó a los mencionados responsables; 3) Subrayó que el Fisco, en su oportunidad, suspendió la evaluación de la conducta del recurrente a tenor del artículo 20 de la Ley Penal Tributaria: Estimó 4) que no podía fundarse la responsabilidad solidaria del apelante por haber facilitado una evasión cuando no fue conceptuada como tal; 5) Destacó la contradicción fiscal puesto que, por un lado, se le imputaba al Sr. Lavezzari ser el verdadero contribuyente oculto (es decir, el responsable por deuda propia) y, por el otro, se le pretendía extender una responsabilidad solidaria por el mismo accionar que facilitaba la evasión de otro contribuyente (el responsable por deuda ajena).

La Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó el pronunciamiento

¹⁶ 16 Pronunciamiento del 27.9.05, Expediente N° 21.491-I.-

del Tribunal inferior. Tal proceder se justificó en estos argumentos:

- 1) Sostuvo que la responsabilidad solidaria del artículo 8°, inciso
- e), de la Ley N° 11.683 tenía un carácter represivo y condicional;
- 2) Aseveró que esta figura nacía de una violación de un deber impuesto a un tercero y al no haberse juzgado la conducta del responsable por deuda propia (Sr. Posadas), no podía fundarse la responsabilidad solidaria de otro sujeto (Sr. Lavezzari) dado que el precepto legal en cuestión exigía la existencia de una maniobra de evasión donde haya participado facilitándola con su accionar; 3) Remarcó la contradicción existente en el actuar estatal dado que, por una parte, se le imputaba al Sr. Lavezzari ser el verdadero contribuyente oculto del responsable por deuda propia y, por el otro, se le pretendía extender una responsabilidad solidaria por el mismo accionar que facilitaba el comportamiento de otro contribuyente.

El Fisco Nacional, disconforme con la decisión del Tribunal de Alzada, trasladó la discusión a la instancia superior y, por ende, la Procuración General de la Nación, mediante opinión del 10.6.13, expresó que el recurso extraordinario debía ser desestimado. Al respecto, dicha Procuración señaló que: 1) El recurrente, por un lado, no demostró que las aserciones volcadas en la sentencia del Tribunal inferior carecían de adecuado fundamento y, por el otro, no formuló una crítica razonada y concreta de los argumentos expuestos; 2) El apelante insistió en que el contribuyente participó activamente en maniobras tendientes a ocultar la actividad comercial (la compraventa de cereales) pero omitió hacerse cargo de la impugnación inherente a los requisitos en que se fundamenta la responsabilidad solidaria del artículo 8°, inciso e), de la ley ritual; y 3) Dijo que "...El art. 8°, 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 aquí el actor...".

Por último, el Alto Tribunal, en su pronunciamiento, hizo lo siguiente: 1) Analizó pormenorizadamente el artículo 8°, inciso e), de la Ley N° 11.683 y votó en concordancia con la mentada opinión de la Procuración; 2) Apuntó que la responsabilidad del Sr. Lavezzari era por deuda ajena en tanto que el Sr. Posadas era un responsable por deuda propia; 3) Señaló que el fundamento de la responsabilidad solidaria en este supuesto estaba dado en que: a) debía haber una determinación tributaria hacia el deudor principal; y b) el Fisco debía demostrar que el responsable por deuda propia incurrió en una "evasión del tributo" en tanto que el tercero (el Sr. Lavezzari o el responsable por deuda ajena), por su culpa o dolo, la haya facilitado; 4) Apreció que, para la procedencia de este supuesto de responsabilidad, se debía, por un lado, contar con una resolución sancionatoria que juzgase la conducta del responsable por deuda propia y haya tenido por configurada la "evasión del tributo" y, por el otro, dicha resolución, o bien una sentencia, se haya juzgado si el tercero, por su dolo o culpa, facilitó la maniobra evasiva; 5) En función de lo dicho, y con relación a los diversos períodos fiscales del año fiscal 2007, al no haberse juzgado la conducta infraccional del responsable por deuda propia (Sr. Posadas) por estar pendiente la causa penal, de conformidad con el artículo 20 de la Ley N° 24.769, resultaba claro que no se verificó el presupuesto exigible como para que se materialice la responsabilidad solidaria del artículo 8°, inciso e), de la Ley N° 11.683; 6) Concluyó, entonces, que los agravios fiscales. consistentes en una activa participación en forma personal y directa de una serie de maniobras tendientes a ocultar la actividad comercial realizada (compraventa de cereales), eran ineficaces

para alterar la decisión del pleito. En suma, las causas apuntadas llevaron al Tribunal címero a confirmar los pronunciamientos anteriores y, por añadidura, esta sentencia fue adversa a la tesitura del órgano recaudador.

4.2. BRUTTI, STELLA MARIS C/DIRECCION GRAL. IMPOSITIVA DE FECHA: 30/03/2004

Como antecedente de este fallo tenemos el de la Corte en la causa BRUTTI, STELLA MARIS C/DIRECCION GRAL. IMPOSITIVA de Fecha: 30/03/2004, en el cual se imputa al solidario por el art. 8 inc. a), pero es interesante destacar algunos aspectos:

Dictamen del Procurador General de la Nación:

El Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución de la Dirección General Impositiva (DGI, en más) del 30 de noviembre de 1995, mediante la cual se determinó de oficio la obligación de Stella Maris Brutti como responsable solidaria de la empresa Audio Radio Tito S.R.L. frente al impuesto al valor agregado (en adelante, IVA) correspondiente a los períodos fiscales enero a diciembre de 1989, más su actualización, intereses y multas.

En el mismo acto, el organismo jurisdiccional confirmó sendas resoluciones de la DGI, del 30 de noviembre de 1995 y del 6 de diciembre de 1996, por las cuales se determinó de oficio la obligación de Victorio Pacchiele frente al IVA, también como responsable de la citada empresa, por el mismo período fiscal y, además, por el correspondiente de enero a diciembre de 1990, más su actualización, intereses y multas.

Añadió que la responsabilidad solidaria nace una vez que el deudor principal ha sido intimado previamente y que la deuda será requerida al solidario cuando aquél no pague. Sin embargo, tal circunstancia no impide -como sostienen los recurrentes- que la DGI pueda iniciar y llevar adelante la determinación tributaria a dicho responsable antes de que tal supuesto ocurra, pues la

condición legal se refiere a la exigencia posterior de pago y no a su presupuesto.

Concluyó que no sufrió mengua el derecho de defensa en juicio de los actores al desconocer si el deudor principal había satisfecho la obligación, puesto que el órgano recaudador cumplió el procedimiento previsto por la ley de rito tributaria, donde tuvieron la oportunidad de ejercer su derecho a ser oídos y a ofrecer y producir pruebas, sin especificar aquellas defensas que, en su caso, se vieron privados de oponer.

A su turno, la sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó lo decidido en la etapa anterior.

Entendió que no existe obstáculo legal para que la autoridad administrativa comience el procedimiento determinativo con el objeto de verificar la eventual responsabilidad personal y solidaria aludida en el art. 8, inc. a), de la ley 11.683, aún antes de intimar de pago al deudor principal; excepción hecha en la hipótesis en que se demuestre que dicha situación le ha impedido al solidario ejercer adecuadamente su derecho de defensa, producto de haber sido prematuramente iniciado aquel procedimiento, lo que no ha ocurrido en el caso.

En cambio, desde su punto de vista, lo relevante a los fines de la validez del régimen de responsabilidad solidaria en cuestión radica en que se haya intimado de pago al deudor principal con anterioridad al dictado del acto determinativo de oficio que afecta al responsable, circunstancia que se verifica respecto de todas y cada una de las resoluciones administrativas impugnadas en autos.

Disconforme con lo resuelto, la actora presentó un recurso extraordinario, que fue concedido.

La falta de cumplimiento de Auto Radio Tito S.R.L. a la intimación de pago cursada en ambas resoluciones determinativas

es el hecho que habilita, al organismo fiscal a extender la responsabilidad a los aquí actores.

Por imperio de lo establecido en el art. 24 de la ley 11.683 (otra vez, del t.o. en 1978), la determinación de oficio deberá ser cumplida también respecto de aquellos en quienes se quiera hacer efectiva la responsabilidad solidaria establecida en el art. 18 de la misma ley.

Dicho procedimiento se inicia con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen para que realice por escrito su descargo (cfr. art. 24, ley 11.683, t.o. 1978) y, posteriormente, se habrá de dictar resolución fundada fijando el tributo y/o estableciendo la responsabilidad solidaria en el caso concreto.

Sobre la base de la tesitura recién expuesta, a diferente conclusión se arriba respecto de la extensión de la responsabilidad del período 1990. En efecto, la resolución determinativa de oficio de la deuda en cabeza de "Audio Radio Tito S.R.L." se encuentra fechada el 29 de noviembre de 1996 y se notificó el 6 de diciembre del mismo año.

Ese mismo día, y sin aguardar el lapso necesario para configurar el incumplimiento del deudor principal, la División Determinaciones de Oficio "E" dictó la resolución, a través de la cual estableció la responsabilidad solidaria de Victorio Pacchiele, y la notificó el día 13 del mismo mes y año.

Ello evidencia que el acto administrativo carecía de causa válida al momento de su dictado (art. 7°, inc. b., ley 19.549, aplicable según lo dispuesto por el art. 112 de la ley 11.683, t.o. 1978), pues le imputó una responsabilidad solidaria cuando la intimación al principal aún no se encontraba incumplida, motivo por el cual debe ser declarado nulo (art. 14, inc. b., ley 19.549).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, modificando el

pronunciamiento de Cámara, confirmó la responsabilidad solidaria y personal fijada en los términos del art. 18, inc. a) de la ley 11.683 por el Impuesto al Valor Agregado, respecto de algunos de los períodos reclamados, declarando su improcedencia respecto de los demás, teniendo en cuenta la fecha en que se había producido la intimación de pago del deudor principal. En esa inteligencia sostuvo que la resolución por la cual se determina de oficio dicho tributo y se fija la responsabilidad solidaria y personal del responsable por deuda ajena no puede dictarse válidamente antes del vencimiento del plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal.

4.3. MÉNDEZ ERNESTO JUAN" DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE FECHA 26/03/2014

También quiero hacer referencia a este fallo, en el cual, hubo una primera aproximación a la imputación del art. 8°, inc. e). Se sucedieron los siguientes hechos:

El Tribunal Fiscal de la Nación, sala "B", revocó la resolución de fecha 21 de octubre de 1998, emitida por la División Revisión y Recursos de la Región Mercedes de la Administración Federal de Ingresos Públicos — Dirección General Impositiva mediante la que se había extendido la responsabilidad solidaria, en los términos del art. 8 inc. e), al Sr. Ernesto Juan Méndez por la deuda determinada de oficio a Telesan S.A. y a Credi Rap S.A. frente al impuesto al valor agregado y al impuesto a las ganancias en diversos períodos fiscales, concluyendo:

"...que era improcedente la determinación de la solidaria del Señor responsabilidad Ernesto Juan Méndez efectuada por el organismo recaudador pues de las actuaciones surgía que aún no había sido juzgada la conducta infraccional de los contribuyentes Telesan S.A. y Credi Rap S.A., toda vez que se encontraba pendiente la causa penal seguida contra ellos".

La CÁM. NAC. CONT. ADM. FED. - SALA I — el 26/04/2012, revocó el fallo del TFN, confirmando la determinación de oficio, pero no apelando al fundamento del art, 8° inc. e) sino vinculando la responsabilidad con el art. 7° de la ley 11.683 (cumplimiento de deberes formales de los administradores, por su vinculación con el obligado), y añade que sólo le correspondía eximirse de responsabilidad si hubiera demostrado que la sociedad lo había colocado en la imposibilidad de cumplir (requisito propio del art, 8, inc.a)

Méndez presenta recurso extraordinario aduciendo que la sentencia es arbitraria y violatoria del principio de congruencia toda vez que revoca el pronunciamiento del Tribunal Fiscal mediante el empleo de una norma distinta —esto es, el art. 8°, inc. a, de la ley 11.683— de aquella que ha sido la estricta materia de conflicto entre las partes —es decir, el art. 8°, inc. e, de ese plexo legal. Asimismo niega que su conducta encuadre en los arts, 8° incs. a) y e). El mismo fue denegado y dio origen a la queja ante la Corte quién revoca el fallo de Cámara, porque afecta el principio de congruencia, declara procedente el recurso extraordinario y devuelve los autos para que se dicte un nuevo pronunciamiento conforme a derecho.

4.4. COMENTARIOS:

La ley de procedimiento tributario en el inciso e) del art. 8 da sólo la tipificación de la solidaridad de "terceros" sin detallar las condiciones para su procedencia las que fueron elaboradas por la jurisprudencia 17 en los casos del art. 8º ya juzgados.

El fallo "BRUTTI Stella Maris" fijó la doctrina para el nacimiento de la responsabilidad solidaria de los tributos diciendo que no requiere carácter firme el acto de determinación del tributo

¹⁷ En doctrina completa y reciente TORASSA, Marcos Ricardo, "La responsabilidad solidaria de los terceros", Periódico Económico Tributario – La Ley – 29 de mayo de 2014. -

del deudor principal sino que tan solo se haya cursado a éste la intimación administrativa de pago y que haya transcurrido el plazo de 15 días previsto por el segundo párrafo del art. 17 sin que dicha intimación se haya cumplido.

La etapa administrativa que se cumple con la resolución que determina el impuesto también da origen a la calificación de evasión de la conducta del contribuyente. Esa es la condición esencial de la figura de la solidaridad tributaria, no la sanción que puede aplicarse como consecuencia de ese proceso administrativo. La posterior denuncia penal contra el deudor principal en los términos de la ley 24.769 definirá si el delito, según el monto evadido, será sancionado con pena privativa de libertad.

Y en esa etapa administrativa anterior que fija la deuda tributaria la autoridad fiscal debe evaluar la conducta del tercero en la generación de la evasión por su conducta fiscal. La personalidad de la pena que supone la sanción al contribuyente principal impide utilizarlo como supuesto para valorar la conducta del "tercero". De allí es que se exige un propio proceso al "tercero" que descubra si se facilitó o no la evasión del tributo, más aún debe cumplirse su propio proceso en la determinación de oficio según el quinto párrafo del art. 17 de la ley 11.683¹⁸ donde se probarán tales condiciones.

Posteriormente el fallo "Méndez Ernesto Juan", fue otra aproximación con la intención de imputar de responsabilidad solidaria en los términos del art. 8° inc. e) pero careció de los elementos que sirvieran de base para la solución de la cuestión por el erróneo encuadre de la cuestión juzgada.

Finalmente con el fallo "Lavezzari, José Luis" se aclaran varios ítems referidos a la hora de imputar de responsabilidad solidaria a un tercero, a saber:

1) Debe realizarse la determinación del tributo hacia el deudor principal;

¹⁸ Giuliani Fonrouge Carlos y Navarrine Susana Camila, ob. Citada. P. 142.

- 2) Debe estar claramente probada la evasión como conducta contraria a derecho tendiente a eliminar o disminuir la carga tributaria que le hubiera correspondido asumir al responsable ¹⁹;
- 3) Debe haber una resolución que haya juzgado la conducta del responsable por deuda propia y
- 4) Debe probarse que el tercero por su obrar con culpa o dolo haya facilitado la evasión de la infracción prevista en el art. 46 de la ley 11.683²⁰. Dicho obrar para que se produzca el nacimiento de esta responsabilidad personal es necesario que se le impute a título de dolo o culpa, ya que la responsabilidad es subjetiva, y que todo ello quede demostrado en un procedimiento de determinación de oficio tendiente a hacer efectiva la responsabilidad solidaria en que el representante pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa.

El fallo LAVEZZARI al supeditar 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.²¹

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.²²

Es entonces, en la etapa administrativa cuando se determina la deuda tributaria, que la autoridad fiscal debe evaluar la conducta del tercero en la generación de la evasión por su conducta fiscal, aportando todas las pruebas pertinentes que son

²² Idem cita 21.

¹⁹ AFIP Dictamen (D.ALI y RSS) 10/2007 citado por TORASSA.

²⁰ ARTICULO 46 — El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido.

²¹ Navarrine Susana Camila, "http://thomsonreuterslatam.com/2014/07/10, "El contador responsable solidario de la evasión impositiva del contribuyente".

las que van a servir de base luego para responsabilizar solidariamente al "tercero" contador que estamos analizando.

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.²³

Es entonces, en la etapa administrativa cuando se determina la deuda tributaria, que la autoridad fiscal debe evaluar la conducta del tercero en la generación de la evasión por su conducta fiscal, aportando todas las pruebas pertinentes que son las que van a servir de base luego para responsabilizar solidariamente al "tercero" contador que estamos analizando.

²³ Idem cita 21.

CAPITULO V

CONCLUSIONES

leuguaix demassado

CAPITULO V - CONCLÚSIONES

Vision to lo de

La responsabilidad solidaria que le cabe al contador público como liquidador/asesor de sus clientes en materia impositiva, se encuentra plasmada en el art. 8 inc. e) de la Ley Nº 11.683. En mi opinión este artículo fue creado por el legislador a los efectos de frenar un poco las maniobras de evasión ideadas por los contadores públicos o terceros, porque nos guste o no, sin ánimo de ofender a nadie, son ellos los principales creadores de estas conductas evasivas de impuestos. Muchas veces hasta publicitan sus servicios como que son los profesionales que hacen pagar menos impuestos y se ofrecen de esa manera a sus clientes.

Esto sucede debido a que lamentablemente está instalado en la sociedad de nuestro país que el que paga menos impuestos es el mas "vivo", y en realidad deberíamos tener en cuenta de que no hay que perder nunca de vista, como contadores públicos, que lo que corresponde es determinar fehacientemente la materia imponible para no perjudicar las arcas públicas.

Existen numerosos tipos de ilícitos tributarios en los cuales puede incurrir el contribuyente asesorado por su contador.

Afortunadamente la AFIP está avanzando a diario en esta temática, para reducir al mínimo los mismos, sobre todo con la informatización de los medios de registración. Un gran avance es la obligatoriedad de la utilización de la factura electrónica que está regulado por la RG 3749/15 y que entra en vigencia a partir del 31/03/2016. Y también el Régimen de información de Compras y ventas (RG 3685) ya en vigencia desde el 01/01/2015.

Con respecto al análisis del artículo en cuestión en la jurisprudencia, es de destacar que no hay mucha que detalle esta temática. Esto puede deberse a que existen numerosas inspecciones de este tipo de casos que generalmente no prosperan hacia una imputación de responsabilidad solidaria del art. 8º inc. e) debido a que el contribuyente decide aceptar el ajuste propuesto durante la inspección.

Pero debemos tener en cuenta de que en el caso de que sí continúe hacia un proceso de determinación de oficio con imputación de responsabilidad solidaria, es necesario que se demuestre fehacientemente la conducta dolosa del contador público, lo cual sólo prosperaría en el caso de escuchas telefónicas o de que en un allanamiento se detecte documentación, correo electrónico, archivos en la PC del contador de hechos en los cuales se demuestre la conducta dolosa del nombrado en la comisión de la evasión. En este punto es en el que considero que debe seguir trabajando la AFIP, recopilando información y pruebas que denoten la mencionada conducta. La Administración, debería, una vez reunidas las mismas y ser consideradas suficientes para demostrar dicha conducta, iniciar el proceso de determinación de oficio paralelamente al contribuyente y al contador público. Así de esta manera cada uno por su lado puede realizar su propia defensa y la Administración puede también de agilizar su cobro, ya que al ser solidariamente responsables una vez cobrado a uno de ellos ya se desvincula el proceso de cobro al otro responsable. Y así, probablemente suceda que, visto envuelto el contador en un proceso administrativo que puede devenir en judicial, se frenen un poco las maniobras evasivas desarrolladas, ya que si se demuestra su culpabilidad él también debe afrontar con su propio patrimonio el perjuicio causado al Estado, amén del proceso penal que puede o no corresponderle.

BIBLIOGRAFÍA

- AFIP-DGI. Responsabilidad de los profesionales. Su vinculación con ilícitos tributarios. Revista Crónica Tributaria año 10, N° 227.
- ALBRECHT PAULINA. El derecho penal tributario según la jurisprudencia: Principios Generales, Interpretación de la Ley, D.G.I. Contravenciones, Ley 11.683, Delitos Fiscales, Ley 23.771, Ad-Hoc. 1995.
- CELDEIRO ERNESTO. Procedimiento tributario: Análisis teórico-práctico de la ley Nº: 11.683. Errepar 1996.
- CHAPMAN WILLIAM LESLIE. Responsabilidad del profesional en ciencias económicas. Ediciones Macchi 1979.
- Colegio de graduados de ciencias económicas: 28° Jornadas Tributarias.
 Volumen 1. El rol del contador público en la relación fisco-contribuyente.
 CGCE 1998.
- DÍAZ SIEIRO HORACIO, VELANOVICH, RODOLFO. Procedimiento tributario. Ley 11683. Macchi 1993.
- DIEZ HUMBERTO, COTO ALBERTO Y DIEZ FERNANDO. El ilícito en la ley de procedimiento tributario nacional. Un enfoque integral. Errepar 03/2001.
- GIULIANI FONROUGE Y NAVARRINE. Ilícitos tributarios. Depalma 1993.
- CELDEIRO, ERNESTO CARLOS: "Cuadernos de Procedimiento Tributario", (Nros. 1 a 10), Ediciones Nueva Técnica / Errepar, 1998.
- Ley de Procedimiento Tributario Nº 11.683 y su Decreto Reglamentario.
- Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación Ley Nº: 26.994
- Instrucciones Grales Nros: 359/97, 401/98, 408/98 y 419/98.

INDICE

INTRODUCCIÓN	1
1. CAPITULO I – LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA	3
1.1. CONCEPTO	3
1.1.2. SEGÚN LA LEY Nº: 11.683	3
1.1.3. SEGUN EL CODIGO CIVIL Y COM DE LA NACIÓN	6
1.2. CARACTERÍSTICAS DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA TRIBUTARIA	11
1.2.1. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA NO ES LA DEL DERECHO COMÚN	
1.2.2. LA SOLIDARIDAD ES SUBJETIVA	11
1.2.3. LA RESPONSABILIDAD A TÍTULO REPRESIVO	13
1.2.4. LA RESPONSABILIDAD ES SUBSIDIARIA	13
2. CAPITULO II - LA RESPONSABILIDAD PROFESIONAL Y CIVIL DEL CONTADOR PÚBLICO	15
3. CAPITULO III - EL ILÍCITO TRIBUTARIO	20
3.1. CONCEPTO	20
3.2. NATURALEZA JURIDICA	20
3.3. ¿EN QUÉ ILÍCITOS PUEDE INCURRIR EL CDOR. PÚB?	24
. CAPITULO IV - ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA	32
I.1. CAUSA: "AUTOS LAVEZZARI JOSÉ LUIS -TF 21491-I C/DGI"1, CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN,	
DEL 08.04.14. J.2. BRUTTI, STELLA MARIS C/DIRECCION GRAL.	32
MPOSITIVA DE FECHA: 30/03/2004	36

4.3. MÉNDEZ ERNESTO JUAN" DE LA CORTE SUPREMA	
DE JUSTICIA DE FECHA 26/03/2014	39
4.4. COMENTARIOS	40
CAPITULO V - CONCLUSIONES	44
BIBLIOGRAFÍA	46

•

.

•