

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA FE
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
SEDE SANTA FE



"SEMINARIO DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA"

PROYECTO DE INVESTIGACIÓN

**"Estudio sobre la ubicación del Profesional de las Ciencias Económicas en la
relación fisco-contribuyente en la ciudad de Paraná"**

Docente a cargo: **Dr. Rubén Manuel Román**

Alumno: **Mariano Budasoff**

Fecha de entrega: **7/10/2014**

Lugar y Año: **Santa Fe, 2014**

ÍNDICE

Introducción	3
I. Marco Teórico	5
II. Estado de la Cuestión	6
III. Supuestos de investigación	7
IV. Metodología e instrumentos utilizados para la recolección de los datos	7
V. Población y unidad de análisis	8
VI. De los recursos a las normas tributarias	9
VII. La relación jurídica tributaria, los contribuyentes y la ubicación del contador	12
VIII. El contador: perfil profesional y responsabilidad	17
VII. 1. Regulación Ética de la Profesión	19
VII. 2. Diferentes ámbitos de la responsabilidad	22
IX. La Responsabilidad en la Praxis: De los dichos a los hechos	26
X. Posibles causales de incumplimiento	30
XI. Conclusiones	34
XII. Bibliografía:	
XII. 1. General	39
XII. 2. Documentos	40
XII. 3. Virtual	40
XIII. Anexos y Tabulaciones:	
XIII. 1. Anexo I: Encuesta dirigida a los Contadores Públicos	41
XIII. 2. Anexo II: Encuesta dirigida a los Contribuyentes	45
XIII. 3. Anexo III: Entrevista al Dr. Marco Ramón Gastaldi	50
XIII. 4. Anexo IV: Entrevista al Cr. Carlos Luís Duhalde	52
XIII. 5. Anexo V: Entrevista al Cr. Fernando Roberto Lenardón	54
XIII. 6. Anexo VI: Composición de los recursos del presupuesto 2014 de Paraná y Entre Ríos	56
XIII. 7. Anexo VII: Proyecto Original Aprobado	57

INTRODUCCIÓN

La existencia del Estado actual encuentra razón en la satisfacción de las necesidades públicas de sus ciudadanos. Esas necesidades se satisfacen mediante la prestación de servicios y bienes públicos, para los cuales el Estado debe contar con los recursos necesarios y adecuados.

El Estado obtiene sus recursos de diferentes maneras, verbigracia: la emisión monetaria, el crédito público, la utilización de los bienes que le son propios y los recursos denominados tributarios. Estos últimos son los que, en mayor medida, solventan el ejercicio de la actividad financiera en nuestro país a lo largo de los tres niveles estadales.

En Argentina no existe un Régimen que condense todo el ordenamiento tributario, sino que por el contrario, tenemos gran cantidad de normas que regulan los diferentes aspectos de la tributación, tanto a nivel nacional, como provincial y municipal.

Esa cantidad de normas se ve complejizada porque se delega en los organismos recaudadores la potestad para reglamentar y modificar determinados aspectos normativos, en pos de agilizar la actividad recaudatoria. Consecuencia de ello es la emisión constante de gran cantidad de resoluciones que tornan difícil el conocimiento de las normas tributarias.

A ello corresponde adunar que para determinar el quantum de los tributos que deben ingresarse, rige el principio autodeclarativo, en virtud del cual son los propios contribuyentes quienes están obligados a liquidar sus tributos, existiendo serias normas punitivas en los casos donde se detecte la mala fe o la negligencia de estos.

Ante esta situación los contribuyentes se ven obligados a acudir a los contadores públicos, quienes, en principio, son los profesionales capacitados y conocedores en la liquidación de las gabelas, en virtud de las incumbencias que les son propias.

Esta es una realidad que se plasma en Argentina, porque en otros países, el liquidador de los tributos no es necesariamente un contador.

Ergo aparecen los contadores mediando entre los contribuyentes y el Estado, buscando los primeros obrar lo mínimo indispensable, y el último recaudar lo máximo posible.

No solo debe determinarse hasta donde el obrar de los unos y el otro es lícito, sino además cual es el rol que asume el profesional de las ciencias económicas en esta suerte de intermediación que le concierne en el ejercicio de su profesión.

Aquí entran en juego una gran cantidad de consideraciones que impiden minimizar la contribución del contador; por un lado el principio de la capacidad contributiva, que amojona la aptitud ética y social de cada ciudadano para contribuir con los gastos, por el otro, el

Estado con sus prerrogativas.

La dicotomía por la que atraviesa cualquier ciudadano estriba en el reconocimiento o desconocimiento de la eficiencia y eficacia de los servicios que el Estado presta, sean estos indivisibles, como la seguridad, la pacificación y la defensa de las fronteras; o divisibles como el agua potable, la educación, el transporte público y tantos otros.

Los contribuyentes reacios encuentran su autojustificación al contrastar aquello que deberían abonar en concepto de impuestos, tasas y contribuciones, con los servicios que se les brindarán. A veces la corrupción pública también suele ser una causal de fundamentación ante los incumplimientos.

En medio de este panorama, el contador aparece liquidando los tributos ante una suerte de anomia por parte de los responsables del pago de los gravámenes que busca ser contrarrestada con mayores controles por parte del fisco.

Resulta enjundioso indagar hasta donde el Contador Público es capaz de mediar entre los ciudadanos y el Estado en la dinámica de las relaciones tributarias, y en su caso, si es posible medir de alguna forma la injerencia de los profesionales de las ciencias económicas en la toma de decisiones de los sujetos tributarios sobre el cumplimiento de las cargas fiscales.

Esto lleva a analizar si los Contadores pueden evitar el doble perjuicio que se genera, cuando, por un lado, el contribuyente abona menos de lo que debería, y por el otro, el Estado pretende percibir más de aquello que le corresponde.

En el medio del posible debate que se pueda suceder en todo esto, no pueden dejarse de lado las normas que hacen a la deontología de la profesión del Contador Público, a las reglas de la moral y la buena fe, y al conjunto de disposiciones que fijan la responsabilidad en los distintos órdenes; verbigracia: penal, administrativo y civil.

Ante todo este escenario el título elegido no es azaroso, y por cuestiones de pragmática y metodología la tesina es acotada a la ciudad de Paraná, para poder así dar una ubicación espacial, que eventualmente y mediante algún estudio más completo, permita transpolar la experiencia a nivel más general.

El trabajo consta de una primera parte, que nos introduce en la cuestión tributaria y los cánones bajo los cuales el ejercicio de la profesión contable debe relacionarse con esta, guiándonos hacia el objeto de estudio. En una segunda etapa se analiza la necesidad de los recursos tributarios, su importancia en el esquema financiero local, el cumplimiento de las normas fiscales, la ubicación del Contador en la relación fisco-contribuyente y los ámbitos de su responsabilidad.

Luego el estudio de campo donde se comprueba la existencia de causales exógenas a la actuación del profesional contable, que parecieran desplazar su responsabilidad en los incumplimientos a las normas fiscales. Esas causales son abordadas una a una permitiendo concluir y comprobar la hipótesis de estudio planteada.

I. MARCO TEÓRICO

Prado y Desmedt (2003) señalan que la relación entre los contribuyentes y el fisco proviene de la regulación legislativa, pero cuando el profesional de las ciencias económicas debe mediar en esa relación, su actuación viene dada por normas de distinto carácter.

En ese supuesto los contadores deben actuar con la idoneidad técnico profesional propia de su incumbencia. Los cánones básicos son dictados por las normas éticas de la profesión, que pueden dar origen a responsabilidad profesional del orden administrativo y las normas civiles y penales que dan cabida a la responsabilidad civil y penal respectivamente. Inclusive se han determinado estándares internacionales para medir la responsabilidad de los profesionales de las ciencias económicas, y que podemos encontrar en la International Ethics Standards Board of Accountants (2009), elaborado por la Federación Internacional de Contadores, como así también en las normas nacionales y provinciales que regulan la profesión de las ciencias económicas.

El compromiso ético adquiere un rol preponderante, tal que, al decir de Bolívar (2005), en un sentido amplio, responde al conjunto de conocimientos, modos de actuar y actitudes propias de una persona desarrollada moralmente, que imbuye en su actuar el sentido social de la profesión que ejerce.

Dentro del bagaje de conocimientos que el contador debe llevar, se encuentran incluidos aquellos que hacen a las normas tributarias, sean leyes en sentido formal o material, como así también, disposiciones infralegales reglamentarias de la materia.

Empero, podría afirmarse que ese conocimiento es condición necesaria, más no suficiente del obrar ético de la profesión de las ciencias económicas. No es suficiente porque, por un lado el contador, sabedor de las normas, puede obrar con desaprensión a las mismas, y por el otro, aparecen otras dimensiones que vinculan su obrar con sus pares y con el fisco.

El contador tiene un compromiso ineludible de hacer bien las cosas, lo que implica obrar correctamente según el saber y entender, buscando la imparcialidad y la objetividad en todos los ámbitos de relación del quehacer profesional. Ese compromiso no puede ser dejado de lado porque es exigido por la sociedad. Como señala Flavia Melzi (2008): *“la ética*

es una necesidad de cada uno y de todos los profesionales y no solo un tema para ilustrados”.

Pero no puede determinarse de forma maniquea el obrar ético del contador, y su responsabilidad en los diferentes órdenes, si antes no se logra indagar en el grado de injerencia que estos tienen en la relación fisco-contribuyente en la ciudad de Paraná, pues ese debe ser el punto de partida.

II. ESTADO DE LA CUESTIÓN

Existen varios estudios sobre la responsabilidad que le cabe a los Contadores en materia tributaria y penal tributaria, principalmente analizando la legislación vigente, que si bien, en su mayoría es de antigua data, ha cobrada una cierta preponderancia en la actualidad. Algunos son más antiguos y otros recientes.

Uno de los motivos que ha reavivado el interés en indagar sobre la responsabilidad que le puede caber a los Contadores, es la existencia de casos de renombre internacional como fue “Enron” en los Estados Unidos de América y otros tantos en nuestro país, fundamentalmente en materia impositiva, en donde se responsabilizó a los contadores de desfalcos y evasiones impositivas.

Respecto de nuestro país, fallos como “Seguridad y Custodia SRL” de la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico (2005) y “Krochik” de la Cámara Nacional de Casación Penal (2009) han puesto en el escenario la necesidad de indagar sobre la cuestión, independientemente del acierto o no de las sentencias en cuestión.

Respecto a los estudios puntuales, Robiglio (2004) en su obra “La autoria en los delitos tributarios” realizó uno de los aportes más importantes a la consideración de la responsabilidad en la que se puede ver inmerso el profesional. Su trabajo aborda todos los grados de responsabilidad no solo de los contadores, sino de los demás profesionales, contribuyentes y miembros de los órganos de las sociedades. El trabajo de esta autora es consultado constantemente debido a la función que la misma desempeña como Fiscal de la Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico de la Capital Federal.

Paralelamente, la responsabilidad tributaria no penal, ha sido desarrollada y analizada un sin número de veces. Autores como García Vizcaíno (1996), Giuliani Fonrouge (2004), Carranza Torres (2006), Gómez y Folco (2011), entre otros, han efectuado aportes importantes, con posturas similares.

También existen estudios como los de Alpentista, Lasuozzi y Merín (2011) en los cuales se avoca la ética profesional del Contador Público. Su investigación es rica en

posturas filosóficas y doctrinarias, y posee un análisis pormenorizado de las diferentes regulaciones normativas. Tangencialmente se ocupa de la responsabilidad tributaria pero la confunde y mezcla con penal tributaria. Aunque la intenta indagar, no se analiza esta en detalle. Hay un estudio de Prado y Desmedt (2003) similar al referido.

En forma más generalizada Vilar (2009) se ha ocupado de analizar la deontología y práctica de las profesiones, empero, sin indagar específicamente en las ciencias económicas.

Un dato no menor es que todos los estudios encontrados, son de carácter dogmático, o si se prefiere el término, doctrinarios y normativos, puesto que ninguna de las investigaciones previas halladas ha recopilado datos de los propios actores ni realizado trabajos de campo.

III. SUPUESTOS DE INVESTIGACIÓN

Se busca comprobar en este trabajo que los Contadores Públicos no deben ser responsabilizados por los incumplimientos a las normas tributarias de los contribuyentes, acotando el universo de estudio a la ciudad de Paraná.

Eventualmente el resultado de la investigación podrá ser utilizada como punto de partida para indagar en otras ciudades y provincias del País, adaptándola según la idiosincrasia propia de de las diferentes regiones.

Se parte del supuesto de que no es posible afirmar que los contadores tengan injerencia significativa en la faz dinámica de la relación fisco-contribuyente, ya que existen factores no controlables por los profesionales de las ciencias económicas que influyen en la toma de decisiones de naturaleza tributaria de sus clientes.

IV. METODOLOGÍA E INSTRUMENTOS UTILIZADOS PARA LA RECOLECCIÓN DE LOS DATOS

Esta investigación es de naturaleza cualitativa y es abordada desde cuatro puntos de vista que se corresponden: con el contribuyente, el profesional en ciencias económicas, el Consejo de Profesionales de Ciencias Económicas y los organismos recaudadores.

En virtud de ello y del recorte del objeto de estudio, los instrumentos utilizados para la recolección de los datos necesarios fueron, por un lado, la elaboración de encuestas a los contadores y a los contribuyentes; y por el otro, entrevistas en profundidad con funcionarios del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Entre Ríos, de la Administración

Federal de Ingresos Públicos y de la Agencia Fiscal Municipal de Paraná.

Las encuestas a los profesionales y a los contribuyentes buscaron dar respuesta a los diferentes indicadores, sobre los cuales luego se determinaron promedios y porcentajes y se pudo recabar información necesaria que permitió una aproximación al universo de estudio desde ambos actores.

Los cuestionarios fueron elaborados para responderse de manera sencilla sobre la base de respuestas cerradas en múltiple opción. Excepcionalmente el final de cada cuestionario permitió abrir la respuesta, para que el encuestado se exprese en forma sucinta.

Contrariamente, las entrevistas a los Directivos de los organismos antes mencionados, permitieron acceder a un escenario privado con cada funcionario, lo que llevó a un encuentro cara a cara con estas personas tan importantes y particulares desde la posición que les compete.

Esos encuentros que se realizaron estuvieron dirigidos a la comprensión de las perspectivas que tenían los funcionarios sobre el cumplimiento de las normas tributarias en la ciudad de Paraná, el entendimiento de esas normas por parte de los distintos actores, las respectivas responsabilidades y las posibles soluciones. Esos encuentros resultaron fructíferos a los fines de ésta investigación, porque los entrevistados se expresaron con sus propias palabras, otorgando la visión del contexto.

V. UNIDAD DE ANÁLISIS

En referencia a los sujetos en quien se centró ésta investigación, la unidad de análisis se redujo a los Contadores Públicos de la ciudad de Paraná en su cotidiana relación con los contribuyentes a quienes les prestan servicios.

En este trabajo no se buscó discriminar a los contadores según sus años de profesión, como así tampoco a aquellos que la par del ejercicio privado cumplen funciones públicas.

Es así que, tratando al profesional como un todo, aunque como se verá más adelante, sin generalizar, se recolectaron datos de contadores de diferentes edades y tiempos de ejercicio profesional, desde los cinco hasta los treinta y cinco años de profesión aproximadamente. Algunos de ellos dedicados exclusivamente al ejercicio privado y otros tanto en ese campo como en los diferentes organismos del Estado.

VI. DE LOS RECURSOS A LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Determinar cuales son los fines que debe encarnar el Estado ha sido sin dudas uno de las principales preocupaciones de los historiadores, politólogos y economistas durante los últimos siglos. Sin perjuicio de ello nuestro país se enroló en la teoría clásica del liberalismo, doctrina que imperaba en América al momento de dictarse la Constitución Nacional en 1853.

El principal exponente del Liberalismo y padre de la economía política fue Adam Smith, quien en 1776 publicó su obra "Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones". Allí pregonó que el Estado debería limitarse a gastar sus recursos en la defensa, la administración de justicia, las obras públicas y otras instituciones públicas (instituciones para facilitar el comercio de la sociedad -determinadas ramas del comercio; justifica, en ciertos casos, la protección del Poder Ejecutivo por medio de los derechos aduaneros-; instituciones para la educación de la juventud, e instrucción de las personas de todas las edades; en especial, la instrucción religiosa, para preparar a las personas *"para otro mundo mejor en la vida futura"*), y al sostenimiento de la dignidad del soberano (GARCÍA VIZCAÍNO, 1996).

Al referirse a los fines de la formación del Estado Nacional, el preámbulo de la Constitución señala: *"constituir la unión nacional, afianzar la justicia, consolidar la paz interior, proveer a la defensa común, promover el bienestar general, y asegurar los beneficios de la libertad"*. Estos objetivos no son otros que administrar justicia, defender las fronteras y brindar seguridad interior; claros postulados de la escuela clásica de Adam Smith.

Pese a las reformas que se han introducido desde 1860 hasta 1994 a la carta fundamental el preámbulo permanece intacto en su formulación originaria, y la concepción que se tiene sobre los fines que debe encarnar el Estado Argentino es consecuencia de las modificaciones que se hicieron al contenido de la Carta Fundamental durante el siglo pasado, resultando ahora indispensable realizar una interpretación dinámica de ese contenido.

Si recordamos, en el año 1949, durante la primera presidencia de Juan Domingo Perón se realizó una gran reforma de la Constitución Nacional impregnando el texto con un gran contenido social. En aquello que dio en llamarse constitucionalismo social se incorporaron derechos de segunda generación, fundamentalmente laborales y sociales; entre ellos, la igualdad jurídica del hombre y la mujer, la función social de la propiedad, los derechos de la niñez y la ancianidad, entre otros.

Lo interesante de aquella reforma es que agregaba al preámbulo el siguiente texto: *"...la irrevocable decisión de constituir una Nación socialmente justa, económicamente libre y*

políticamente soberana”, lo que daba un nuevo sentido a la Nación Argentina.

Pero la denominada “Revolución Libertadora” del año 1955 derogó aquella Constitución, y restableció la sancionada en 1853, solo con las modificaciones introducidas en los años 1860, 1866 y 1898.

Luego, en 1957 el gobierno de facto llamó a elecciones para reformar nuevamente la Constitución Nacional y ésta convalidó la derogación de la Constitución de 1949, excluyendo en gran parte los derechos de segunda generación antes señalados. No obstante se pudo incorporar el actual artículo 14 bis al texto constitucional, gracias a la persistencia, entre otros, del convencional socialista Alfredo Lorenzo Palacios. Con este artículo entraron en escena los derechos de protección al trabajo, gremiales y sindicales, de la seguridad social, protección de la familia y derecho de acceso a una vivienda digna.

Finalmente vino la enmienda de 1994, la cual incorporó los derechos de tercera generación, a saber: del medio ambiente, diversidad, del consumidor, del progreso regional, y otros tantos.

Por su parte la redacción dada al nuevo artículo 75 (anterior artículo 68) resultó novedosa al otorgar al Congreso de la Nación potestad para que provea lo al desarrollo humano (inciso 19), como así también *“Legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato... en particular respecto de los niños, las mujeres, los ancianos y las personas con discapacidad”* (inciso 23), *“Dictar un régimen de seguridad social especial e integral en protección del niño en situación de desamparo, desde el embarazo hasta la finalización del período de enseñanza elemental, y de la madre durante el embarazo y el tiempo de lactancia”* (inciso 23).

Esta reforma además produjo la incorporación en el nuevo artículo 75 del inciso 22 permitiendo que una serie de Pactos y Tratados Internacionales con jerarquía superior a las leyes puedan ser incorporados, e incrementando como consecuencia las funciones del Estado. Entre esas convenciones internacionales incorporadas, nos encontramos con una gran variedad en materia de derechos humanos, civiles y políticos; lo que genera como consecuencia el deber de los Estados firmantes de generar las condiciones necesarias para que los derechos incorporados puedan ser cumplidos y respetados.

En en día Organismos internacionales, como la Corte Internacional de La Haya, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos y la Corte Interamericana de Derechos Humanos, son quienes ahora observan a nuestro país en el cumplimiento de los compromisos internacionales.

Reseñado aquello de las funciones del Estado Argentino desde la visión constitucional y amojonada la idea de que el Estado encuentra así su razón de ser, le sigue

consecuentemente el deber de contar con recursos suficientes para poder acceder a esos objetivos.

Como señala Giuliani Fonrouge (2004), esas erogaciones a cargo del Estado son atendidas con recursos de variada naturaleza, de índole patrimonial o de derecho privado unos y de derecho público otros.

Expresa el autor que los recursos provenientes del dominio del Estado constituyeron en la antigüedad la principal fuente de recursos, pero perdieron significación financiera a partir del siglo XIX en que fueron reemplazados por otros medios, principalmente por los tributos y por los empréstitos.

Con el advenimiento del Estado moderno aparecieron los tributos en sentido estricto, esto es, como manifestaciones del poder de imperio estatal. Los recursos tributarios son caracterizados como derivados, ya que no provienen del Estado per se, sino que le son exigidos por este a los ciudadanos. En nuestro país, por ser republicano, dicho poder es ejercido por el Poder Legislativo cuando se encarga de sancionar la ley que los crea y delimita.

De ese poder de imperio, deriva entonces, el poder tributario, que, al decir de Carranza Torres (2006), hace referencia a una porción de la actividad financiera del Estado, relativa a los ingresos necesarios para su funcionamiento. El autor señala: *“es un poder concreto que se traduce en la posibilidad de imponer unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia espacial”*. O en palabras de Villegas (2001): *“importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas”*.

Ergo, los tributos no se perciben sin razón, y el poder de imperio del Estado para exigirlos tiene límites. El principal límite es la Constitución Nacional, y luego le siguen las leyes de contenido tributario dictadas en su consecuencia. La primera refiere al poder constituyente, las segundas al poder constituido.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear los tributos necesarios para la existencia del Estado, es la más esencial de la naturaleza y objeto del régimen representativo republicano del gobierno (Fallos, 182:411).

Al decir de Ferreiro Lapatza (2006), el derecho es una técnica de organización social que utiliza como instrumento esencial la norma jurídica integrada en un sistema que señala como las personas deben conducirse en relación con sus pares, respondiendo básicamente a las siguientes preguntas: ¿Qué acciones sociales se encuentran prohibidas?, ¿Cuáles

están permitidas? y ¿Cuáles son ordenadas?.

Luego el conjunto de leyes en materia de recursos tributarios y sus reglamentaciones, conforman lo que conocemos como derecho tributario, cuya concepción moderna comenzó con la ordenanza tributaria alemana de 1919. Parafraseando a García Vizcaíno (1996), el derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus diferentes aspectos y las consecuencias que ellos generan. Entre las consecuencias se comprende a los ilícitos, cuya descripción y sanción corresponde al derecho tributario penal, y a las distintas relaciones que se entablan entre el Estado y quienes están sometidos a su poder.

Así como el respeto a las normas en general hace a la convivencia en la sociedad y evita que se disparen las consecuencias jurídicas a quienes podrían infringirlas, el cumplimiento de las normas tributarias es fundamental en tanto implica que el Estado obtiene los recursos derivados y puede así mediante cumplir con sus fines.

El recurso tributario, que tiene cierta vocación de permanencia, a diferencia de los restantes recursos del Estado, es tan importante que el presupuesto de la provincia de Entre Ríos previó para el año 2014 ingresos totales por \$ 27.879.456.000, de los cuales \$ 17.525.187.000 correspondieron a ingresos tributarios (Ley N° 10.269), lo que arroja un porcentual aproximado de 0,63. Y la Municipalidad de Paraná estableció el presupuesto para el mismo año con una recaudación tributaria en el orden de los \$ 894.004.552, sobre un total de \$ 965.415.797, es decir, un 93 % (Ordenanza N° 9.175).

De allí que podamos tener una idea cabal como gravitan los incumplimientos a las normas tributarias, en regiones donde los recursos derivados son la principal fuente de financiamiento del Estado.

VII. LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA, LOS CONTRIBUYENTES Y LA UBICACIÓN DEL CONTADOR

Las normas tributarias, al establecer y regular los tributos, persiguen como objetivo principal, lograr recursos para el Estado.

Excedería los fines de este trabajo analizar la estructura de la norma fiscal y determinar en qué casos nace la obligación tributaria, cuál es su contenido y cuándo se extingue. Lo trascendente es que el tributo se configura jurídicamente como una obligación, como *“una relación jurídica constituida en virtud de ciertos hechos entre dos o más personas, por lo que una, denominada acreedor, puede exigir de la otra, llamada deudor, una determinada prestación”* (Ferreiro Lapatza, 2006).

Dice Valdés Costa (2004) que el vínculo entre el Estado y el contribuyente es una relación jurídica y no una relación de poder. La relación de poder se agotó solo en el dictado de la ley que creó el recurso y estableció su contenido.

Se ha ensayado en doctrina muchas definiciones sobre el instituto de la relación tributaria. Carranza Torres (2006) caracteriza la relación tributaria como un vínculo jurídico en virtud de cual concurren dos o más personas, que, tuteladas por el derecho, uno debe cumplir con el pago del tributo y el otro tiene el derecho a exigirselo.

Observo que el autor delimita el concepto asimilándolo solo a la obligación de pagar el tributo por un lado, y su correlativa potestad para exigirla por parte del Estado.

Sin embargo, otros autores, como Giuliani Fonrouge (2004) consideran que la relación tributaria *“está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de este, por una parte, y a los contribuyentes y terceros, por otra”*.

Es decir, la conceptualización es más amplia puesto que no refiere solo al pago del tributo como objeto principal del vínculo jurídico. Ello es así porque la obligación de pagar la gabela no agota el número de vínculos y relaciones establecidas y reguladas por las normas tributarias.

En ese sentido el derecho tributario establece una serie de deberes que tienden a coadyuvar al pago del tributo, también abarcados dentro de la relación tributaria y que son comúnmente conocidos como deberes de naturaleza formal.

Estos deberes paralelos, como su nombre lo indica, no hacen a la materia sino a la forma; verbigracia: inscribirse como contribuyente, fijar un domicilio a los fines fiscales, utilizar medios de registración y comprobantes autorizados por el organismo recaudador, responder a los requerimientos del fisco y hasta soportar ser verificado y fiscalizado en el cumplimiento de las normas tributarias.

Inclusive, estos vínculos y relaciones formales pueden existir sin que haya una obligación tributaria material, pues basta con la potencialidad de que tal obligación exista para que tales vínculos jurídicos cumplan una función y tengan una razón de ser: arropar en este caso a una posible obligación tributaria principal (Ferreiro Lapatza, 2006).

Es decir, que la relación jurídica tributaria viene a ser el género ya que con esta expresión se condensan los diversos tipos de aquello que podríamos denominar “sub relaciones”.

El Código Fiscal de la Provincia de Entre Ríos condensa esta idea, al expresar en su artículo 16 que los contribuyentes están obligados no solo al pago de los tributos sino

también al cumplimiento de los deberes formales, impuestos por ese Código y las leyes especiales en la materia.

La diferencia entre los deberes formales y materiales en el plano de los hechos estriba en que, mientras el incumplimiento a los primeros genera sanciones a los contribuyentes por obstaculizar las funciones de contralor y dificultar la percepción de los tributos; en los materiales, además de sanciones el fisco debe salir coactivamente a exigir que los tributos adeudados.

Como en toda relación jurídica, en la tributaria, existen al menos dos partes, una activa y otra pasiva. Al decir de Valdés Costa (2004), el sujeto activo es *“el órgano estatal titular del crédito, es decir, el que tiene derecho a exigir e ingresar el importe del tributo”* y mientras la competencia para crear el tributo es propia del poder legislativo, el sujeto activo es el órgano administrativo titular del interés. Entonces, *“el Estado, titular de la potestad tributaria, se transforma (ya en el papel de fisco) en sujeto activo de la relación jurídica tributaria principal”* (Saccone, 2002).

En el otro extremo de la relación tributaria se sitúa a los sujetos pasivos. Publicita Saccone (2002) que no debe confundirse la conceptualización económica de estos sujetos, ya que desde este último punto de vista resultan ser las personas que soportan la carga tributaria, esto es, aquellas que real y efectivamente procuran, con cargo a sus patrimonios y a sus rentas, los medios pecuniarios destinados a la cobertura de los gastos públicos. En cambio, en su significación jurídica, los sujetos pasivos son las personas que asumen una posición deudora en el seno de la obligación tributaria.

Sainz de Bujanda (1993) señala que *“en sentido amplio, son sujetos pasivos todas las personas, que de uno u otro modo vienen obligados al pago del tributo; en sentido técnico estricto son sujetos pasivos los que se definen como tales por la ley”*.

Es importante señalar que existen diferentes opiniones doctrinarias en torno a la distinción que puede formularse dentro de los sujetos pasivos de la relación tributaria.

A su vez, los sujetos pasivos pueden ser diferenciados en contribuyentes, sustitutos y solidarios (Saccone, 2002). Los primeros, también conocidos como responsables a título propio, serían los destinatarios legales del tributo a quienes el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismos. Dentro de los responsables por deuda ajena encontraríamos a los sustitutos, ajenos al hecho que hace nacer la obligación tributaria, pero mandados por disposición de la ley a ocupar el lugar de los contribuyentes; y los solidarios, también extraños al hecho generador, pero obligados por la ley a pagar junto a los contribuyentes, es decir, no en su lugar, sino en forma paralela en resguardo del crédito.

Tantos los responsables por deuda propia como los responsables por deuda ajena

han sido tipificados en las leyes tributarias.

En efecto, en el orden nacional, la ley 11.683, conocida como Ley de Procedimientos Fiscales, regula en el artículo 5° los responsables por deuda propia, en el 6° los responsables por deuda ajena y en el 8° los responsables solidarios.

Los responsables por deuda propia, son, por antonomasia, los contribuyentes, mientras que los responsables por deuda ajena resultan, en general, personas que tienen alguna especie de obligación respecto a los bienes de los primeros, como tutores, apoderados, administradores, síndicos, y demás. Los responsables solidarios, sobre cuya conceptualización volveré más adelante en este trabajo, son las personas que la ley pone junto al contribuyente para responder por la obligación tributaria, hasta con sus bienes propios.

En el orden provincial, el Código Fiscal de Entre Ríos es más claro que la ley 11.683, al establecer en su artículo 13 que son sujetos pasivos las personas obligadas al cumplimiento de la obligación tributaria, sea en calidad de contribuyentes o de responsables, ampliando en el artículo 14 la definición al señalar: *“Cuando un mismo acto, operación o situación que origine obligaciones fiscales sea realizado o se verifique respecto de dos o más personas, todas serán consideradas como contribuyentes por igual y obligadas solidariamente al pago del gravamen en su totalidad...”*. La regulación en torno a los responsables sustitutos y solidarios no difiere en ambos órdenes.

En cuanto al orden municipal, el Código Tributario de la Municipalidad de Paraná replica entre los artículos 12 y siguientes las disposiciones del Código Fiscal de Entre Ríos, con las adecuaciones propias de la competencia local.

Hasta aquí sabemos que existen relaciones tributarias que resultan variadas en su contenido, porque agrupan deberes materiales junto a los formales y quienes son los aquellos que por ley deben cumplir con tales cargas. La pregunta es porque se necesita que un Contador Público intervenga en estas relaciones.

La respuesta viene dada por la forma en la cual se cumplen con los deberes tributarios materiales y formales, porque los sujetos pasivos tienen las dos clases de obligaciones, es decir, la material y la formal.

El deber principal no puede ser otro que determinar el tributo y sus características y abonarlo en debida forma. Giuliani Fonrouge y Navarrine (2005) definen a la determinación de los tributos como *“el acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”*.

En Argentina, a lo largo de los tres niveles estaduales, es decir, Nación, Provincias y Municipios, rige el principio autodeterminativo de los tributos. En virtud de este principio son los propios sujetos pasivos de las obligaciones tributarias quienes tienen la obligación de determinar las exacciones a su cargo, salvo en casos puntuales donde las normas establecen excepciones y es el propio organismo recaudador quien determina el tributo.

La autodeterminación se lleva a cabo mediante las conocidas declaraciones juradas, adjetivación que refiere al acto por el cual se asegura la veracidad de esa misma declaración bajo una suerte de juramente ante la autoridad que recibe la manifestación y se presume que aquello que se declara bajo juramente es cierto.

La ley 11.683 establece en su artículo 11 que la determinación y percepción de los gravámenes nacionales se debe realizar sobre la base de las declaraciones juradas que los responsables del pago de los gravámenes deben presentar, en la forma y plazos que le indique la Administración Federal de Ingresos Públicos. El artículo 32 del Código Fiscal de Entre Ríos contiene la misma obligación en el orden provincial al igual que lo hace el artículo 24 del Código Tributario de la Municipalidad de Paraná para los tributos municipales.

Como el fisco no puede estar con cada contribuyente coadyuvando para determinar los tributos que estos deben abonar, recae en los mismos el deber de obrar de buena fe y se los hace responsable en caso de que sus declaraciones resulten inexactas.

Por ello, como correlato de la obligación de los responsables de autodeterminar los tributos a su cargo las leyes antes mencionadas disponen que, sin perjuicio de las facultades del fisco para verificar la exactitud de los datos declarados, los sujetos pasivos de la obligación tributario son responsables de la veracidad de los mismos. La ley 11.683 lo hace en su artículo 13, el Código Fiscal de Entre Ríos en el artículo 34 y el Código Tributario municipal en el artículo 26.

Es decir, los contribuyentes y responsables son quienes tienen la obligación de declarar los impuestos y cumplir con los deberes formales, y el fisco solo los suplente en caso de omisiones o inconductas de su parte.

Conforme lo indica García Vizcaíno (1996) *“los incumplimientos de los deberes formales en el ámbito tributario pueden entorpecer o impedir la actividad estatal de fiscalización, verificación y determinación, poniendo en peligro la recaudación”*.

Así las cosas, podemos observar que el cumplimiento de los deberes formales y materiales por parte de los responsables, principalmente, determinar los tributos y presentar las declaraciones juradas, no son cuestiones que puedan ser tomadas a la ligera, y sin contar con los conocimientos necesarios.

Es para esto que los Contadores Públicos son llamados a intervenir en una suerte de intermediadores entre los responsables y el fisco. Ello no causal, sino que obedece a la competencia y formación profesional que los graduados en ciencias económicas reciben en la universidad en base a una currícula que incluye la adquisiciones de conocimientos sobre el régimen tributario argentino y los aspectos contables y económicos que lo complementan.

VIII. EL CONTADOR: PERFIL PROFESIONAL Y RESPONSABILIDAD

La complejidad normativa y el cúmulo de deberes al que he hecho alusión en el apartado anterior llaman a que el Contador Público entre en escena, en una suerte de intermediación entre los contribuyentes y el fisco.

La pregunta sería porque el Contador está llamado a esa intermediación y no otro, y la respuesta viene dada por la formación académica que los estos profesionales de las ciencias económicas reciben.

A lo largo de la carrera universitaria, los estudiantes a Contadores adquieren conocimientos complejos sobre varias temáticas, destacándose la economía, las finanzas públicas y privadas, los impuestos y la contabilidad propiamente dicha, entre otros.

Si bien desde lo académico, estos conocimientos son separados en materias afines, no puede publicitarse que se trate de compartimientos estancos. Considero, contrariamente, que todo lo aprendido por los alumnos de la carrera contable termina confluyendo en un saber único que más tarde o temprano, el Contador aplicará a las diferentes situaciones que se le susciten.

Esto ha sido reconocido por las propias instituciones académicas. Un claro ejemplo es la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Entre Ríos, que al determinar el perfil de sus graduados, se propone brindarle conocimientos, aptitudes y habilidades para, entre otras, *“asesorar en relación con la aplicación e interpretación de la legislación tributaria, así como en su planificación y diseño, de modo de poder actuar tanto el en sector público como en el privado”* (UNER, FCE, Página Web Institucional).

A ello debo adunar que, la cuestión impositiva amalgama cuestiones económicas, contables y financieras. De allí que el Contador sea, por regla, el profesional llamado a intervenir. Claro que esto no significa que pueda existir otro profesional con los conocimientos suficientes para intervenir en materia fiscal, pero ya no será cuestión de preparación académica, sino de su inquietud por el saber y preparación personal ajena a la estructura de una carrera universitaria específica que le ha inculcado todos los conocimientos preparándolo específicamente.

Como toda profesión, la del Contador está imbuida del interés público, ya que sería insensato pensarla fuera de su dimensión social. Claro que existe una dimensión individual porque nadie presta servicios sin buscar también un beneficio propio. Pero ese beneficio personal es contrapartida del beneficio que el profesional brinda a la comunidad.

Es por esa dimensión social que, a mi modo de entender, se refleja la ética del profesional, buscando un adecuado comportamiento entre el Contador con sus pares, con sus clientes y con la sociedad, pero siempre vinculada al rol que le corresponde en la prestación de los servicios.

Al decir de Bolívar (2005) la profesionalidad incluye entre sus componentes, primeramente una ética profesional, pero en forma más amplia, un compromiso activo con el servicio a la ciudadanía.

López Miró (1995) al tratar de encontrar una definición de ética indica que se trata de un *“concepto de marcado contenido valorativo, que tiene que ver con las reglas de lo moral, de lo que está permitido, de lo que está bien para la inmensa mayoría, del deber ser, de lo unánimemente aceptado por la sociedad como práctica honesta conforme a una noción de equidad y de justicia”*.

Por su parte Miguel Alatrística (2010), autor del Código de Ética Profesional del Contador Público Peruano señala: *“la ética de cada profesión depende del trato y la relación que cada profesional aplique a los casos concretos que se le puedan presentar en el ámbito personal o social”* y en cuanto ello se materializa en comportamientos exigibles a los profesionales, mediando reglamentación jurídica o no, nos encontramos frente a la deontología.

Es por eso que la actividad del Contador, vinculada a la correcta prestación de los servicios de asesoramiento sobre cumplimiento fiscal y liquidación de tributos, queda subsumida dentro de la ética profesional.

Pareciera que esto viene indisolublemente vinculado al tema de la responsabilidad profesional, de la cual el Contador no es ajeno.

Pero ¿qué es la responsabilidad?. El vocablo “responsabilidad”, deriva del latín “respondeo” que quiere decir “responder”, y significa la obligación de responder por nuestros actos.

En el fuero interno la responsabilidad profesional es sinónimo de conciencia (MENENDEZ, 1992), pero en relación con los demás, la responsabilidad implica el deber de reconocer y aceptar las consecuencias de aquello que se hace con o sin cuidado y atención, y que en el campo profesional se vincula directamente con los servicios contratados.

Para ahondar aún más, en la ciencia de la Administración, Koontz (1994) señala que la responsabilidad *“es la obligación que los subordinados le deben a sus superiores con respecto al ejercicio de la autoridad que les fue delegada como una forma de lograr los resultados esperados”*.

Por ello, autores como Centeno (2004) construyen la idea de la responsabilidad profesional sobre la base de la ética, y señalan que las condiciones éticas son condiciones jurídicas en todos los contratos profesionales, donde también se debe considerar la obligación moral y jurídica de llevar a cabo un acuerdo con cuidado y diligencia profesional, que no es otra cosa que *“la aplicación de la inteligencia y las normas técnicas de la profesión, de manera prudente y justa conforme a las propias condiciones de los compromisos”*.

El Contador Público en su trabajo profesional debe seguir el principio de objetividad profesional, lo cual no implica otra cosa que obrar con la capacidad necesaria para llegar a conclusiones correctas sobre las cuestiones que le son solicitadas. El profesional debe ser imparcial, honesto intelectualmente y libre de conflicto de intereses (Centeno, 2004).

En cuanto a la responsabilidad vista desde el deber de aceptar las consecuencias de un hecho, los Contadores son pasibles de responder desde diferentes ámbitos y regulaciones, y según sea la dimensión, la consecuencia devendrá desde lo patrimonial, lo penal, lo administrativo, y deontológico.

Para conocer todas esas dimensiones debemos acudir a las diferentes codificaciones y regulaciones.

VIII. 1. REGULACION ÉTICA DE LA PROFESION

Las profesiones relacionadas con las ciencias económicas encuentran regulación en diferentes normas, destacándose en primera medida la Ley Nacional N° 20.488.

Esta ley establece en su artículo 1° que en todo el territorio nacional el ejercicio de la profesión de Contador Público queda sujeto sus prescripciones y a las disposiciones reglamentarias que se dicten.

En el artículo 19 la ley nacional dispone la obligatoriedad de la existencia de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas en las provincias, y párrafo más adelante, en el artículo 21, señala que a estas entidades les corresponde cuidar que se cumplan los principios de ética que rigen el ejercicio profesional de las ciencias económicas (inciso e) y aplicar las correcciones disciplinarias por violación a los códigos de ética (inciso f).

Luego nos encontramos con la Ley N° 7.896 de la Legislatura de la Provincia de

Entre Ríos. La misma fue dictada en uso de facultades reservadas por la Provincia (conf. artículo 121 de la Constitución Nacional) y regula el ejercicio de los profesionales en ciencias económicas en territorio provincial, creando y organizando paralelamente al Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Entre Ríos.

La Ley N° 7.896 es fundamental, porque en su artículo 3° inciso 1° otorga la facultad al Consejo Profesional para dictar el Código de Ética y las normas que han de regular su aplicación. Luego establece en su artículo 28 que el juzgamiento de la conducta de los matriculados estará a cargo del Tribunal de Ética Profesional, para finalmente tipificar las sanciones que les pueden caer a aquellos profesionales que incurran en conductas antiéticas.

En uso de esas facultades el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Entre Ríos dictó su propio Código de Ética, sobre el cual, puede decirse que consta de varios apartados: preámbulo, sujetos, normas generales, conducta profesional, asociaciones profesionales, publicidad, secreto profesional, honorarios, incompatibilidades, prescripción y disposiciones generales.

Entre los artículos 2°, 4° y 5° encontramos las reglas que incardinan la labor del Contador. El primero señala que *“el ejercicio profesional debe ser consciente y digno, y hacer de la verdad, una norma permanente de conducta. No debe utilizarse la técnica para distorsionar la realidad”*. El artículo 4° reclama que la labor profesional sea realizada siempre con integridad, veracidad y objetividad, mientras que el último de los artículos señalados le exige que no aconseje ni intervenga *“cuando su actuación profesional permita, ampare o facilite actos incorrectos o punibles; pueda utilizarse para confundir o sorprender la buena fe de terceros; usarse en forma contraria al interés público, a los intereses de la profesión o para burlar la ley”*.

En última instancia, pero no menos importante, aparece el Código de Ética elaborado por la Federación Internacional de Contadores (International Ethics Standards Board of Accountants) que también fija pautas de conducta y establece principios que se deben respetar para perfeccionar los objetivos comunes de la profesión.

La Federación Internacional de Contadores señala en la introducción del Código de Ética que el mismo ha sido emitido para Profesionales de la Contabilidad en interés público, buscando normas de ética de alta calidad que puedan ser utilizadas por los profesionales de la contabilidad en todo el mundo. A su vez, anima a los organismos miembros de la Federación a que fijen niveles elevados de ética para sus miembros, promoviendo las buenas prácticas de ética a nivel global.

La primera parte del compendio normativo, que comprende a las normas de

aplicación general, contiene una referencia a los principios fundamentales que debían guiar la actuación profesional, mencionando: a) integridad, b) objetividad, c) competencia y diligencia profesional, d) confidencialidad, y e) comportamiento profesional.

Sobre la integridad señala en la sección 110.1: *“El principio de integridad obliga a todos los profesionales de la contabilidad a ser francos y honestos en todas sus relaciones profesionales y empresariales. La integridad implica también justicia en el trato y sinceridad”*.

Seguidamente la sección 110.2 especifica: *“El profesional de la contabilidad no se asociará a sabiendas con informes, declaraciones, comunicaciones u otra información cuando estime que la información: (a) Contiene una afirmación materialmente falsa o que induce a error, (b) Contiene afirmaciones o información proporcionada de manera irresponsable, o (c) Omite u oculta información que debe ser incluida, cuando dicha omisión u ocultación induciría a error. Cuando el profesional de la contabilidad tenga conocimiento de que está asociado con información de ese tipo, deberá tomar las medidas necesarias para desvincularse de la misma”*.

Si bien el de integridad aparece como un principio de importancia irrefutable en relación con el tópico bajo análisis, los restantes no deben dejar de ser considerados.

Al referirse al principio de objetividad, el Código Internacional, obliga a todos los profesionales de la contabilidad a “no comprometer su juicio profesional o empresarial a causa de prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros” (sección 120.1).

En cuanto a la competencia y diligencia profesional se indica en la sección 130.1 que los Contadores se encuentra obligados a: *“(a) Mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario para permitir que los clientes, o la entidad para la que trabaja, reciban un servicio profesional competente, y (b) Actuar con diligencia, de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables, cuando se prestan servicios profesionales”*.

La sección 140.1 analiza la confidencialidad, y en virtud de esta los contadores deben abstenerse: *“(a) De divulgar fuera de la firma, o de la entidad para la que trabajan, información confidencial obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales, salvo que medie autorización adecuada y específica o que exista un derecho o deber legal o profesional para su revelación, y (b) De utilizar información confidencial obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales en beneficio propio o de terceros”*.

Se releva a los profesionales del deber de confidencialidad cuando las disposiciones legales lo permitan y el cliente o la entidad lo autorice (sección 140.7.a), cuando las disposiciones legales lo exigen, por tratarse, por ejemplo, de documentos necesarios en

procesos judiciales (sección 140.7.b); o cuando no estando prohibido el Contador debe o tiene el derecho a revelar información para cumplir con sus labores (sección 140.7.c).

Por último, en la sección 150.1 el compendio internacional trata el principio de comportamiento profesional, al cual se refiere del siguiente modo: *“El principio de comportamiento profesional impone la obligación a todos los profesionales de la contabilidad de cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y de evitar cualquier actuación que el profesional de la contabilidad sabe, o debería saber, que puede desacreditar a la profesión. Esto incluye las actuaciones que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias conocidos por el profesional de la contabilidad en ese momento, probablemente concluiría que afectan negativamente a la buena reputación de la profesión”.*

Podemos ver que los principios señalados tienen vocación de universalidad y claramente buscan alcanzar estándares de profesionalización y jerarquización en la actividad contable.

Este Código no es de aplicación obligatoria en la provincia de Entre Ríos, debido a que ni la ley nacional, ni la ley provincial, como así tampoco el Código de Ética Provincial recurren a sus disposiciones. Empero sus reglas deben ser tenidas en cuenta objetivos a seguir localmente.

Todas estas normas éticas son importantes porque contribuyen a la calidad en la prestación de servicios profesionales dentro de las ciencias económicas, sirviendo no solo como estándares de conducta aceptables, sino como amenazas de sanción para quienes se desvíen de los cánones.

La idea incita en la creación de los Tribunales de Ética de los Consejos Profesionales, es que sean los pares quienes se controlan, porque no existe persona más idónea que un profesional de las ciencias económicas para controlar a un par de la misma profesión, porque aquel conoce los estándares y las normas con las cuales debe dirigirse en su quehacer.

VIII. 2. DIFERENTES AMBITOS DE LA RESPONSABILIDAD

El juzgamiento de las conductas antiéticas a través de los pares, mediante un órgano colegiado en institucionalizado, como lo es el Tribunal de Ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia, y la posibilidad de que como consecuencia de esto, el profesional sea sancionado; no agota la responsabilidad que le puede corresponder al Contador Público.

Aquel encuentra fundamento en el control de la habilitación otorgada por la institución profesional, en ejercicio de facultades delegadas por el Estado. Es lo que comúnmente denominamos poder de policía sobre la profesión.

La conducta antijurídica de un profesional puede conllevar responsabilidad desde lo penal, lo civil y lo tributario. Estos ámbitos de la responsabilidad no son excluyentes, dado que en algunos casos puede verificarse la responsabilidad del Contador en más de uno a la vez; verbigracia: penal y tributario.

La responsabilidad civil es consecuencia de la mala praxis profesional o de una inconducta llevada adelante con intencionalidad, y puede ser contractual o extracontractual. Mientras que la responsabilidad contractual supone la transgresión de un deber de conducta impuesto en un contrato, la responsabilidad extracontractual responde a la idea de la producción de un daño a otra persona por haber transgredido el deber de no dañar a otros.

Es contractual para determinados destinatarios como son el directorio o la asamblea de accionistas de una sociedad y los clientes, en general, cuando se encuentre vinculado a ellos por contrato de locación de servicios. En los restantes casos la responsabilidad civil será de naturaleza extracontractual y legal. Así respecto de acreedores, deudores, proveedores, clientes.

Por lo general, la obligación que contrae el Contador Público ante su cliente y los terceros, es una obligación de medios. Excepcionalmente podremos estar ante supuestos de obligaciones de resultado, pero lo cierto es que el Contador debe utilizar su saber y entender, brindando las herramientas y los conocimientos adquiridos, para cumplir de la manera más idónea el encargo que se le solicitó.

Entiendo que en ningún caso se debería comprometerse el cumplimiento de un objetivo, pues se necesita, imprescindiblemente, de la colaboración del cliente, quien a su vez, debe cumplir sus cargas en tiempo y forma para posibilitar la labor del profesional; verbigracia: el suministro de la información necesaria para confeccionar las declaraciones juradas de los impuestos, el apoyo del personal administrativo de la empresa contribuyente, etc.

Es importante tener presente aquí que la finalidad que se persigue con la atribución responsabilidad civil es que el profesional resarza el daño causado, independientemente de que ese deber sea consecuencia de no haber obrado conforme lo comprometido en acuerdo previo o no.

Junto con la responsabilidad civil nos encontramos con la responsabilidad tributaria, misma que, conforme señalé antes, no es disyuntiva.

Lo interesante de lo tributario es que se multiplican los ámbitos en donde el Contador puede ser responsabilizado, debido a que coexisten tres niveles estadales, con potestades tributarias propias, algunas originarias y otras derivadas; como son las provincias, la nación y las municipalidades, respectivamente.

Teniendo presente que este trabajo se circunscribe a la ciudad de Paraná, debo remitirme a los tres órdenes normativos que fundamentan la responsabilidad del profesional en ciencias económicas en materia tributaria.

En primer lugar, el Código Tributario de Paraná dispone en su artículo 14 inciso 8° que son responsables todos aquellas personas que *“...aún cuando no tuvieran obligaciones tributarias a su cargo, faciliten u ocasionen con su culpa o dolo el incumplimiento de obligaciones tributarias del contribuyente o responsable”*.

La norma es replicada con un texto muy similar en el artículo 17 del Código Fiscal de Entre Ríos y en el orden nacional, en el artículo 8° la Ley de Procedimientos Fiscales.

Esto nos está indicando que, tributariamente el Contador Público puede resultar obligado a responder junto al contribuyente de la carga fiscal cuando, obrando con negligencia, impericia o intencionalidad, genere o permita el incumplimiento de las leyes tributarias. Aunque la norma no lo clara, el profesional también puede ser responsabilizado si mediante su acción u omisión agrava el incumplimiento del contribuyente.

Las normas tributarias tienen fundamentos propios para endilgar esta clase de responsabilidad. Giuliani Fonrouge y Navarrine (2005) le atribuyen a esta responsabilidad una suerte de función de garantía, cuya finalidad es aumentar la seguridad del cumplimiento de la obligación tributaria, es decir, reforzar la posición jurídica del fisco. En otras palabras, si el Contador contribuyó de algún modo al incumplimiento debiera el contribuir al crédito.

Finalmente, el incumplimiento a las normas tributarias también puede generar el deber de responder penalmente.

La ley 24.769, con las modificaciones introducidas por las leyes 25.826, 25.874 y 26.735 constituye el régimen actual vigente en materia penal tributaria y previsional.

El régimen tipifica los llamados delitos tributarios entre los artículos 1 a 6, los delitos previsionales, desde el artículo 7 al 9, y los delitos fiscales comunes entre los artículos 10 a 12 bis, pero en el artículo 15 contiene reglas específicas en materia atribución de la responsabilidad penal cuyo contenido normativo permite reprimir al Contador Público que haya contribuido con algún grado de participación en alguno de los delitos señalados.

Si el Contador, con algún aporte suyo, ayuda, contribuye o permite que se infrinjan normas tributarias, tal que ello implique además, la comisión de delitos previstos y

reprimidos en la ley 24.769, también puede ser obligado a responder penalmente por sus actos.

Es importante destacar que la Administración Federal de Ingresos Públicos ha emitido una serie de Instrucciones Generales referidas a la responsabilidad solidaria y/o profesional de los contadores y su vinculación con normas éticas e ilícitos tributarios, como así también a las acciones y omisiones de los profesionales en su actividad.

Las Instrucciones N° 359/97 y 401/98 fijan pautas para que los inspectores y fiscalizadores puedan detectar a aquellos profesionales, que hayan tomado parte, o cooperado en actos en perjuicio de la renta fiscal; y en su caso, comunicar ello a las entidades profesionales de la jurisdicción y efectuar la pertinente denuncia penal.

La Instrucción N° 408/98 establece que los profesionales de las ciencias económicas deben realizar sus tareas respetando las disposiciones legales y resoluciones de los Consejos Profesionales.

Finalmente la Instrucción N° 419/98 refiere a la responsabilidad de los Contadores que obraren como Auditores Externos, opinando sobre la información contenida en los estados contables. Esto es importante ya que los contribuyentes que confeccionan estados contables determinarán su obligación tributaria sobre información contable, la que resultará útil siempre que hayan sido elaborada y auditada según las normas y principios contables.

Al no ser excluyentes las distintas responsabilidades que le pueden caber al profesional de las ciencias económicas no es ilógico suponer que pueda una misma conducta de su parte le genere el deber de responder tributaria, civil, penal y éticamente.

Aunque, probablemente la responsabilidad civil quede relegada a aquellos supuestos donde con su acción u omisión el Contador genere daños y perjuicios al contribuyente.

El factor común en todas estas responsabilidades es su atribución, requiriéndose siempre la subjetividad. En otras palabras, la responsabilidad ética, civil, tributaria y penal no derivan de la mera circunstancia del desempeño de la profesión del Contador, sino que requieren que se compruebe por parte de éste alguna contribución al incumplimiento de las obligaciones fiscales.

No basta, entonces, el simple hecho de ser "Contador de", para que se lo considere responsable en los términos de la ley.

La propia Administración Tributaria ha reconocido que resulta indispensable, a efectos de la imputación de responsabilidad solidaria, que el sujeto en cuestión haya actuado en el momento de producirse la conducta tributaria (YEDRO, 2004).

Por ende, no existe la responsabilidad objetiva sino subjetiva y ésta deriva de una

conducta de la que se concrete un incumplimiento de los deberes impositivos en los cuales el Contador tenga injerencia.

IX. LA RESPONSABILIDAD EN LA PRAXIS: DE LOS DICHS A LOS HECHOS

El Contador puede asumir varias funciones en su relación con los clientes dependiendo de los servicios para los cuales haya sido contratado. Pero ciertamente en lo atinente a estos en su calidad de contribuyentes, básicamente son dos los roles que corresponde atribuirle al profesional.

El primero de esos roles, y que podríamos entender de mayor amplitud, es el de asesor impositivo. Me refiero a mayor amplitud, porque el cúmulo de quehaceres que involucra comprende desde asistir al cliente en simples dudas sobre temas relacionados con la materia impositiva, hasta ayudarlo en la planificación fiscal, atender las fiscalizaciones e inspecciones, contestar requerimientos de las administradoras tributarias, y hacer trámites.

La segunda de las funciones que el Contador puede asumir en relación con los contribuyentes es aquella que se concreta en liquidar los diferentes tributos. No debemos entender que la tarea es simplemente confeccionar las declaraciones juradas, pues implica el cotejo de la documentación con relevancia económica y tributaria del contribuyente, la confección de papeles de trabajo y el debido encuadramiento legal de los diferentes hechos imponibles, que precedentemente el profesional debe efectuar, solo para después poder materializar todo ello en la determinación de las gabelas.

Al respecto resulta muy interesante la Resolución Conjunta de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E.) y de la Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas (F.A.G.C.E.) del 15 de marzo de 2004, elaborada luego del estudio preparado por la Secretaría Técnica de la F.A.C.P.C.E. titulado "Funciones y responsabilidades del Contador Público" del 3 de febrero del mismo año, las opiniones de la Comisión Especial de Asuntos Tributarios de dicha Federación y las opiniones del Instituto Tributario de la F.A.G.C.E.

La Resolución Conjunta (2004) aborda el estudio de los roles que le pueden caber al profesional de las ciencias económicas, analizando tanto al consultor o asesor técnico impositivo o previsional como al liquidador impositivo, entre otros.

Respecto al rol del contador como asesor, la norma indica que debe tenerse en cuenta el ambiente donde han de desarrollarse las tareas, porque la inestabilidad de nuestra normativa fiscal, y sus constantes cambios, son causal de que existan numerosos aspectos conflictivos que tienen que resolverse constantemente por los asesores.

A ello le debemos sumar que las normas tributarias suelen entrar en vigencia prácticamente de inmediato, sin mediar plazos adecuados para su estudio y análisis, y muchas veces mediando marchas y contramarchas de los fiscos generadas a instancias de las desprolijidades normativas.

Y es en ese marco de inseguridad jurídica y falta de previsibilidad del sistema fiscal donde el profesional debe asesorar según su leal saber y entender, realizando su tarea de la mejor manera técnica posible.

En este trabajo se procedió mediante encuestas anónimas a recabar información de treinta Contadores Públicos que ejercen su profesión en la ciudad de Paraná, entre los cuales se relevó a profesionales noveles y a quienes llevan tiempo en la actividad, pero no se les exigió que definieran su antigüedad.

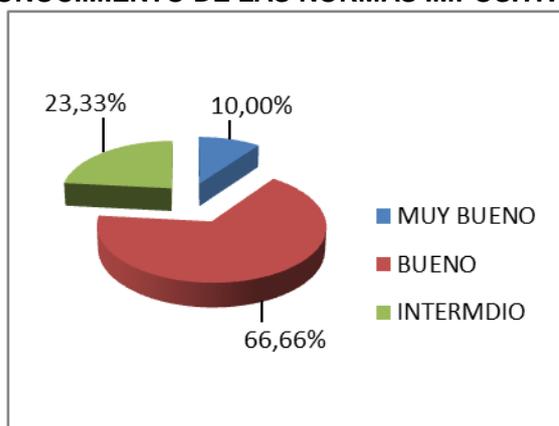
De similar forma se encuestó la misma cantidad de contribuyentes, recopilando información, tanto de personas físicas, como de entes morales. En todos los casos se trató de sujetos que aunque realizan su actividad en más de una ciudad, poseen el asiento principal de sus negocios en Paraná.

De las encuestas surgió que solo el diez por ciento (10%) de los contadores se calificó como muy buen conocedor de las normas impositivas, el sesenta y siete por ciento (67%) señaló ser buen conocedor y el resto manifestó poseer un conocimiento intermedio.

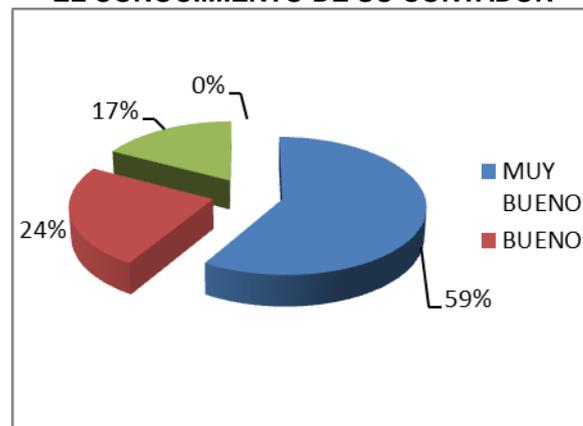
Según más de la mitad de los contribuyentes preguntados sus contadores son muy buenos conocedores sobre lo tributario.

Probablemente la diferencia está en las percepciones, ya que mientras los profesionales fueron más cautos, los contribuyentes se guiaron más por su buena relación con aquellos.

CALIFICACIÓN DEL CONTADOR SOBRE SU CONOCIMIENTO DE LAS NORMAS IMPOSITIVAS



CALIFICACIÓN DEL CONTRIBUYENTE SOBRE EL CONOCIMIENTO DE SU CONTADOR



recibidas por parte de los organismos recaudadores. Más del cuarenta por ciento (40%) entendió que la responsabilidad era tanto suya como de su contador, el treinta por ciento (30%) restante se consideró responsable en forma exclusiva y la porción restante achacó la responsabilidad al propio fisco. Y pese a las fiscalizaciones y sanciones todos concordaron en mantener una buena o muy buena relación con el profesional, y poseer alto nivel de confianza.

El debido conocimiento es requisito para un correcto asesoramiento, por ello se les preguntó a los profesionales que actitud tomaban en los casos en los cuales tuvieran dudas sobre las normas impositivas, y poco más de la mitad indicó consultar con colegas, el treinta y siete por ciento (37%) con los organismos recaudadores y solo una mínima porción dijo pedir asesoramiento en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas. Paralelamente, dos tercios de los profesionales remarcaron que ante las dudas suelen indagar por su cuenta.

También se les consultó a los contadores sobre la forma en la cual se capacitaban, señalando el ochenta por ciento (80%) que acude a seminarios, congresos y eventos para actualizarse, pero también que estudia por su cuenta.

Debido a que también resulta importante conocer cuál es el nivel de entendimiento que los contribuyentes tienen sobre las normas impositivas se recabó información al respecto.

Un contribuyente con buen conocimiento sobre las normas tributarias sería más exigente con su contador, y a la par, permitiría inferir que la responsabilidad no sería solo de éste último. Ello así, al ser consultados sobre el nivel de conocimiento respectivo, la mitad de los contadores encuestados indicó que sus clientes poseen un grado intermedio y otro tanto señaló que el conocimiento es bueno.

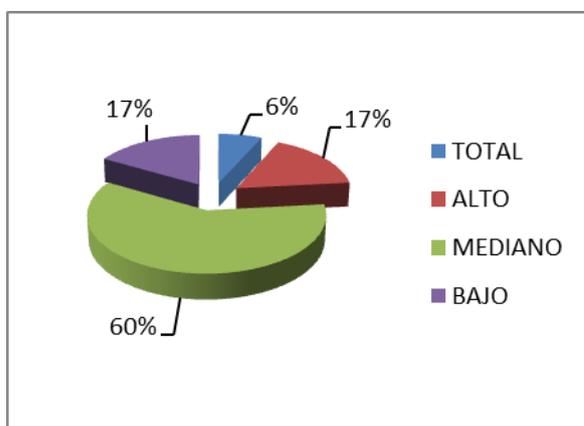
Por su lado, el cuarenta por ciento (40%) de los contribuyentes señaló poseer un buen conocimiento sobre las normas impositivas, y el restante sesenta por ciento (60%) se atribuyó una comprensión intermedia. Ninguno de los relevados acusó no saber nada al respecto como así tampoco, ser un muy buen conocedor.

Conforme señale ut supra, el rol del contador en relación con el contribuyente también puede comprender la liquidación de sus tributos, y de hecho es probable que quien se relacione con sus clientes asesorándolos impositivamente, también sea quien les efectúa la determinación de sus gabelas.

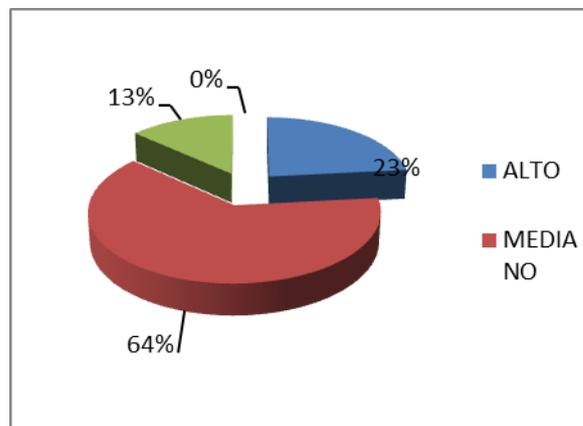
Al respecto, la aludida Resolución Conjunta (2004) señala que, si bien la función del liquidador impositivo pareciera ser distinta de la del asesor, sigue consistiendo en asesorar cliente sobre la forma de presentar los datos requeridos por el fisco, pero su labor se plasma sobre actos, hechos y metodologías cuantificables. Y luego la norma aclara: *“Sin embargo, el profesional liquidador no realiza ninguna tarea de auditoría sobre los datos brindados por el ente contratante. Solamente recopila y compila información, sin verificar su integridad ni corrección. La calidad de esa información es responsabilidad del contribuyente”*.

Para poder analizar a quien debemos atribuir la decisión sobre el contenido y la presentación de las declaraciones juradas y los menesteres que le son coadyuvantes, se encuestó tanto a los contadores como a los contribuyentes. Tres cuartas partes de los profesionales dijeron no tener plena decisión sobre el contenido de las declaraciones juradas, mientras que las dos terceras partes de los contribuyeron manifestaron que no le conceden a los profesionales plena decisión, ya sea porque lo deciden ellos mismos o porque surge del consenso entre ambos.

NIVEL DE DECISIÓN QUE LE OTORGAN LOS CLIENTES A SU CONTADOR



NIVEL DE DECISIÓN QUE OTORGAN LOS CONTRIBUYENTES



Tuve la oportunidad de entrevistar a dos funcionarios de distintos organismos fiscales y al actual Presidente del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Entre Ríos, para

poder interiorizarme del pensamiento de estos profesionales sobre el t3pico bajo an3lisis.

El Cr. Carlos L. Duhalde¹ considera que *“si bien los Contadores no toman la decisi3n puntual de cumplir o no con las obligaciones impositivas, ...un rol responsable del profesional es realizar la declaraci3n jurada conforme a la legislaci3n vigente y en ese marco asesorar sobre que consecuencia podr3a traer el incumplimiento”*, y que los profesionales deber3an interiorizar a los contribuyentes sobre las consecuencias de los incumplimientos fiscales.

El Dr. Marco Ram3n Gastaldi² sostiene que la responsabilidad por los incumplimientos a las normas impositivas no puede ser atribuida de manera gen3rica a los profesionales de las ciencias econ3micas.

En forma similar se expres3 el Cr. Fernando R. Lenard3n, se3alando que el nivel de responsabilidad es desigual, puesto que *“muchos profesionales se preocupan, estudian, se actualizan y procuran estar al d3a en los conocimientos para brindar un servicio de calidad. Ahora, existen algunos otros que no”*³. Y como reflexi3n interesante el profesional tambi3n indic3 que no existen denuncias al Tribunal de 3tica del Consejo Profesional de Ciencias Econ3micas de Entre R3os contra contadores, motivadas en cuestiones impositivas.

As3 las cosas, pareciera que atribuir maniqueamente la responsabilidad por los incumplimientos fiscales a los profesionales de las ciencias econ3micas no resulta factible.

X. POSIBLES CAUSALES DEL INCUMPLIMIENTO FISCAL

No trato de determinar si han existido en la ciudad de Paran3 en los 3ltimos diez a3os incumplimientos a las normas impositivas, ello es un dato de la realidad, cuya magnitud no creo pueda establecerse con sencillez, tanto los contadores como los contribuyentes, al ser encuestados, se3alaron en gran medida haber sido fiscalizados y sancionados.

De las entrevistas realizadas a los funcionarios surgi3 cierto consenso sobre la existencia de un nivel de incumplimiento que oscila entre el cuarenta por ciento (40%) y el veinte por ciento (20%).

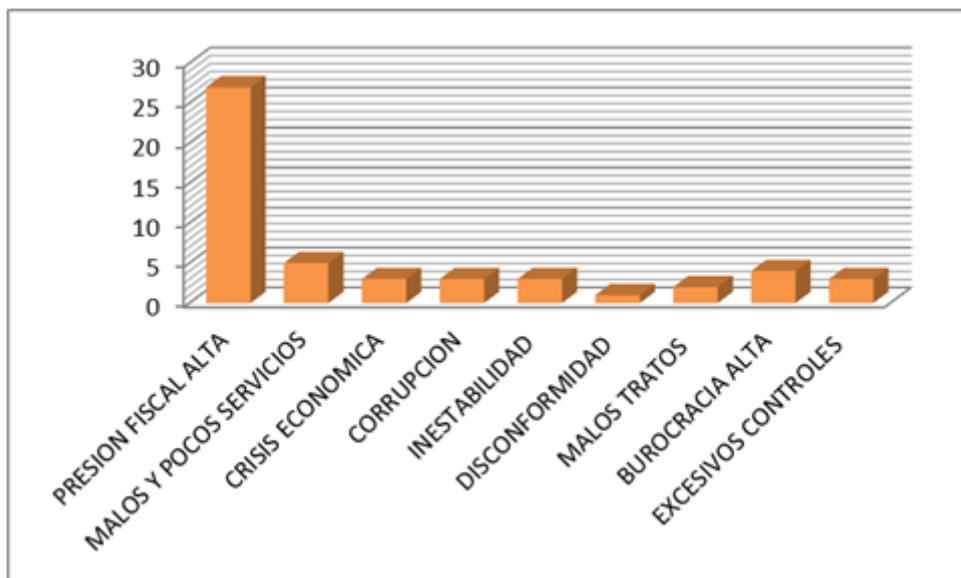
Al finalizar el cuestionario se les pidi3 a los contadores que se3alen cuales son las quejas que suelen recibir de los contribuyentes y de ello surgi3 como dato interesante que en mayor medida se reclama que la presi3n fiscal es alta, pero adem3s que los servicios que

¹ Entrevista al Cr. Carlos Lu3s Duhalde, Director Ejecutivo de AFIM.

² Entrevista al Dr. Marco Ram3n Gastaldi, Subjefe del 3rea Penal de la AFIP-DGI, Direcci3n Regional Paran3.

³ Entrevista al Cr. Fernando Roberto Lenard3n, Presidente del C.P.C.E.E.R.

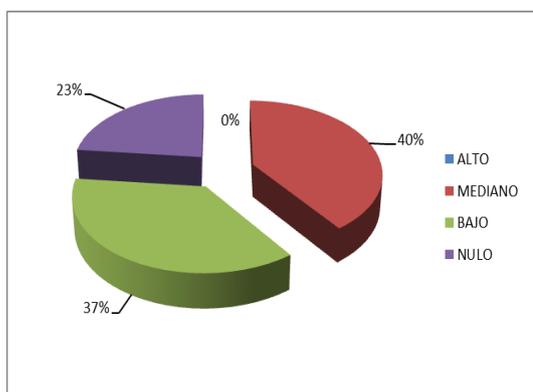
brinda el Estado a cambio no justifican la carga fiscal, que existe un importante nivel de corrupción, alta burocracia y malos tratos por parte de los funcionarios recaudadores, inseguridad jurídica, excesivos controles del fisco, problemas económicos y finalmente, disconformidad con las normas vigentes.



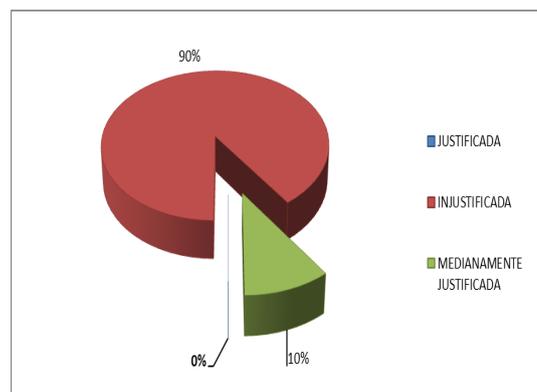
En cuanto a los contribuyentes, solo el cuarenta por ciento (40%) señaló estar, al menos, un tanto conforme con los servicios que el Estado brinda. El resto manifestó su entera o baja conformidad. En este punto la pregunta fue genérica y no identificó a ningún nivel estadual, buscando que sean las personas encuestadas quienes valoren según su entender.

Ninguno de los contribuyentes encontró justificada la presión fiscal. Y es importante señalar que no consideran justificada la presión tributaria ni sienten que el Estado brinde los servicios en la forma que debe.

GRADO DE CONFORMIDAD CON LOS SERVICIOS QUE BRINDA EL ESTADO



PRESIÓN TRIBUTARIA



contadores, al no tener plena decisión ni discrecionalidad sobre su actuar frente a los mismos, se ven compelidos a realizar su labor según se lo suelen indicar estos, quienes obran con cierta reticencia, que entienden justificada.

Ente este sentido, en doctrina se ha considerado que el impuesto debe ser considerado como una norma de carácter ético, pues vivir en sociedad requiere la existencia de un Estado, el cual obra por sus gastos (Jarach, 2003).

Para Griziotti si el Estado recurriera sólo al poder de la coacción para obtener los ingresos públicos, esto le sería imposible porque los habitantes tratarían de eludir la obligación, y el Estado debería luchar contra ellos en condiciones que determinarían que el gasto y la reacción política suscitada por la exacción de los ingresos superarían la utilidad realmente obtenida de los tributos; por ello el componente ético de la tributación jamás debe ser menospreciado (citado por Jarach, 2003).

Según Héctor Villegas el fundamento ético-político de la tributación se puede resumir así: *“Si los ciudadanos han creado el Estado, es lógico que contribuyan a su funcionamiento”; sin embargo esas contribuciones deben ser percibidas y aplicadas correctamente* (Villegas, 2001).

La cuestión fue consultada a los funcionarios entrevistados, quienes se expresaron no muy diferentemente, pero desde el rol que a cada uno le corresponde.

Respecto a la presión tributaria, el Dr. Gastaldi considera que se trata de quejas cotidianas en la calle y que es difícil conformar a los ciudadanos, pero encuentra justificado el nivel de imposición en los servicios que ha venido asumiendo el Estado Nacional desde el año 2002. El profesional además se plantea la falta deber cívico y conciencia ciudadana como crisis de la sociedad, y apunta a que la presión fiscal es probablemente una excusa.

Para Duhalde la presión es alta y termina siendo un factor que a veces coloca al contribuyente en situación de dudar sobre el cumplimiento del total de sus obligaciones. Según el funcionario, cuando sumamos la imposición de los fiscos nacional, provincial y municipal podemos llegar a cargas elevadas en los casos puntuales.

Otra de las causas que a veces se presenta como justificativa de los incumplimientos es la crisis económica. Sobre esto Duhalde entiende que los incumplimientos *“a veces se deben a cuestiones financieras o económicas, que hacen que el contribuyente tenga que priorizar en determinado momento cual obligación va a pagar y cual no, es decir, que tenga que ponderar que va a incumplir. Pero hay otros casos, donde el Contador debe tener en claro cual es el límite que corresponde porque se trata de un contribuyente reticente”*.

En forma coincidente Lenardón expresa: *“Entre los factores a destacar, para*

determinados contribuyentes, está el aspecto cultural, que señala como alguien “vivo” a aquel que no cumple con las reglas y saca ventaja de eso. Entre los ciudadanos que desean cumplir con sus compromisos tributarios, en algunos casos deben optar por pagar sueldos, mantener capital de trabajo o pagar los impuestos. En estos casos, la elección es obvia, aún cuando luego deban pagar sanciones y accesorios”.

Otros de los factores importantes que podrían justificar alguna medida de incumplimiento se vincula con la claridad de las normas tributarias, siendo determinante de su buen cumplimiento, puesto que mal puede cumplirse lo que se desconoce o se conoce en forma incompleta o errónea.

Si bien los contadores y los contribuyentes, en alguna manera se atribuyeron algún nivel de conocimiento, los funcionarios entrevistados fueron un tanto más escépticos.

Según Gastaldi el problema de las leyes impositivas es que son demasiadas, en ocasiones contradictorias y solo el que está en el tema cotidianamente termina aprendiéndolas. A lo que debe sumarse que la Administración Nacional emite resoluciones constantemente que deben ser conocidas.

Para Lenardón las normas tributarias *“son muchas y de muy difícil entendimiento”*, y se contradicen, contraponen y yuxtaponen.

Sin embargo, Duhalde sostiene que si bien las normas tributarias no son en sí complicadas, lo que resulta necesario es buscar la difusión de las mismas para que puedan ser conocidas, fundamentalmente en el ámbito municipal.

Duhalde también señala que las normas nacionales y provinciales suelen ser más conocidas que las locales, y que, si bien, en los últimos años viene aumentando el conocimiento de las últimas por parte de los contribuyentes locales, el Municipio debe trabajar para compilar el ordenamiento tributario en forma adecuada, ya que esto facilitaría el del contribuyente.

Sobre esto Lenardón, a la par de propiciar la simplificación de la normativa, también señala que, según estudios recientes, se necesitarían al menos dos años para poder leer toda la legislación tributaria vigente, y, aun así *“no sería suficiente por todos los cambios que se producirían en el camino”*, lo que implica que no se pueden conocer en toda esa legislación.

Pareciera que para el administrado hay determinadas cuestiones que no justifican las cargas tributarias y que probablemente sean motivaciones internas que los llevan a incumplir con sus obligaciones. Y los funcionarios entrevistados, en alguna medida, son conocedores de estas cuestiones.

XI. CONCLUSIONES

Las administradoras tributarias pregonan la simplificación a los mal llamados sistemas tributarios, sin embargo, ello aparece de forma simplemente discursiva, porque la práctica cotidiana demuestra que la realidad es muy distante.

En relación con los contadores, Lenardón señaló que existen reclamos de los matriculados que se vinculan con el alto grado de requerimiento de trabajo administrativo requerido a instancias de las exigencias, cada vez mayores de la administradora tributaria y la desprolijidad que conlleva la instauración de sistemas informáticos que, pese a entrar en vigencia y ser obligatorios, son poco claros para trabajar, lo que genera *“inseguridad jurídica y stress”*.

Cuando señalo el equívoco en la denominación al plexo normativo en materia tributaria como “sistema”, quiero significar que estamos muy lejos de poder tener un conjunto de normas armónicas que posean las cualidades necesarias para considerarlas un todo uniforme con sentido autónomo e independiente de sus componentes.

Por el contrario, las normas impositivas son extensas, densas y en algunos casos contradictorias, no solo porque lo diga este autor, los funcionarios entrevistados fueron contestes en señalar tal extremo en alguna medida.

Ello conlleva como dato de la realidad que ante un mismo problema dos contadores pueden aconsejar soluciones opuestas, circunstancia que se origina la interpretación de las normas, algunas de las cuales, muchas veces, siquiera se sabe si se encuentra vigente, debido a la inestabilidad jurídica de la que padecemos.

Ahora bien, que los contadores deben capacitarse es un requisito propio del deber que les cabe en el ejercicio de una profesión social. Porque aquel que no estudia poco a poco va dejando de tener la pericia necesaria y se vuelve dispensable, sin que ello signifique que estos profesionales están exentos de yerros en la praxis cotidiana.

Empero, en su rol de asesores en temas impositivos, los contadores no pueden actuar como investigadores ni inspectores de los datos que los contribuyentes les acercan.

De similar manera, cuanto actúan como liquidadores de tributos, tampoco son garantes de los contribuyentes, ya que su labor se limita a materializar los conocimientos, sobre los datos que sus clientes les confían.

En ambos casos, los datos volcados en las declaraciones juradas son de los contribuyentes, el contador sólo se limita en reflejarlos (Resolución Conjunta F.A.C.P.C.E.-F.A.G.C.E., 2004).

Para poder endilgar alguna clase de responsabilidad profesional nos resultaría indispensable constatar que los contadores ayudan intencionadamente con los contribuyentes a incumplir las normas tributarias.

Otra posibilidad podría suceder si el profesional es inducido a error por su cliente, considerando hechos o datos del contribuyente que este puede haber falseado u omitido por diversas razones.

Como además es necesario el aporte intelectual del contador, puede acontecer que éste cometa un yerro, como antes apunté, más ya no con intención, ni inducido por el cliente, sino por negligencia o impericia, y allí podría haber algún grado de responsabilidad.

Empero, como los datos para determinar las obligaciones fiscales son proporcionados por los clientes, y la declaración jurada, aunque no es el único deber, hace a lo fundamental en la relación fisco-contribuyente, no veo de qué manera podamos atribuir la responsabilidad de los contadores sin incurrir en reduccionismos.

Los casos en los cuales los contadores han sido responsabilizados son muy puntuales. Tal es así que, cuando la Sala II de la Cámara Nacional de Casación Penal confirmó la condena impuesta por el Tribunal Oral en lo Criminal Federal de Paraná, como partícipe necesario, al contador del contribuyente, en la causa “Krochik, Sebastián y otro s/ recurso de casación” (2009) se fundamentó en el rol asumido por el profesional.

Más allá de las observaciones que se le puedan hacer al fallo y su antecesor del Tribunal Oral, en lo referente a la falta de conocimientos técnicos sobre las cuestiones tributarias de fondo debatidas en la causa, el Tribunal de Casación entendió que el contador violó el deber propio de su profesión con el objeto de facilitar el delito cometido por el autor en nombre de la persona jurídica que presidía.

El Tribunal también señaló que el profesional, que liquidaba los impuestos para el autor del delito de evasión, tenía el deber de evitar el riesgo al bien jurídico tutelado en esta materia, es decir, la hacienda pública, *“por sus conocimientos especiales”*.

Unos años antes de esta sentencia, la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, también condenó a un contador, en la causa “Seguridad y Custodia S.R.L. s/ Incidente de Apelación” (2005). Allí la Alzada consideró que el contador era partícipe del delito de evasión porque favoreció materialmente la conducta del autor por medio de un auxilio indispensable.

Además señaló la Cámara que, ejerciendo la profesión con una antigüedad superior a los treinta (30) años, el contador no podía ignorar ni desconocer que debía cotejar adecuadamente la información con los registros contables y/o con otra documentación de

respaldo e informar las discrepancias que surgieran de aquel cotejo, porque con ese cotejo se revelaría la falsedad de los datos del contribuyente.

Finalmente el Tribunal indicó: *“En efecto, el desprecio total por los deberes que incumben al sujeto activo, dada la actividad que desarrolla, supone aceptar las consecuencias lógicas -en este caso, el resultado disvalioso y antijurídico- de actuar de aquella manera”*.

Ergo, lo que podemos observar es que los hechos donde el contador es sindicado como responsable en incumplimientos fiscales son casos extremos, que implican delitos, y en los cuales, los jueces, bien o mal, entienden que el profesional obra con intención de ayudar al contribuyente a cometer una conducta.

Pero el planteo de este trabajo es diferente, pues pretende indagar si es posible achacar una suerte de compromiso de los contadores por los incumplimientos a las normas tributarias en la ciudad de Paraná a lo largo de estos últimos diez años.

Entiendo que no es posible tal atribución de responsabilidad, porque existen una serie de circunstancias que conspiran para poder considerar que ello se cumple.

Fundamentalmente los profesionales no tienen el dominio ni la decisión sobre las cuestiones impositivas de los contribuyentes, sino que, por el contrario, son estos quienes deciden como cumplir sus obligaciones fiscales la mayor parte de las veces, y los contadores solo operan como instrumentos, en algunos casos con mayor participación que en otros. Esto pudimos observar del resultado de las encuestas.

Por ello no es posible afirmar que en la ciudad de Paraná los contadores son responsables de los incumplimientos formales y materiales de sus clientes.

Los contribuyentes encuestados manifestaron, en gran medida, tener cierto grado de conocimiento de las normas fiscales. Es cierto que la gran mayoría de los mismos consulta con sus contadores, y son los profesionales quienes los asesoran, pero terminan siendo los primeros quienes deciden si cumplen o no, y en su caso, en que medida.

Como señalé ut supra, también puede suceder que esos contadores aporten materialmente el trabajo de liquidación de los diferentes tributos, poniendo su saber y entender, pero sobre la base de datos inexactos que los contribuyentes les han entregado. Y mal puede atribuirse a los profesionales el deber de obrar como garantes de esos datos.

Si el grado de injerencia de los contadores en las decisiones de sus clientes es relativo, solo restaría pensar que los profesionales obran con impericia, pero del relevamiento surgió que los mismos, en alguna medida conocen las normas que deben aplicar y buscan capacitarse o estar actualizados. Que en algún que otro caso, cometan

errores, no controvierte tales extremos.

Sería impensado que los contribuyentes juraran a sus contadores la veracidad de la información que les brindan a los fines de que se puedan confeccionar las declaraciones juradas. Existen legislaciones, que podríamos adjetivar de más modernas, en comparación con la Argentina, en la cuales pesa sobre los profesionales liquidadores de impuestos gran responsabilidad. Pero son países con una concepción distinta de la tributación y una conciencia cívica que dista de la nuestra. Así, en países como Israel, verbigracia, el Contador está facultado legalmente para ingresar en el hogar de su cliente para verificar su riqueza e indagar en sus cuentas bancarias, si piensa que este le miente sobre su patrimonio.

Dando por hecho un cierto nivel de incumplimiento fiscal considero que la falta de acatamiento puede deberse en cierto grado a la elevada presión tributaria, a la complejidad normativa, a la carencia de un “sistema” tributario, y a la ilegitimidad del obrar del Estado en determinadas cuestiones, entre otras, que a mi juicio exceden los fines de este trabajo. Con ello no pretendo significar que los contribuyentes están excusados de incumplir con sus obligaciones de orden fiscal, sino reflejar la idea de que en muchos casos aquellas razones operan como sus justificaciones, sobre las cuales no creo conveniente emitir juicio valorativo a los fines de este trabajo.

Sentado todo esto, considero comprobada la hipótesis de investigación en este trabajo: *“en la ciudad de Paraná, los contadores públicos no deben ser responsabilizados por los incumplimientos a las normas tributarias de los contribuyentes”*.

XII. BIBLIOGRAFÍA

XII. 1. GENERAL

- CARRANZA TORRES, Luís R. (2006). Derecho Tributario. Legis Argentina.
- FERREIRO LAPATZA, José J. (2006). Curso de Derecho Financiero Español. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina (1996). Tomo II. De Palma.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. (2004). Derecho Financiero. Última edición (actualizada por Navarrine y Asorey). La Ley.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C. (2005). Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social. Comentarios, Doctrina y Jurisprudencia. LexisNexis.
- GOMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos M. (2011). Procedimiento Tributario. Ley 11.683/ Decreto 618/97. 7ma. Edición actualizada y ampliada. La Ley.
- JARACH, Dino. (2003). Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Abeledo-Perrot.
- KOONTZ, Harold. (1994). Administración, Una perspectiva global. Mc Graw.
- LÓPEZ MIRO, Horacio G. (1995). La ética del abogado. Abeledo-Perrot.
- MELZI, Flavia I. (2008). El profesional en Ciencias Económicas y la ética. Revista Enfoques. La Ley, Tomo 34.
- MENÉNDEZ, Aquiles (1992). Ética Profesional. 11ma. Edición. Herrero Hermanos.
- ROBIGLIO, Carolina L. I. (2004). La autoría en los delitos tributarios. Primera Edición. Ad-Hoc.
- SACCONI, Mario A. (2002). Manual de Derecho Tributario. La Ley.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. (1993). Lecciones de Derecho Financiero. 10ma. Edición. Universidad Complutense de Madrid.
- VALDEZ COSTA, Ramón. (2004). Instituciones de Derecho Tributario. LexisNexis Depalma.

- VILLEGAS, Héctor V. (2001). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 7ma. Edición ampliada y actualizada. Depalma.
- YEDRO, Diuvigildo. (2004). Responsabilidad solidaria tributaria: efectos de la suspensión para el contribuyente y paralos terceros solidarios. Periódico Económico Tributario. La Ley. Nº 308.

XII. 2. DOCUMENTOS

- Cámara Nacional de Casación Penal. Sala II. (2009). “Krochik, Sebastián y otro s/ recurso de casación”. (Nº 9950).
- Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico. Sala B. (2005). “Seguridad y Custodia S.R.L. s/ Incidente de APELACIÓN”. (Nº 53.206).
- Código Fiscal de Entre Ríos. Decreto Ley Nº 6505/1980 (Texto Ordenado en 2006).
- Código Tributario Municipal de Paraná. Ordenanza Nº 6.410 (Texto Ordenado en 1995).
- Código de Ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Entre Ríos.
- International Ethics Standards Board of Accountants, of International Federation of Accountants (Código de Ética Internacional para Profesionales de la Contabilidad, elaborado por la Federación Internacional de Contadores). (2009). Puede consultarse su versión traducida al castellano en <http://www.ifac.org/>.
- Ley Nacional Nº 11.683 de Procedimientos Fiscales (Texto Ordenado en 1998).
- Ley Nº 7.896 de Ejercicio Profesional y Orgánica del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Entre Ríos.
- Ley Nº 10.269 de Presupuesto de la Provincia de Entre Ríos para el ejercicio 2014.
- Ley Nacional Nº 20.488 del Ejercicio de las Profesiones relacionadas a las Ciencias Económicas.
- Ordenanza Nº 9.175 de la Municipalidad de Paraná para el ejercicio 2014.
- Resolución Conjunta de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y de la Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas del 15 de marzo de 2004.

XII. 3. VIRTUAL

- ALATRISTA GIRONZINI, Miguel Ángel (2011). Ética Profesional. Disponible en

<http://www.reocities.com/miguelalatriza/ETICAPROFESIONAL.htm>.

- ALPENTISTA, María D., IASOUZZI, María S. y MERÍN, María G. (2011). La Ética Profesional y el Contador Público. Universidad Nacional de Cuyo. Facultad de Ciencias Económicas. Disponible en http://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/4587/alpentista-eticaprofesionalycontadorpublico.pdf.
- BOLIVAR, Antonio. (2005). El lugar de la ética profesional en la formación universitaria. *Revista Mexicana de Investigación Educativa*. (Vol. 10/Nº 24). México: Comie. 93-123. <http://engage.intel.com/servlet/JiveServlet/previewBody/25512-102-1-30973/EL%20LUGAR%20DE%20LA%20%C3%89TICA%20PROFESIONAL.pdf>
- CENTENO, José Sebastián. (2004). La Ética del Contador Público. Disponible en <http://www.monografias.com/trabajos46/etica-contador-publico/etica-contador-publico2.shtml>.
- PRADO, Roberto M. y DESMEDT, Juan C. (2003). Los profesionales en ciencias económicas y su responsabilidad. *Revista de investigación académica*. (Nº 11). 63-70. <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3330699>.
- UNER. Facultad de Ciencias Económicas. Página Web Institucional. Disponible en http://www.fceco.uner.edu.ar/seccion_21.html.
- VILAR, Jesús. (2009). La ética en la práctica cotidiana del ejercicio profesional. *Revista de Ética y Educación Social*. <http://www.eduso.net/res/?b=13&c=121&n=358>.

ANEXO I
ENCUESTA DIRIGIDA A LOS CONTADORES PÚBLICOS

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA FE
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
SEDE SANTA FE.

SEMINARIO DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA
"ESTUDIO SOBRE LA UBICACIÓN DEL PROFESIONAL DE LAS CIENCIAS
ECONÓMICAS EN LA RELACIÓN FISCO-CONTRIBUYENTE
EN LA CIUDAD DE PARANÁ"

La presente es una encuesta de carácter anónimo que tiene por objetivo conocer como es la relación del contador con su cliente contribuyente, analizando diferentes aspectos que pueden influir.

1.- Esta encuesta consta de diez preguntas.

2.- Lea atentamente cada una de ellas, revise todas las opciones, y elija la alternativa que más lo(a) identifique. Cuando la pregunta le permite más de una respuesta puede optar por ellas en forma conjunta. En algunos casos se le pedirá que se explaye, hágalo sintéticamente.

3.- Marque la alternativa seleccionada con una línea oblicua (/) y si se equivoca o desea corregir su respuesta, marque con una X la alternativa que desea eliminar y seleccione la nueva opción.

a) ¿Cómo calificaría Usted su conocimiento sobre las normas impositivas?

MUY BUENO
BUENO
INTERMEDIO
MALO

b) Cuando tiene alguna duda sobre las normas impositivas:

CONSULTA A UN COLEGA CONTADOR
CONSULTA A AL FISCO
CONSULTA AL CONSEJO PROFESIONAL
INDAGA POR SU CUENTA
NO SE PREOCUPA

c) ¿Cómo calificaría el conocimiento que tienen sus clientes sobre las normas impositivas?

MUY BUENO
BUENO
INTERMEDIO
MALO

d) Al momento de hacer las declaraciones juradas de los diferentes tributos ¿qué nivel de decisión le otorga su cliente?

ALTO
MEDIANO
BAJO
LO DECIDE USTED COMPLETAMENTE

e) ¿Qué promedio de veces diría que sus clientes han sido fiscalizados en los últimos diez años?

NACIONAL
NINGUNA
1 A 3
MÁS DE 3

PROVINCIAL
NINGUNA
1 A 3
MÁS DE 3

MUNICIPAL
NINGUNA
1 A 3
MÁS DE 3

f) ¿Qué promedio de veces diría que sus clientes han sido sancionados por el fisco por alguna clase de incumplimiento en los últimos diez años?

NACIONAL
NINGUNA
1 A 3
MÁS DE 3

PROVINCIAL
NINGUNA
1 A 3
MÁS DE 3

MUNICIPAL
NINGUNA
1 A 3
MÁS DE 3

g) ¿Cómo realiza sus capacitaciones sobre las cuestiones impositivas?

CURSOS DE POSGRADO
JORNADAS DE ACTUALIZACIÓN Y EVENTOS CIENTÍFICOS
ESTUDIA POR SU CUENTA
CONSIDERA QUE NO NECESITA CAPACITARSE

h) ¿Cómo calificaría Usted la relación profesional con cliente?

MUY BUENA
BUENA
INTERMEDIA
MALA

i) ¿Cómo calificaría Usted el grado de confianza que tiene con su cliente?

MUY BUENO
BUENO
INTERMEDIO
MALO

Aclare su respuesta indicando sintéticamente los motivos:

.....
.....
.....
.....

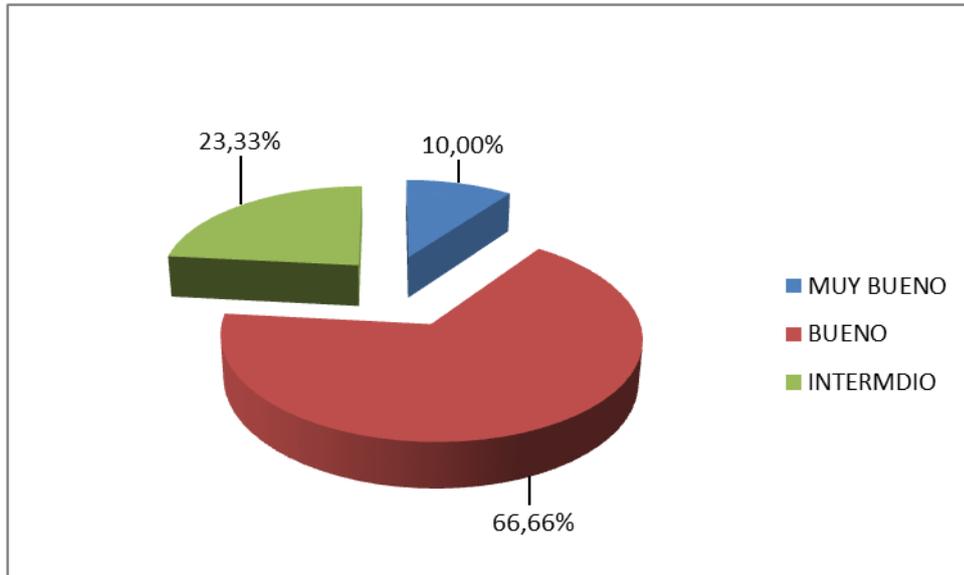
j) Sírvase indicar sucintamente cuales son las quejas que recibe de sus clientes:

.....
.....
.....
.....

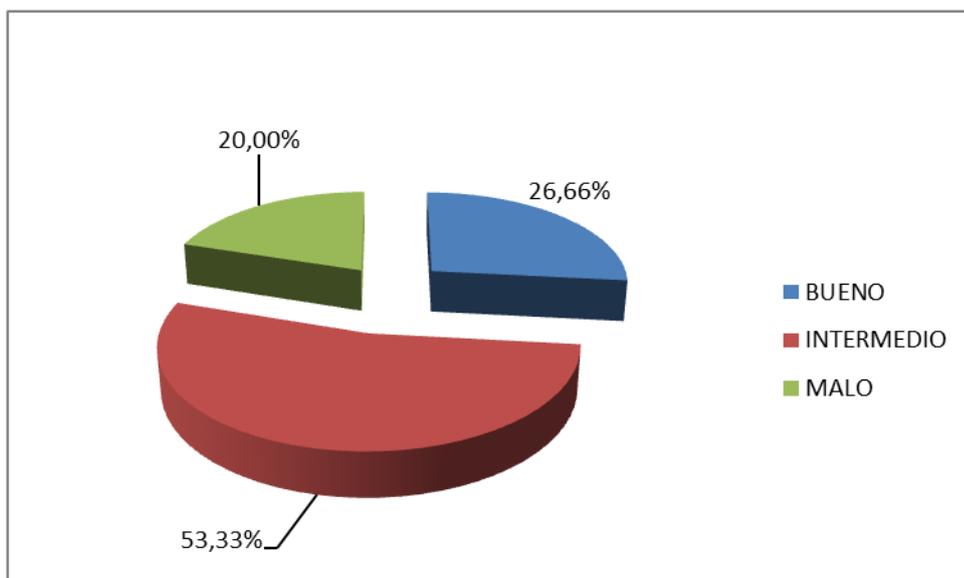
GRACIAS POR SU TIEMPO

PARANÀ, DE DE 2014.-

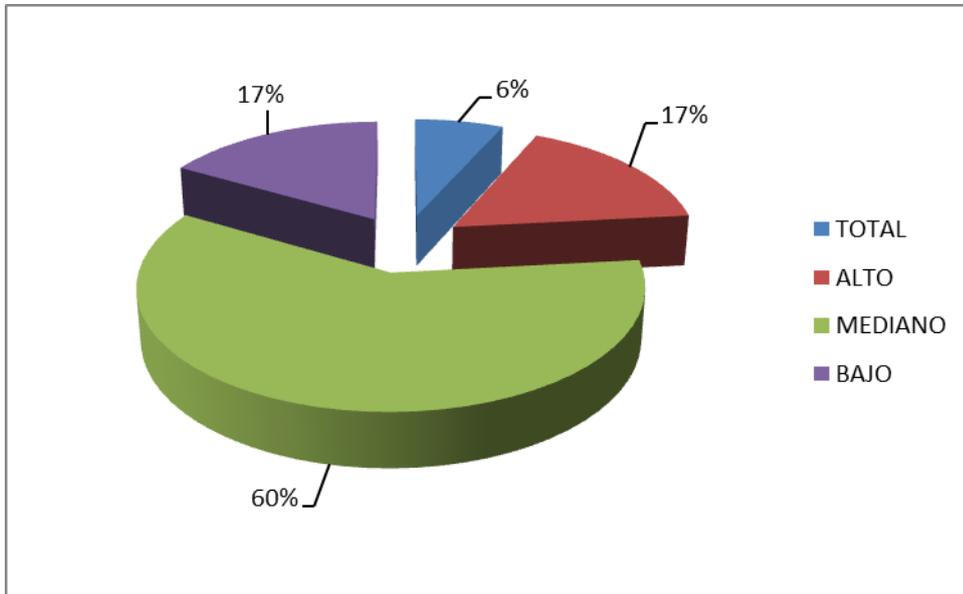
¿Cómo calificaría Usted su conocimiento sobre las normas impositivas?



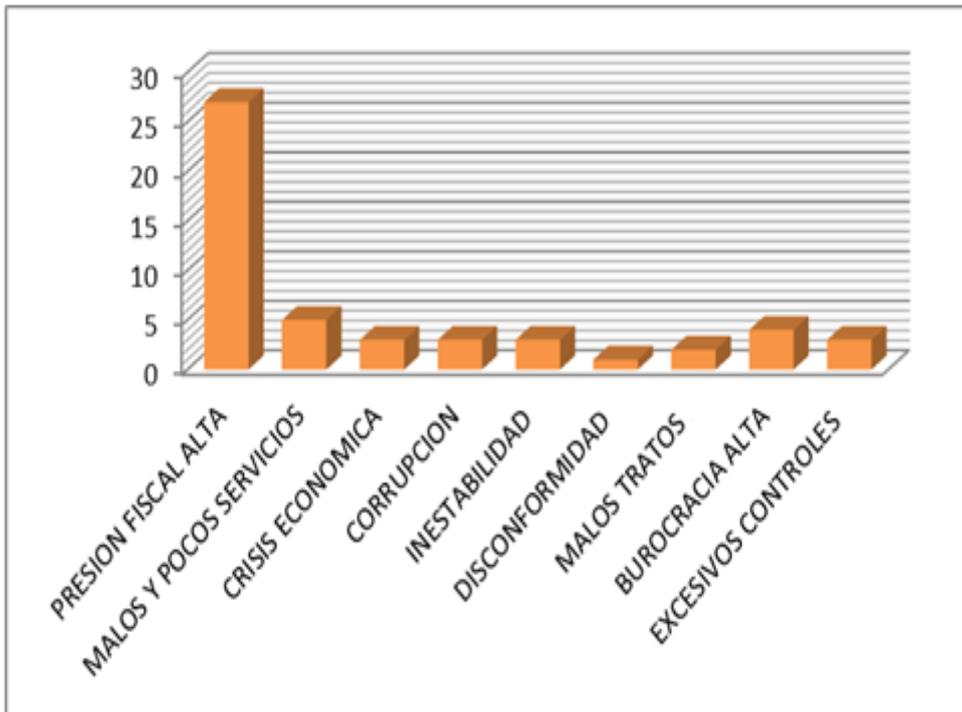
¿Cómo calificaría el conocimiento que tienen sus clientes sobre las normas impositivas?



¿Qué nivel de decisión le otorga su cliente?



Quejas de los Contribuyentes



ANEXO II

ENCUESTA DIRIGIDA A LOS CONTRIBUYENTES

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA FE
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
SEDE SANTA FE.

SEMINARIO DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA

"ESTUDIO SOBRE LA UBICACIÓN DEL PROFESIONAL DE LAS CIENCIAS ECONÓMICAS EN LA RELACIÓN FISCO-CONTRIBUYENTE EN LA CIUDAD DE PARANÁ"

La presente es una encuesta de carácter anónimo que tiene por objetivo conocer como es la relación del contribuyente con su Contador, analizando diferentes aspectos que pueden influir.

1.- Esta encuesta consta de trece preguntas.

2.- Lea atentamente cada una de ellas, revise todas las opciones, y elija la alternativa que más lo(a) identifique. En algunos casos se le pedirá que se explique, hágalo sintéticamente.

3.- Marque la alternativa seleccionada con una línea oblicua (/) y si se equivoca o desea corregir su respuesta, marque con una X la alternativa que desea eliminar y seleccione la nueva opción.

a) ¿Cómo calificaría el conocimiento que usted tiene sobre las normas impositivas?

MUY BUENO
BUENO
INTERMEDIO
MALO

b) Cuando tiene alguna duda sobre las normas impositivas:

CONSULTA CON SU CONTADOR
CONSULTA CON UN AMIGO QUE TRIBUTA EN FORMA SIMILAR CONSULTA
BIBLIOGRAFÍA ESPECIALIZADA O EN LA WEB
NO SE PREOCUPA

c) ¿Cómo calificaría el conocimiento que se Contador posee sobre las normas impositivas?

MUY BUENO
BUENO
INTERMEDIO
MALO
NO SABE

d) Al momento de hacer las declaraciones juradas de los diferentes tributos ¿qué nivel de decisión le otorga a su Contador?

ALTO
MEDIANO
BAJO
LO DECIDE USTED COMPLETAMENTE CON SU ASESORAMIENTO

e) ¿Cuál es su grado de conformidad con los servicios que le brinda el Estado?

ALTO
MEDIANO

BAJO
NO ESTA CONFORME EN LO ABSOLUTO

f) ¿Cómo calificaría la presión tributaria?

JUSTIFICADA
MEDIANAMENTE JUSTIFICADA
INJUSTIFICADA

g) ¿Qué promedio de veces ha sido fiscalizado por el organismo recaudador en los últimos diez años?

<u>NACIONAL</u>	<u>PROVINCIAL</u>	<u>MUNICIPAL</u>
NINGUNA	NINGUNA	NINGUNA
1 A 3	1 A 3	1 A 3
MÁS DE 3	MÁS DE 3	MÁS DE 3

h) ¿De quién diría que es la responsabilidad por esas fiscalizaciones?

DE SU CONTADOR
SUYA
CONCURRENTE ENTRE USTED Y SU CONTADOR
DEL FISCO

i) ¿Qué promedio de veces ha sido sancionado por el fisco por alguna clase de incumplimiento en los últimos diez años?

<u>NACIONAL</u>	<u>PROVINCIAL</u>	<u>MUNICIPAL</u>
NINGUNA	NINGUNA	NINGUNA
1 A 3	1 A 3	1 A 3
MÁS DE 3	MÁS DE 3	MÁS DE 3

j) ¿De quién diría que es la responsabilidad por esas sanciones?

DE SU CONTADOR
SUYA
CONCURRENTE ENTRE USTED Y SU CONTADOR
DEL FISCO

k) ¿Cómo calificaría usted la relación que tiene con su Contador?

MUY BUENA
BUENA
INTERMEDIA
MALA

l) ¿Cómo calificaría usted el grado de confianza que tiene con su Contador?

MUY BUENO
BUENO
INTERMEDIO
MALO

Aclare su respuesta indicando sintéticamente los motivos:

.....
.....
.....
.....

m) Indique que cualidades busca en un Contador a la hora de solicitar su servicios y establecer relación profesional con el mismo:

.....
.....

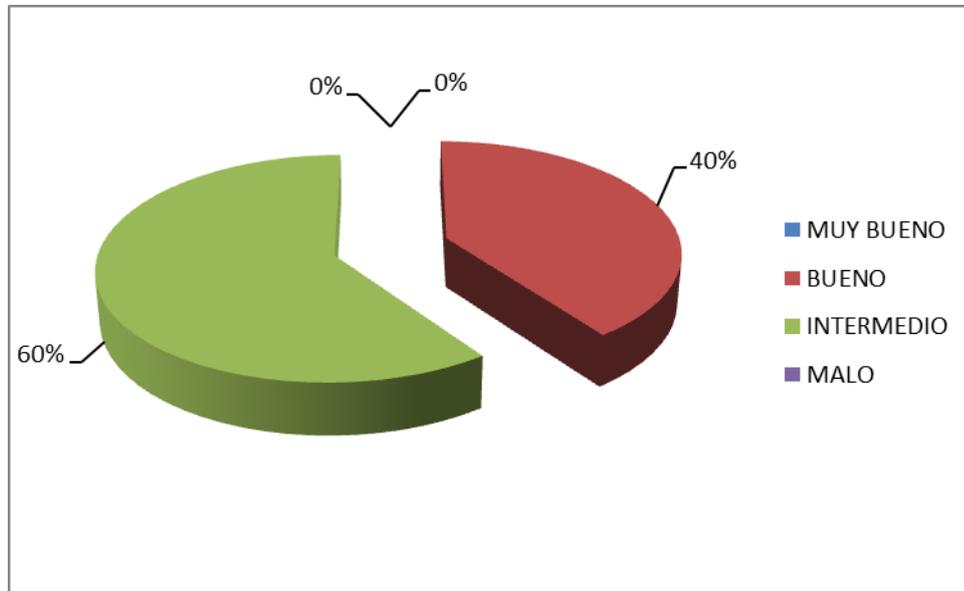
.....
.....

GRACIAS POR SU TIEMPO

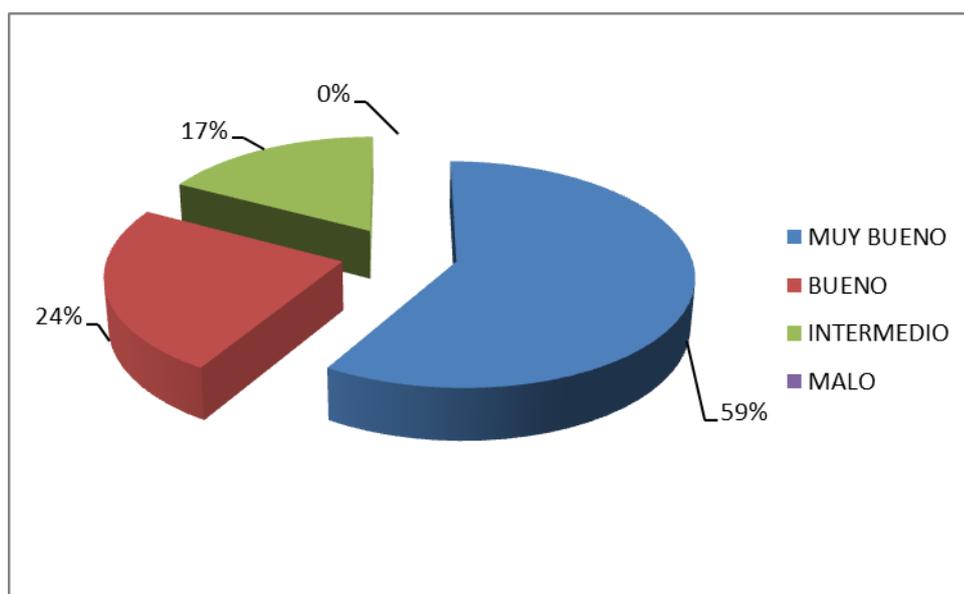
PARANÁ, DE 2014.-

TABULACIÓN DE LOS ASPECTOS RELEVANTES LA ENCUESTA

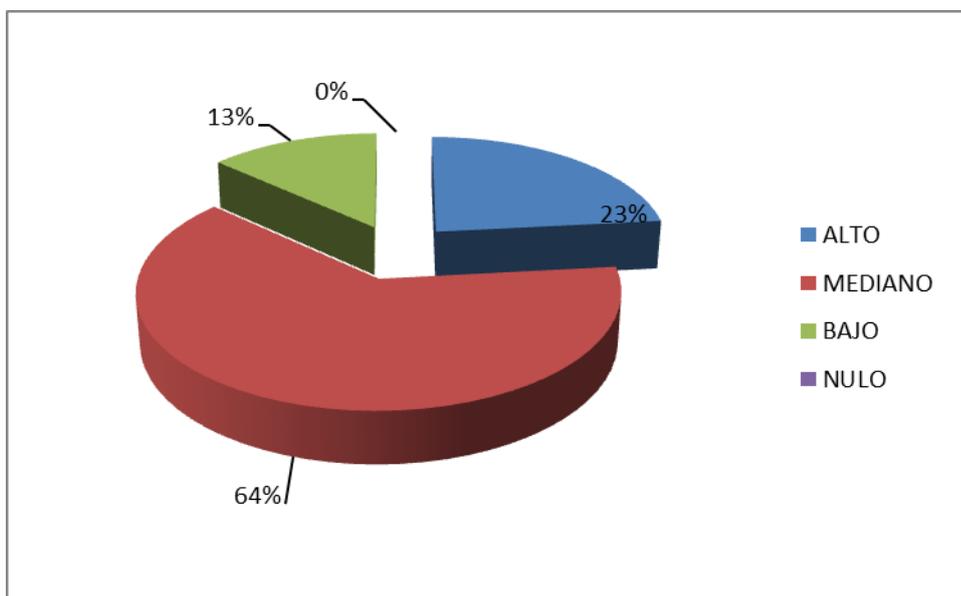
¿Cómo calificaría Usted su conocimiento sobre las normas impositivas?



¿Cómo calificaría el conocimiento que tiene su Contador sobre las normas impositivas?

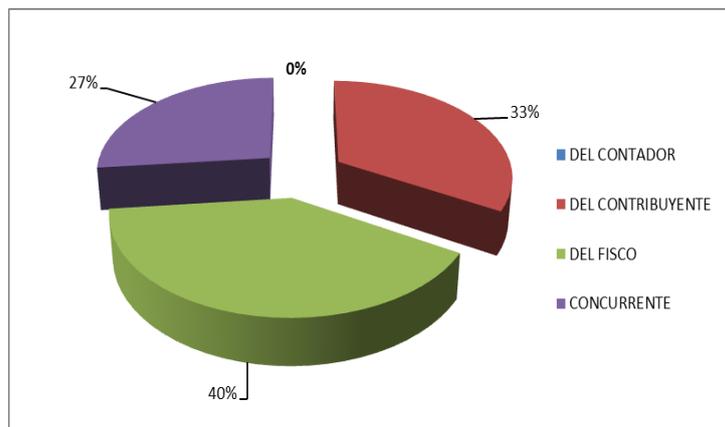
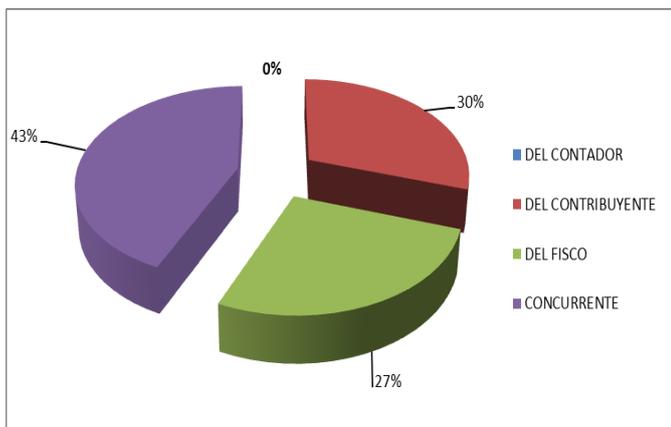


¿Qué nivel de decisión le otorga a su Contador?



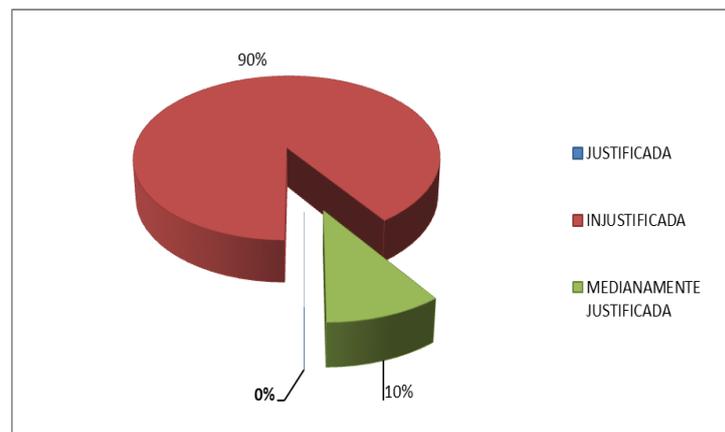
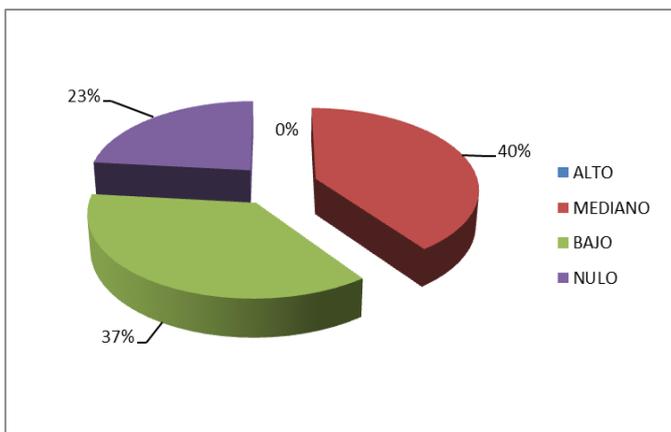
¿De quién es la responsabilidad por las fiscalizaciones?

¿De quién es la responsabilidad por las sanciones?



¿Cuál es su grado de conformidad con los servicios que le brinda el Estado?

¿Cómo calificaría la presión tributaria?



ANEXO III

**ENTREVISTA REALIZADA AL DR. MARCO RAMÓN GASTALDI
-SUBJEFE DEL ÁREA PENAL DE LA DIRECCIÓN REGIONAL PARANÁ DE LA
ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS -
9 DE SEPTIEMBRE DE 2014**

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA FE
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
SEDE SANTA FE.

**SEMINARIO DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA
"ESTUDIO SOBRE LA UBICACIÓN DEL PROFESIONAL DE LAS CIENCIAS
ECONÓMICAS EN LA RELACIÓN FISCO-CONTRIBUYENTE
EN LA CIUDAD DE PARANÁ"**

¿Qué opinión tiene usted sobre el cumplimiento de las normas tributarias en la ciudad de Paraná en la última década?

Yo puedo hablar de lo que pasa en Paraná, pero con los impuestos nacionales, como el IVA, Ganancias y esos impuestos. Es muy común encontrar que un comerciante es clausurado o multado porque no entrega factura, y también que no tiene a todos sus empleados registrados.

Las denuncias que me tocan llevar adelante y las causas penales ya son por cuestiones muy trascendentes e involucran generalmente grandes maniobras, a veces hay mucho dinero involucrado y otras no tanto, pero siempre son hechos que tienen que ser investigados penalmente, como la evasión, la insolvencia fraudulenta, la evasión a la seguridad social, las facturas apócrifas.

Si tuviera que hablar en general diría que el cumplimiento en Paraná es un reflejo de lo que sucede a nivel nacional. Nosotros como funcionarios de AFIP estamos al tanto de lo que sucede en otras Regiones del País.

¿Qué grado de cumplimiento existe en la ciudad de Paraná respecto a los deberes fiscales?

Personalmente no tengo gran conocimiento de lo que pasa a nivel municipal, lo que sí puedo decir es que existe una especie de regla estandarizada y prácticamente todos los comerciantes de una u otra manera evaden sus impuestos. No sé si está plenamente justificado o no, lo único que puedo decir es que seguro si fiscalizas a alguien vas a encontrar con que no tiene todo en regla. Y para mí el cumplimiento ronda en el cincuenta por ciento.

¿Considera que la presión tributaria es alta o baja, y en su caso piensa que ella influye en los contribuyentes a la hora de pagar los impuestos?

Las quejas cotidianas en la calle, y esto lo digo como ciudadano además, es que los impuestos son altos para lo que el Estado da. Creo que hemos visto que desde el 2002 hasta ahora el Estado avanzó muchísimo en varias cuestiones, y probablemente quedan otras tantas por hacer. Nunca vas a poder conformar a todo el mundo, sea cual fuera el gobierno, y en este país lo que suele pasar es que ningún gobierno continúa las políticas del anterior.

Probablemente el que venga va a dejar de lado muchas cosas del gobierno actual, lo que verdaderamente es una pena.

Por ahí lo que creo que falta es deber cívico y conciencia ciudadana, y eso no solo se debe aprender en la escuela sino en la casa, en las instituciones intermedias y hasta debe venir del propio ejemplo de los políticos.

Sin dudas que aquel que piensa que la presión es alta, reniega de pagar los impuestos, por habría que ver si esas personas realmente sabe a donde van a parar los fondos. A eso me refiero con educación tributaria también, porque si supieran las cosas que el Estado hace quizás cambiarían de parecer, o por ahí realmente consideran que nadie debe tocarles su bolsillo, viste como es, y utilizan lo de los impuestos altos como pretexto.

¿Le parece que las normas tributarias vigentes son claras de entender o son dificultosas? En su caso que medidas lleva el fisco o debería llevar.

Mira yo soy abogado y estoy acostumbrado a leer las leyes, pero las leyes de impuestos las conocen bien solo los contadores, digo, en forma detallada. En general el problema es que las leyes son muchas y por ahí unas derogan a otras, o se superponen; y el que está en esto todos los días se acostumbra y termina aprendiéndolo por obligación. Pero el que no es otro tema. Por ejemplo, la ley de IVA te dice una cosa y después encuentras una ley especial que te cambia los tantos porque dice algo distinto sobre el IVA que se tiene que aplicar a algo específico.

Por ahí también lo que sucede es que la AFIP constantemente está sacando Resoluciones para reglamentar ciertas cuestiones, como la facturación o el tema del monotributo, los registros de operadores de granos y fideicomisos; y esas también son normas que hay que cumplir.

Cuando algún amigo de afuera me pregunta sobre temas puntuales, lo que hago es preguntar a la gente que trabaja acá para poder responderles, porque a veces dudo, lo mismo que cuando tengo que denunciar a alguien, primero tengo que interiorizarme bien cual es violación.

¿Qué grado de responsabilidad ve en los Contadores en relación con los cumplimientos e incumplimientos fiscales?

A mí no me gusta generalizar, vos me conoces como pienso, y hemos discutido esto varias veces. No creo que los contadores sean santos, pero tampoco pienso que son unos desalmados que buscan perjudicar al fisco. Los hay de todos las gamas de grises, no blancos o negros, y con esto lo que te quiero decir es que me he encontrado en los diez años que llevo acá en la parte penal con muchas cosas y nunca dejó de sorprenderme.

Me consta que hay profesionales excelentes que jamás obrarían con intención de evadir, y que sin embargo han sido engañados por sus clientes y llevado a engañar al fisco sin saberlo. Y me ha tocado denunciar a otros que lisa y llanamente han armado, a veces solos, y otras con los clientes, maniobras para estafar al Estado.

Si tengo que ser concreto lo que te puedo decir es que creo no todos los contadores son responsables, habría que ver en cada caso si ellos se tomaron los recaudos. Ahora hay ovejas negras en los contadores, como en los abogados, los escribanos y tantos otros, y generalizar no creo que sea bueno, porque estas metiendo en la bolsa una gran cantidad de gente honesta.

ANEXO IV

**ENTREVISTA REALIZADA AL CR. CARLOS LUIS DUHALDE
- DIRECTOR EJECUTIVO DE LA AGENCIA FISCAL MUNICIPAL DE PARANÁ -
11 DE SEPTIEMBRE DE 2014**

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA FE
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
SEDE SANTA FE.

**SEMINARIO DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA
"ESTUDIO SOBRE LA UBICACIÓN DEL PROFESIONAL DE LAS CIENCIAS
ECONÓMICAS EN LA RELACIÓN FISCO-CONTRIBUYENTE
EN LA CIUDAD DE PARANÁ"**

¿Qué grado de cumplimiento existe en la ciudad de Paraná respecto a los deberes fiscales en la última década?

En cuanto a los grados de cumplimiento en general acá en Paraná, podríamos hacer una distinción en relación a las tasas, que podríamos llamar de padrón y las que son autodeclarativas, como la tasa comercial, que acá figura como tasa de inspección sanitaria, higiene, profilaxis y seguridad.

En las tasas de padrón, el porcentaje de cumplimiento, yo diría que oscila alrededor del setenta por ciento (70%). Luego con los procesos que tenemos permanentes de fiscalización y trabajo de recupero sobre la mora, llegamos a aumentar el promedio de cobro a un porcentaje aproximado del setenta y seis por ciento (76%).

Medianamente yo te diría que en los últimos diez años, viendo un poco las estadísticas del Municipio, el acompañamiento del vecino de Paraná con respecto a estas tasas avanzó e un guarismo mínimo del sesenta por ciento (60%) al ochenta por ciento (80%) máximo.

Obviamente hay que seguir trabajando, en lo que nosotros llamamos "depuración del padrón", donde el Municipio debe trabajar analizando constantemente y buscando a quienes no informan sobre las construcciones y las obras para poder intimar a los contribuyentes.

En cuanto a los contribuyentes que deben declarar la tasa comercial, que es autodeclarativa, ahí podríamos decir que se hace más difícil hacer una ponderación objetiva pero si tuviéramos que estimar te diría que estamos en un cumplimiento cercano al sesenta por ciento (60%). Ahí entendemos que todavía hay bastante trabajo para desarrollar por la Administración Fiscal, tanto hacia el pasado por las obligaciones no prescritas aún, como hacia el futuro, y habría que merituar el peso de la incidencia que tiene la incidencia de las alícuotas que se cobran.

¿Considera que la presión tributaria es alta o baja, y en su caso piensa que ella influye en los contribuyentes a la hora de pagar los impuestos?

La verdad es que la presión tributaria es alta, y termina siendo un factor que a veces lo pone al contribuyente en situación de dudar sobre el cumplimiento del total de sus obligaciones. Si sumamos la imposición nacional y la provincial la carga se vuelve alta, y más recientemente que en el orden provincial se han sufrido fuertes incrementos en varios impuestos. La carga municipal, si bien a priori no es elevada, una vez que sumas todo pareciera que derrama el vaso en algunos casos.

En esto es claro que necesitamos alguna especie de convenio intermunicipal también porque hay contribuyentes que desarrollan actividad económica en varias jurisdicciones a la vez, y con un marco adecuado se podría tener a todos los contribuyentes tributando adecuadamente y sin múltiple imposición. Hay trabajo pendiente sin dudas.

¿Le parece que las normas tributarias vigentes son claras de entender o son dificultosas? En su caso que medidas lleva el fisco o debería llevar.

Yo creo que cuando uno tiene acceso a la normativa y se pone a analizarlas, seguramente las mismas no son dificultosas. Lo que si por ahí me parece que falta más trabajo es en la difusión o el conocimiento de las normas, especialmente lo que son a nivel municipal.

Por conocimiento me estoy refiriendo a los propios contadores también. Y después hacia el resto de la gente, que mucha veces se habla mucho de los impuestos nacionales y provinciales, pero sobre los locales, te diría que recién estos últimos años forma parte, por lo menos de, no diría inquietud, sino que lo tiene presente el comerciante local.

Habría que profundizar a través de las fuentes del saber, y las materias y la docencia en lo referente a la materia fiscal municipal y las normas locales. Y creo que se ha desarrollado mucho eso a nivel local, pero falta todavía.

Esto también debería enseñarse en las facultades, porque después mediante el conocimiento se va difundiendo.

Por otro lado, el Municipio también tiene que trabajar en lo que es la compilación y el ordenamiento normativo. Nuestro Código Tributario tuvo un ordenamiento integral pero haría falta una buena compilación de las reformas posteriores, que facilite un acceso unificado al contribuyente.

Incluso hay tasas que estas vigentes hace mucho tiempo, y que nosotros hace dos (2) años empezar a trabajar en acción de fiscalización, pero primeramente estamos buscando que el contribuyente vaya conociendo el tributo, que sepa cuales son los parámetros para su cobro, y ahí vamos incorporando estos nuevos contribuyentes.

Estamos armando estos últimos años un padrón interesante, no tanto por la significación económica, sino por la generalización.

Tratamos de hacer cursos conjuntamente con el Consejo Profesional de Ciencias Económicas e intercambios informativos para que el profesional conozca las novedades y pueda asesorar correctamente a los contribuyentes.

¿Qué grado de responsabilidad ve en los Contadores en relación con los cumplimientos e incumplimientos fiscales?

Yo creo, que quizás los Contadores hoy tenemos que justamente prever que nuestro rol, además de asesorar al cliente, pasa justamente por que le quede claro al contribuyente cuales son sus obligaciones y cuales son justamente las consecuencias de los incumplimientos.

Si bien los Contadores no toman la decisión puntual de cumplir o no con las obligaciones impositivas, si me parece que un rol responsable del profesional es realizar la declaración jurada conforme a la legislación vigente y en ese marco asesorar sobre que consecuencia podría traer el incumplimiento.

Además hay incumplimientos que a veces se deben a cuestiones financieras o económicas, que hacen que el contribuyente tenga que priorizar en determinado momento cual obligación va a pagar y cual no, es decir, que tenga que ponderar que va a incumplir. Pero hay otros casos, donde el Contador debe tener en claro cual es el límite que corresponde porque se trata de un contribuyente reticente.

ANEXO IV

ENTREVISTA REALIZADA AL CR. FERNANDO ROBERTO LENARDÒN

PRESIDENTE DEL C.P.C.E.E.R.

16 DE SEPTIEMBRE DE 2014

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA FE
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
SEDE SANTA FE.

SEMINARIO DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA

**"ESTUDIO SOBRE LA UBICACIÓN DEL PROFESIONAL DE LAS CIENCIAS
ECONÓMICAS EN LA RELACIÓN FISCO-CONTRIBUYENTE
EN LA CIUDAD DE PARANÁ"**

¿Qué opinión tiene usted sobre el cumplimiento de las normas tributarias en la ciudad de Paraná?

En mi opinión, el cumplimiento de las normas tributarias es similar al promedio del país. Es decir, hay un porcentaje de entre el 20 y 30% de obligaciones que no se cumplen.

Más allá de eso, percibo cierto desconocimiento de los profesionales respecto sobre todo a la normativa provincial y municipal. De la misma manera que a las de procedimientos.

¿Considera que la presión tributaria es alta o baja, y en su caso piensa que ella influye en los contribuyentes a la hora de pagar los impuestos?

La presión tributaria es muy alta. Y en Entre Ríos se exagera por las altas alícuotas de las THPyS municipal. Indudablemente que este nivel de carga tributaria incide en la toma de decisiones a la hora de pagar los tributos. Cuándo mayor es el "beneficio" que se obtiene mayor es la propensión al riesgo de los contribuyentes.

¿Considera que existen factores que influyen en los contribuyentes a la hora de cumplir con la carga fiscal? ¿Cuáles serían según su visión?

Entre los factores a destacar, para determinados contribuyentes, está el aspecto cultural, que señala como alguien "vivo" a aquel que no cumple con las reglas y saca ventaja de eso. Entre los ciudadanos que desean cumplir con sus compromisos tributarios, en algunos casos deben optar por pagar sueldos, mantener capital de trabajo o pagar los impuestos. En estos casos, la elección es obvia, aún cuando luego deban pagar sanciones y accesorios.

¿Le parece que las normas tributarias vigentes son claras de entender o son dificultosas? En su caso que medidas debería llevar el fisco.

Las normas tributarias son muchas y de muy difícil entendimiento, además de contradecirse, contraponerse y yuxtaponerse. De acuerdo con un estudio realizado por Margaritti (creo) hoy harían falta cerca de dos años para leer toda la legislación tributaria vigente y, lógicamente, igual no sería suficiente por todos los cambios que se producirían en el camino. Ello implica que nadie puede conocer el plexo de normas positivas.

La medida a tomar es la eliminación de tributos que no son productivos para el Estado y que, a la par, generan complicaciones administrativas y hasta operativas a los contribuyentes. Respecto a las leyes de los demás impuestos que han de quedar, es necesaria su simplificación

¿Qué grado de responsabilidad ve en los Contadores en relación con los cumplimientos e incumplimientos fiscales?

El nivel de responsabilidad en la ejecución de sus tareas de asesor es desigual. Muchos profesionales se preocupan, estudian, se actualizan y procuran estar al día en los conocimientos para brindar un servicio de calidad. Ahora, existen algunos otros que no.

¿Existen reclamos por parte de los matriculados en relación con la cuestión tributaria? ¿Cuál es el fondo de esos reclamos?

Los reclamos mayoritarios en cuanto a la cuestión tributaria es el alto grado de requerimiento de trabajo administrativo que el fisco nacional requiere a través de los regímenes de información. A la vez, la falta de respeto que implica la modalidad operativa a la hora de generar aplicativos o normas reglamentarias (un ejemplo es la moratoria de ATER) que se sanciona con una vigencia de 30 días, ya está funcionando y aún no existen reglas claras de trabajo.

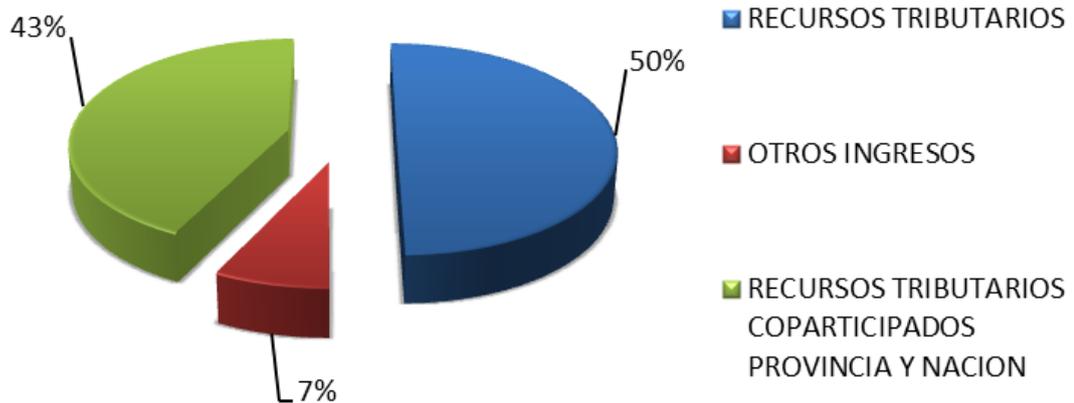
Esto genera inseguridad jurídica y stress.

¿Existen denuncias al Tribunal de Disciplina contra matriculados por parte de clientes? ¿Esos reclamos se vinculan con cuestiones impositivas?

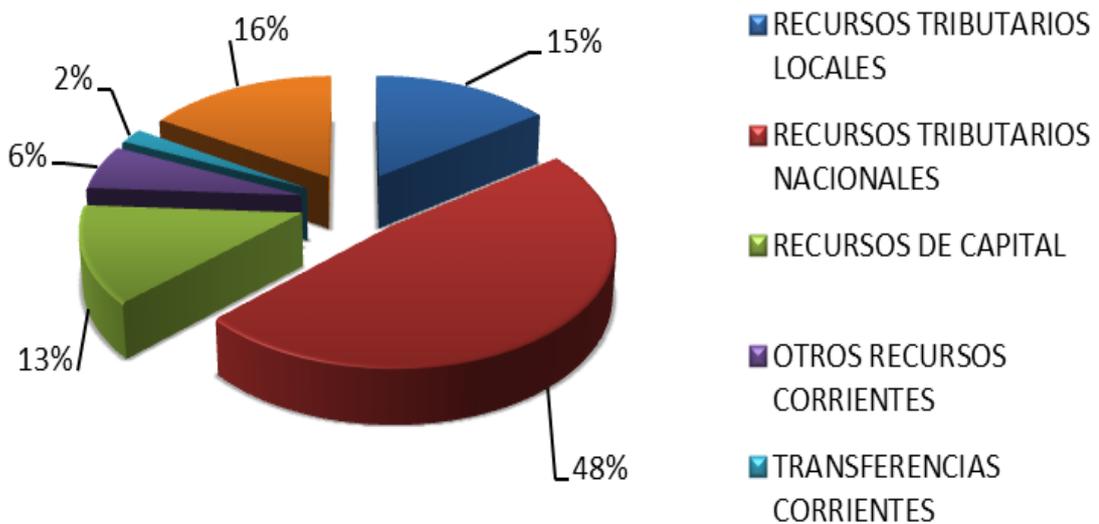
No existen denuncias al Tribunal de Ética por cuestiones impositivas.

ANEXO VI

PRESUPUESTO PARANÁ 2014



PRESUPUESTO ENTRE RIOS 2014



ANEXO VII

PROYECTO ORIGINAL APROBADO

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA FE
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
SEDE SANTA FE

"SEMINARIO DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA"

PROYECTO DE INVESTIGACIÓN

TÍTULO:

**"Estudio sobre la ubicación del Profesional de las Ciencias Económicas en la
relación fisco-contribuyente en la ciudad de Paraná"**

Docente a cargo: Dr. Rubén Manuel Román

Alumno: Mariano Budasoff

Fecha de entrega: 20/ 05/ 2014

Lugar: Santa Fe - Año: 2014

FUNDAMENTACIÓN:

La existencia del Estado actual encuentra razón en la satisfacción de las necesidades públicas de sus ciudadanos. Esas necesidades se satisfacen mediante la prestación de servicios y bienes públicos, para los cuales el Estado debe contar con los recursos necesarios y adecuados.

El Estado obtiene sus recursos de diferentes maneras, verbigracia: la emisión monetaria, el crédito público, la utilización de los bienes que le son propios y los recursos denominados tributarios. Estos últimos son los que, en mayor medida, solventan el ejercicio de la actividad financiera en nuestro país a lo largo de los tres niveles estadales.

En Argentina no existe un Régimen que condense todo el ordenamiento tributario, sino que por el contrario, tenemos gran cantidad de normas que regulan los diferentes aspectos de la tributación, tanto a nivel nacional, como provincial y municipal.

Esa cantidad de normas se ve complejizada porque se delega en los organismos recaudadores la potestad para reglamentar y modificar determinados aspectos normativos, en pos de agilizar la actividad recaudatoria. Consecuencia de ello es la emisión de gran cantidad de resoluciones que se emiten contantemente y tornan difícil el conocimiento de las normas tributarias.

A ello debe adunarse que para determinar el quantum de los tributos que deben ingresarse, rige el principio autodeclarativo, en virtud del cual son los propios contribuyentes quienes deben liquidar sus tributos, existiendo serias normas punitivas en los casos donde se detecte la mala fe o la negligencia de estos.

Ante esta situación los contribuyentes se ven obligados a acudir a los contadores públicos, quienes, en principio, son los profesionales capacitados y concedores en la liquidación de los tributos, en virtud de las incumbencias que les son propias.

Esta es una realidad que se plasma en Argentina, porque en otros países, el liquidador de los tributos no es necesariamente un contador.

Ergo aparecen los contadores mediando entre los contribuyentes y el Estado, buscando los primeros obrar lo mínimo indispensable, y el último recaudar lo máximo posible.

No solo debe determinarse hasta donde el obrar de los unos y el otro es lícito, sino además cual es el rol que asume el profesional de las ciencias económicas en esta suerte de intermediación que le concierne en el ejercicio de su profesión.

Aquí entran en juego una gran cantidad de consideraciones que impiden minimizar la

contribución del contador; por un lado el principio de la capacidad contributiva, que amojona la aptitud ética y social de cada ciudadano para contribuir con los gastos, por el otro, el Estado con sus prerrogativas.

La dicotomía por la que atraviesa cualquier ciudadano estriba en el reconocimiento o desconocimiento de la eficiencia y eficacia de los servicios que el Estado presta, sean estos indivisibles, como la seguridad, la pacificación y la defensa de las fronteras; o divisibles como el agua potable, la educación, el transporte público y tantos otros.

Los contribuyentes reacios encuentran su autojustificación al contrastar aquello que deberían abonar en concepto de impuestos, tasas y contribuciones, con los servicios que se les brindarán. A veces la corrupción pública también suele ser una causal de fundamentación ante la anomia.

En medio de este panorama, el contador aparece liquidando los tributos ante una suerte de anomia por parte de los responsables del pago de los gravámenes que busca ser contrarrestada con mayores controles por parte del fisco.

Resulta enjundioso indagar hasta donde el Contador Público es capaz de mediar entre los ciudadanos y el Estado en la dinámica de las relaciones tributarias, y en su caso si es posible medir de alguno forma la injerencia de los profesionales de las ciencias económicas en la toma de decisiones de los sujetos tributarios sobre el cumplimiento de las cargas fiscales.

Esto lleva a analizar si los Contadores pueden evitar el doble perjuicio que se genera, cuando, por un lado, el contribuyente abona menos de lo que debería, y por el otro, el Estado pretende percibir más de aquello que le corresponde.

En el medio del posible debate que se pueda suceder en todo esto, no pueden dejarse de lado las normas que hacen a la deontología de la profesión del Contador Público, a las reglas de la moral y la buena fe, y al conjunto de normas que regulan la responsabilidad en los distintos órdenes, como verbigracia: penal, administrativo y civil.

Ante todo este escenario el título elegido no es azaroso, y por cuestiones de pragmática y metodología el trabajo será acotado a la ciudad de Paraná, para poder así dar una ubicación espacial, que eventualmente y mediante algún estudio más completo, permita transpolar la experiencia a nivel más general.

PROBLEMA o Problemática:

“Hasta donde es posible afirmar que en la ciudad de Paraná una porción de los contadores son responsables de los incumplimientos formales y materiales del universo contribuyente”

SUB PROBLEMA 1

“¿Qué grado de injerencia cabe a los contadores en las decisiones de sus clientes en las cuestiones impositivas?”

SUB PROBLEMA 2

“¿Que influye en los contribuyentes a la hora de tomar las decisiones sobre las cuestiones tributarias?”

HIPÓTESIS:

“En la ciudad de Paraná, los contadores públicos no deben ser responsabilizados por los incumplimientos a las normas tributarias de los contribuyentes”.

SUB HIPÓTESIS 1

“No es posible afirmar que los contadores tengan injerencia significativa en la faz dinámica de la relación fisco-contribuyente”.

SUB HIPÓTESIS 2

“Existen factores no controlables por los profesionales de las ciencias económicas que influyen en la toma de decisiones de naturaleza tributaria de sus clientes”.

MARCO TEORICO INICIAL

Prado y Desmedt (2003) señalan que la relación entre los contribuyentes y el fisco proviene de la regulación legislativa, pero cuando el profesional de las ciencias económicas debe mediar en esa relación, su actuación viene dada por normas de distinto carácter.

En ese supuesto los contadores deben actuar con la idoneidad técnico profesional

propia de su incumbencia. Los cánones básicos son dictados por las normas éticas de la profesión, que pueden dar origen a responsabilidad profesional del orden administrativo y las normas civiles y penales que dan cabida a la responsabilidad civil y penal respectivamente. Inclusive se han determinado estándares internacionales para medir la responsabilidad de los profesionales de las ciencias económicas, y que podemos encontrar en la International Ethics Standards Board of Accountants (2009), elaborado por la Federación Internacional de Contadores.

El compromiso ético adquiere un rol preponderante, tal que, al decir de Bolívar (2005), en un sentido amplio, responde al conjunto de conocimientos, modos de actuar y actitudes propias de una persona desarrollada moralmente, que imbuye en su actuar el sentido social de la profesión que ejerce.

Dentro del bagaje de conocimientos que el contador debe llevar, se encuentran incluidos aquellos que hacen a las normas tributarias, sean leyes en sentido formal o material, como así también, disposiciones infralegales reglamentarias de la materia.

Empero, podría afirmarse que ese conocimiento es condición necesaria, más no suficiente del obrar ético de la profesión de las ciencias económicas. No es suficiente porque, por un lado el contador, sabedor de las normas, puede obrar con desaprensión a las mismas, y por el otro, aparecen otras dimensiones que vinculan su obrar con sus pares y con el fisco.

El contador tiene un compromiso ineludible de hacer bien las cosas, lo que implica obrar correctamente según el saber y entender, buscando la imparcialidad y la objetividad en todos los ámbitos de relación del quehacer profesional. Ese compromiso no puede ser dejado de lado porque es exigido por la sociedad. Como señala Flavia Melzi (2008): *“la ética es una necesidad de cada uno y de todos los profesionales y no solo un tema para ilustrados”*.

Pero no podrá determinarse de forma maniquea el obrar ético del contador, y su responsabilidad en los diferentes órdenes, si antes no se logra indagar en el grado de injerencia que estos tienen en la relación fisco-contribuyente en la ciudad de Paraná, pues ese debe ser el punto de partida.

METODOLOGÍA:

Universo de análisis: Los Contribuyentes y los Contadores Públicos en la ciudad de Paraná en la última década.

Cuadro Guía de las Variables:

VARIABLES	INDICADORES	FUENTES
Comprensión del contribuyente de los aspectos tributarios relevantes de su actividad	<ul style="list-style-type: none"> • consultas al contador • consultas a otro contribuyente. • indagación propia • experiencia propia 	<ul style="list-style-type: none"> • encuestas a los contribuyentes y a los contadores
Complejidad de las normas fiscales	<ul style="list-style-type: none"> • conocimiento del contador sobre las normas • asistencia a cursos de actualización y perfeccionamiento • consultas a otros contadores • consultas al fisco • consultas al Consejo Profesional • suscripción a medios de información especializados 	<ul style="list-style-type: none"> • encuestas a los contadores • entrevistas a funcionarios del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Entre Ríos y a funcionarios de los diferentes organismos recaudadores
Cumplimiento de las normas impositivas por los contribuyentes	<ul style="list-style-type: none"> • cantidad de procedimientos de fiscalización y verificación • número de sumarios por infracciones formales y/o materiales • satisfacción de los servicios que brinda el Estado • demás factores que influyen a la hora de pagar los impuestos 	<ul style="list-style-type: none"> • encuestas a los contribuyentes y a los contadores
Satisfacción de los servicios del Contador desde las diferentes ópticas posibles (contribuyente - profesional - organismos)	<ul style="list-style-type: none"> • quejas sobre la labor del profesional por parte de sus clientes • participación del contador e injerencia sobre las decisiones del cliente a la hora de cumplir y pagar los tributos 	<ul style="list-style-type: none"> • encuestas a los contribuyentes y a los contadores • entrevistas a funcionarios del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Entre

		Ríos y a funcionarios de los diferentes organismos recaudadores
--	--	---

TRABAJO DE CAMPO:

El presente trabajo de investigación se hará abordando cuatro aspectos de vista del mismo tópico, a saber: el del contribuyente, del propio profesional, del Consejo de Profesionales de Ciencias Económicas y de los organismos recaudadores.

El trabajo de campo consistirá en buscar respuestas de los actores, sus puntos de vistas y opiniones.

Para ello se elaborará y ejecutarán una serie de encuestas y entrevistas. Las encuestas buscarán dar respuesta a los diferentes indicadores de las variables con diferentes cuestionamientos, sobre los cuales luego se determinarán promedios y porcentajes.

Las encuestas serán dirigidas a los contribuyentes y a los contadores. Se realizarán cuestionarios que puedan responderse por grados del “1 al 5”; “mucho, poco, nada”; muy bueno, bueno, intermedio, malo”; y otros que pueda responderse en forma abierta, para poder descubrir indicadores no contemplados originariamente y completar las preguntas cerradas.

A su vez, se prevé realizar entrevistas a directivos del Consejo de Profesionales de Ciencias Económicas y de los funcionarios de los organismos fiscales nacional, provincial y municipal, con asiento en la ciudad de Paraná.

Al contribuyente, que por general, no es experto en el tema impositivo, hay que darle las opciones de elección claras para poder medir su conformidad y sus expectativas con la labor del profesional de las ciencias económicas y según lo que él mismo entiende y valora en torno a las obligaciones fiscales. Mientras que con el Contador, las preguntas amplias, permiten acceder más sinceramente a como se ve él profesional en medio del contribuyente y el Estado, cuáles son sus problemas, e inclusive, que soluciones podrían resultar útiles.

Las visiones de los directivos del Consejo Profesional y del Fisco, probablemente aparezcan antagónicas, pero la posibilidad del contacto personal con ellos mediante la entrevista y las repreguntas resultan más propicias en atención a la función que encarnan.

Si bien no es trabajo de campo, sino revisión documental y normativa, además de

todo esto se recurrirá a los trabajos de investigaciones y artículos que han abordado la deontología y ética del profesional, y se repasarán las leyes a las que inexcusablemente el Contador se debe, analizando cierta jurisprudencia, aunque esto último será solo a los efectos de coadyuvar con la labor investigativa, porque no se pretende hacer un trabajo jurídico.

BIBLIOGRAFÍA INICIAL

Bibliografía general:

- MELZI, Flavia I. (2008). El profesional en Ciencias Económicas y la ética. Revista Enfoques-La Ley, Tomo 34.

Documentos

- International Ethics Standards Board of Accountants, of International Federation of Accountants (Código de Ética Internacional para Profesionales de la Contabilidad, elaborado por la Federación Internacional de Contadores). (2009).

Biblioteca virtual

- Prado, Roberto M. y Desmedt, Juan C. (2003). Los profesionales en ciencias económicas y su responsabilidad. *Revista de investigación académica*. (Nº 11). 63-70. <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3330699>.
- Bolivar, Antonio. (2005). El lugar de la ética profesional en la formación universitaria. *Revista Mexicana de Investigación Educativa*. (Vol. 10/Nº 24). México: Comie. 93-123. <http://engage.intel.com/servlet/JiveServlet/previewBody/25512-102-1-30973/EL%20LUGAR%20DE%20LA%20C3%89TICA%20PROFESIONAL.pdf>.