



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CUYO
Facultad de Ciencias Económicas

LA ÉTICA PROFESIONAL Y EL CONTADOR PÚBLICO

Trabajo de Investigación

POR

María Denise Alpentista

María Soledad Iasuozzi

María Gisela Merín

DIRECTOR:

Luis Alberto Cavagnola

Mendoza - 2011

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I	
ASPECTOS TEÓRICOS GENERALES	2
1.1. Conceptualización de ética	2
1.1.1. Diferencia entre ética y moral	2
1.1.2. Teorías y principios	4
1.1.2.1. Teorías generales	4
1.1.2.2. Principios éticos	8
1.2. Diversas concepciones filosóficas	10
1.2.1. El Iusnaturalismo	10
1.2.2. El Positivismo	11
1.3. La Ética Profesional del Graduado en Ciencias Económicas	15
1.3.1. Concepto	15
1.3.2. Fundamentos filosóficos de la ética profesional	19
1.3.2.1. Introducción	19
1.3.2.2. Distintos fundamentos	20
1.3.3. Posibilidad de convivencia de opciones éticas personales	
diversas	27
CAPÍTULO II	
ÉTICA Y EJERCICIO PROFESIONAL: NORMAS QUE LOS RIGEN	29
2.1. Organización Profesional	29
2.2. Leyes de Ejercicio Profesional	31
2.2.1. Introducción	31
2.2.2. Ley Nacional N° 20.488	31

2.2.3.	Ley Provincial Nº 5.051	37
2.3.	Normativa sobre Ética	40
2.3.1.	Introducción	40
2.3.2.	Código de Ética Unificado para Profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina	41
2.3.2.1.	Introducción, Preámbulo y Prólogo	41
2.3.2.2.	Desarrollo	47
2.3.3.	Tribunal de Ética. Normas de Organización y Procedimiento	53

CAPÍTULO III

RESPONSABILIDAD DEL PROFESIONAL EN CIENCIAS ECONÓMICAS 55

3.1.	Introducción	55
3.2.	Responsabilidad Penal	56
3.2.1.	Nociones de Derecho Penal	56
3.2.1.1.	Fuentes del Derecho Penal	57
3.2.1.2.	Características de la ley penal	58
3.2.1.3.	Validez espacial de la ley penal	58
3.2.1.4.	Validez temporal de la ley penal	59
3.2.2.	Código Penal de la Nación	59
3.2.2.1.	Concepto de delito	59
3.2.2.2.	Usurpación de autoridad, título u honor	62
3.2.2.3.	Imputación penal al Contador Público en la Ley Penal Tributaria	63
3.2.2.3.1.	Jurisprudencia-resumen de doctrina fallo “FRIBE S.A”	64
3.2.2.3.2.	Jurisprudencia- Caso “SUDATLANTICA”	67
3.3.	Responsabilidad Tributaria	68
3.3.1.	Instrucción General-AFIP- Nº359/97 (D.P.N.F.)	68
3.3.1.1.	Procedimiento	69
3.3.1.2.	Extensión de la denuncia penal	71

3.3.1.3.	Información a producir	71
3.3.1.4.	Conclusión	72
3.3.2.	Instrucción General-AFIP- N°408/98 (D.P.N.F.)	72
3.4.	Responsabilidad Civil	73
3.4.1.	Fundamentos. Antecedentes y algunos casos	73
3.4.2.	Caso “ENRON”	77
3.4.3.	Responsabilidad civil por la comisión de delitos	77
3.4.4.	Normativa vigente en Argentina	78
3.5.	Responsabilidad Profesional	80
3.5.1.	Introducción	80
3.5.2.	Normativa aplicable	82
3.5.3.	Sanciones	82

CAPÍTULO IV

IMAGEN DEL CONTADOR

83

4.1.	Situación actual y proyección social del Contador	83
4.2.	La formación de una personalidad ética y el respeto al Código de Ética	89
4.2.1.	Comportamientos y cualidades esperadas	90
4.2.2.	Perfil ético del contador	91
4.3.	La ética y el profesional de hoy. Casos prácticos	98
4.3.1.	Décima sexta Jornadas Nacionales de Jóvenes Profesionales	98
4.3.2.	Distintos fallos acerca de la actuación del profesional en relación con la ética	103
4.3.2.1.	Actuación profesional del Contador Público. Como asesor	103
4.3.2.2.	Actuación profesional del Contador Público. Como auditor, revisor o certificante	104
4.3.2.3.	Actuación profesional del Contador Público. Como funcionario público	105

4.3.2.4. Actuación profesional del Contador Público. Como perito judicial	105
4.3.2.5. Actuación profesional del Contador Público. Como síndico	106
CONCLUSIÓN	108
BIBLIOGRAFÍA	109

INTRODUCCIÓN

La profesión de Contador Público tiene diversas y muy importantes incumbencias sociales por lo que continuamente se debe reflexionar y optar entre lo bueno y lo malo, lo correcto y lo que no lo es.

Estos aspectos, referidos a la Ética Profesional, están muy poco explorados en las bibliografías existentes, por ser temas complejos y que admiten distintas opiniones y puntos de vista adversos, por lo que no se cuenta con compilaciones que resuman exhaustivamente esta temática.

Por lo general, la mayoría de las áreas curriculares universitarias y de los profesionales se dedican a aspectos más técnicos dejando de lado y minimizando temas relacionados con la propia personalidad y la ética con la cual debe desempeñarse un Contador Público, siendo éste un campo básico para proyectar la vida tanto del Contador Público como persona, como de la profesión en general.

Además, la actual sociedad en la que está inmerso el profesional, demanda cada vez más el desarrollo de valores personales para una mejor calidad social y un eficiente trabajo profesional, no sólo basado en las especificidades técnicas que hacen a la incumbencia del Contador Público sino también en un trabajo que dignifique a la persona como tal.

Como consecuencia de esto, orientamos nuestro trabajo a la investigación de este tema, para ver de qué manera podemos colaborar con el desarrollo personal, no sólo de los estudiantes o profesionales en Ciencias Económicas sino también de la sociedad en su totalidad.



CAPÍTULO I

ASPECTOS TEÓRICOS GENERALES

1.1. Conceptualización de ética

1.1.1. Diferencia entre ética y moral¹

Resulta dificultoso intentar dar una definición exhaustiva de ética, “*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*”?

Siguiendo el pensamiento del filósofo costarricense Claudio Gutiérrez³, la palabra **ética** significa algo muy parecido a **moral**. Sin embargo, se presenta la siguiente diferencia: “*moral se refiere al conjunto de los principios de conducta que se adquieren por asimilación de las costumbres y valores del ambiente al cual pertenece la persona; es decir, la familia, la escuela, la iglesia, el vecindario en que se desarrolla su infancia. También se refiere a las normas que se imponen en esos ambientes, con base en la autoridad, no desde luego la autoridad legal, sino precisamente moral: los imperativos de los padres, sacerdotes o maestros, que se reciben pasivamente y sin cuestionamiento antes de adquirir el uso de razón. Ética se refiere a algo diferente: el intento de llevar esas normas de conducta y esos principios de comportamiento a una aceptación consciente, basada en el ejercicio de la razón*”.

En ese sentido, la ética es la mayoría de edad de la moral. Son conceptos que no se excluyen mutuamente, sino que poseen una naturaleza diferente, pero se

¹ GUTIÉRREZ, Claudio, *Ética y moral: Teorías y principios*, en Conferencia Inaugural de un curso de ética política, (San José-Costa Rica, Junio 1997). Disponible en: http://www.claudiogutierrez.com/Introduccion_a_la_etica.html

² LÓPEZ MIRÓ, Horacio, *La ética del abogado*, (Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1995), pág. 93.

³ GUTIÉRREZ, Claudio, op. cit.

complementan. La moral, hace referencia a aquello recibido por la persona (de sus padres, conocidos, amigos) a través de distintos factores que componen el entorno en que se desenvuelve el sujeto y contribuyen al desarrollo físico y espiritual de la persona, en tanto la ética se refiere a lo que él asume activamente según su propio discernimiento, lo que lo lleva a actuar con total libertad y voluntad, por lo que puede justificar ante sí mismo y ante otros esa manera “particular” de llevar a cabo el ejercicio de aquello que anteriormente le ha sido inculcado.

“En el uso corriente del lenguaje, moral se asocia con un fundamento religioso, en tanto que ética se asocia con una reflexión intelectual”. Actualmente, se vive en un contexto en donde la existencia de variadas religiones es moneda corriente, por lo que si se asocia el concepto de moral con creencias religiosas personales, cualquier discusión acerca de “valores” carecería de sentido alguno por referirse a distintos credos, ninguno más aceptable que otro. La ética, al asociarse con una reflexión intelectual, es decir con la razón, común a todos los hombres, ofrece un terreno neutral donde todos se sienten capaces de ofrecer y rebatir argumentos. Cabe aclarar que las personas creyentes y/o practicantes consideran que su doctrina moral está estrechamente ligada con su “reflexión intelectual”, por lo que generalmente defienden su religión a través de argumentos racionales.

Como conclusión, y siguiendo la idea de Gutiérrez⁴, se afirma que *“la diferencia entre moral y ética se refiere a la forma en que las convicciones personales están enraizadas en cada uno. En relación al contenido, ética y moral son más bien coincidentes: ambas se refieren a cuestiones de valor, es decir, a lo considerado bueno y lo malo, lo que se aprueba, alaba o estimula y lo que se reprueba, condena o trata de evitarse. La ética y la moral se refieren a lo que debe ser, discriminan entre acciones aceptables e inaceptables. En esto se diferencian de los credos religiosos, de las ciencias, de las opiniones o de las noticias de los periódicos, todo lo cual se refiere más bien a lo que simplemente es o uno cree que es”.*

Si se trata de explicar desde un punto de vista práctico, tomando el mismo ejemplo del filósofo costarricense, se debería tomar una descripción detallada de un crimen horrorizante del cual uno haya sido testigo. Esa descripción expresa “algo que es”. Pero, naturalmente, se tiende a condenar el hecho, gracias a las propias convicciones morales, como “algo que no debe ser”. Muchos aspectos de la vida cotidiana describen lo que es

⁴ *Ibidem.*

(las noticias, las recetas de cocina, los diagnósticos médicos, etc), siendo personal la apreciación sobre si ellos son o no correctos. Uno se inclina, con respecto a los hechos a los cuales se enfrenta, a tomar posición y a expresar el valor moral que se tiene sobre ellos, independientemente, a veces, de que ellos sean verdaderos o falsos. Es decir, uno tiende a *“pronunciarse sobre el deber ser sin hacerlo sobre el ser, o viceversa, ya que se trata de dos cosas separadas y distintas”*.

1.1.2. Teorías y principios

1.1.2.1. Teorías generales⁵

La edificación moral del hombre, como su edificación cultural, es obra de tiempo completo durante toda la vida humana. Es necesario reflexionar sobre la naturaleza y contenido de los principios éticos que hacen a los seres humanos dignos de ese nombre.

Como resultado de muchos años de reflexión, suelen enmarcarse el análisis de los problemas éticos en teorías y principios. Es poco probable que exista un problema moral que no pueda ser enfocado, aclarado y encaminado hacia su solución por alguna de ellas.

Siguiendo a Claudio Gutiérrez⁶, se presentan cuatro teorías generales que, aunque diferentes, están muy relacionadas por lo que suele presentárselas en una sola matriz (Tabla 1), según dos criterios de clasificación independientes entre sí:

Tabla 1. Matriz de teorías generales.

	REGLA	ACTO
Consecuencialismo	Consecuencialismo de la regla	Consecuencialismo del acto
Deontologismo	Deontologismo de la regla	Deontologismo del acto

Fuente: GUTIERREZ, Claudio, op. cit.

Para comenzar a analizar esta clasificación, hay que tener en cuenta que el primer criterio, se refiere a la justificación que se da a la conducta. Este criterio pone de manifiesto, dos maneras diferentes de dar respuesta al siguiente interrogante:

“¿Cuándo es buena la conducta x?”

La primera manera de responder es que es buena tal conducta cuando es la que provoca para el mayor número de personas, la mayor felicidad posible, después de llevadas a cabo las averiguaciones correspondientes.

⁵ *Ibidem.*

⁶ *Ibidem.*

Esta teoría, también denominada *utilitarismo o consecuencialismo*, da justificación a una conducta basándose en las consecuencias que ella produce en una comunidad, ya que tiende a maximizar la utilidad lograda por la mayoría social. Fue propuesta por el filósofo inglés de los siglos XVIII y XIX Jeremy Bentham, y defendida de manera brillante por otro británico del siglo XIX, John Stuart Mill. Ellos insisten en *“la evaluación de las consecuencias como criterio para decidir sobre el valor de una acción”*.

No puede negarse que en la mayor parte de los casos esta teoría contribuye a aclarar cualquier problema ético. La teoría sugiere las siguientes preguntas, todas esclarecedoras:

- ✚ *“¿A quién o quiénes afectará esta acción?”*
- ✚ *¿En qué medida afectará a cada uno?”*
- ✚ *¿Qué efectos favorables y desfavorables tendrá para cada parte?”*
- ✚ *¿Cuál será el balance de bien y mal entre todos los afectados?”*

Quienes no aceptan esta teoría, ponen de manifiesto la dificultad inherente del cálculo de consecuencias, el cual puede ser muy complicado ó incluso inoportuno.

Además, en algunos casos la aplicación de esta teoría por sí sola puede llevar a posiciones moralmente inaceptables. Basta, por ejemplo, considerar una comunidad pequeña en la cual uno de sus habitantes contiene la enzima que se necesita para la cura de una enfermedad mortal, la que padecen algunos integrantes de la población. Si se sigue la teoría utilitarista, la maximización de utilidad social, se lograría a costa de la vida de uno de los integrantes de la comunidad simplemente con el cálculo de personas que se salvarían en contraposición con *“la pérdida de vida de un integrante de la población”*.

Así planteado, y sin necesidad de mayores argumentos, se deduce que, la teoría consecuencialista, no puede usarse como la única arma para decidir nuestros problemas morales.

La segunda manera de contestar a la pregunta *“¿cuándo es buena la conducta x?”*, continuando con el pensamiento de Gutiérrez⁷, sería la siguiente:

- ✚ *“La conducta x es buena si es compatible con el respeto a la persona humana, o bien*
- ✚ *la conducta x es buena si no considera a las personas solamente como medios, o bien*

⁷ *Ibidem.*

🚩 *la conducta x es buena si puede ser erigida en máxima para todos los seres humanos”.*

En el fondo todas estas respuestas son filosóficamente equivalentes: significan que se trata a los demás como uno quisiera que los demás lo traten, es decir como fines en sí mismos, no como medios, se trata al par como *“personas dotadas de libertad y responsabilidad”*.

“Esta teoría ética se denomina deontológica, del griego deontos que significa valor”. Fue expresada en su forma más rigurosa por Immanuel Kant, filósofo alemán del siglo XVIII.

Es una teoría basada en el respeto a la persona humana, pero, no tiene en cuenta las consecuencias del acto, es más la misma teoría manifiesta que la consecuencia del acto no tiene influencia alguna para su calificación moral, lo cual, hoy en día no sería de aceptación generalizado.

Hasta ahora se han clasificado las teorías de acuerdo a la justificación que aducen para la ética: consideración de consecuencias o respeto a la persona humana. Las dos teorías que siguen corresponden a una clasificación independiente de la primera y que se sobrepone a ella en forma cruzada, como podemos verlo en la tabla 1.

La primera clasificación propuesta por el filósofo costarricense, trata de contestar la pregunta *“¿Cuándo es buena la conducta x?”*. La segunda trata de contestar la pregunta siguiente:

“¿Qué es lo que es bueno o malo, el acto o la regla que lo rige?”

“Esta pregunta justifica el acto moral por las consecuencias o por el sentido de respeto a la persona, pero llama a decidir si la justificación se otorga a la conducta moral concreta o a la regla que la ampara”.

Si bien ambas teorías, del acto o de la regla, son consecuencialistas o deontologistas, lo que se pone en duda es una cuestión de jerarquía lógica: *“¿la justificación ética debe darse en cada caso de decisión moral concreta, o más bien se da en abstracto y, por así decirlo, por adelantado a toda la serie de casos que cubre una regla general?”*

Quienes sostienen la teoría de la regla, se basan, principalmente en un factor de tipo psicológico: la persona cuando debe tomar una decisión está pendiente, estresado, y psicológicamente influenciado por la situación que está enfrentando. Los panoramas que se le pueden presentar son dos, el primero de ellos, es tener que decidir en el instante la

mejor manera de actuar, y, al estar emocionalmente afectado, tienda a considerar y llevar a cabo la solución que personalmente sea la menos dura. Por el contrario, de existir “reglas morales”, decididas previamente, en frío y psicológicamente estabilizado, la persona las aplicará de manera automática cuando se enfrenta al caso concreto al que se le aplica la regla, con un mínimo de reflexión.

Quienes defienden la teoría del acto toman en cuenta principalmente la forma en que funciona el conocimiento. El sujeto que se encuentra íntimamente relacionado con un problema o hecho que debe enfrentar, es quien mejor conoce los detalles y lo que va sucediendo al respecto de la situación en la que está involucrado, por ello, es él la persona que se encuentra en las mejores condiciones para resolverlo. Cada sujeto, al igual que cada situación no son las mismas siempre que se presentan, es decir que la persona involucrada, no puede ser sustituida en su función de responsabilidad en cada oportunidad que decide y resuelve una situación, por ello, cuando se elaboró o aceptó una regla anterior, está se basó en una realidad distinta a la que el sujeto está actualmente enfrentando.

La ética es algo distinto de los sistemas jurídicos, cuyas leyes establecidas previamente deben aplicarse mientras no se hayan derogado o modificado. Se parece más a la ciencia, donde hay más bien principios o guías de investigación que definen el método científico y el estado presente del conocimiento. Es la aplicación de esos principios lo que permite a la ciencia acercarse cada vez más a la verdad, refinando sus hipótesis conforme se aplican a más y más casos.

Dado el entrecruce de los dos criterios de clasificación propuestos por el doctor en filosofía Gutiérrez⁸, se producen entonces las siguientes cuatro distintas teorías:

- 1) ***“Consecuencialismo de la regla: actos buenos son los que autoriza una regla justificada por sus consecuencias.***
- 2) ***Consecuencialismo del acto: actos buenos son los justificados por sus consecuencias.***
- 3) ***Deontologismo de la regla: actos buenos son los que autoriza una regla justificada por el respeto a las personas.***
- 4) ***Deontologismo del acto: actos buenos son los justificados por el respeto a las personas”.***

⁸*Ibidem.*

Estas cuatro doctrinas han sido defendidas con mucho entusiasmo por mentes muy notables. Sin embargo, hoy en día, quienes se especializan en ética contemporánea se inclinan por la teoría deontológica del acto entre todas ellas, es decir, que los actos morales se justifican directamente, sea por sus consecuencias, sea por su relación con el sentido del deber, acercándose a paradigmas éticos, es decir, a marcos de referencia de gran generalidad donde enmarcan las discusiones y las decisiones éticas. El problema que esto puede traer es que, de codificarse la ética podría presentarse un desuso práctico o una manipulación de ella, aunque se contaría en la población con una variada gama de ejemplos a los cuales uno podría ajustarse y tener en cuenta.

1.1.2.2. Principios éticos⁹

Actualmente se presentan en el camino de la vida la necesidad y la obligatoriedad de tomar decisiones morales. Los principios éticos, fruto de la experiencia y de la reflexión, facilitan enormemente la encrucijada que se manifiesta al tener que decidir. Esta posibilidad de contar con principios éticos no se ve afectada por el hecho de haber sido rechazadas las dos teorías de la regla como marcos adecuados para la ética.

Existe una distinción esencial entre la regla y el principio, planteada por Gutiérrez: *“la regla es inmutable, se aplica sin excepciones, y no se enriquece con sus sucesivas aplicaciones. El principio, en cambio, es fruto de la evolución cultural, toma en cuenta los casos particulares, y se enriquece con cada aplicación a materiales nuevos. Los principios son una especie de resúmenes de vivencias y crisis personales de mucha gente a lo largo de mucho tiempo y en muy variados ambientes”*.

Su aplicación inteligente y mesurada puede ahorrar mucho esfuerzo y tensión a la hora de tomar decisiones. Algunos de ellos son:

- ❖ Principio de Moore: pluralidad de los bienes:

“No existe un solo bien que el ser humano persiga en el mundo sino muchos”.

Comentario: Para G.E. Moore, filósofo británico, los hombres se encuentran atraídos principalmente por los siguientes bienes: *“la compañía humana, la actividad interesante y la contemplación de objetos bellos”*. No obstante, el principio al que se hace referencia aquí, es independiente de esa lista y sostiene que muchas de las decisiones morales pueden aclararse logrando clarificar cuál es el interés principal de cada sujeto que interviene en la situación y a través de qué medios se llega a asegurar el disfrute de

⁹ *Ibidem.*

ese bien. De manera acotada, el principio expresa que: *“lo esencial es que lo que constituye la felicidad es múltiple y no único”*.

❖ Principio de Knight: complejidad de los actos:

“En todo acto intervienen muchos valores en relaciones complejas; todo acto contiene (produce) bien y mal; el valor de los componentes permanece incólume en el valor de conjunto”.

Comentario: Este principio del filósofo de Chicago Frank Knight pone de manifiesto que toda decisión moral que se adopta implica sacrificar algo. Ese sacrificio está dado por el bien que no se puede obtener, pero que sigue siendo bueno, ó por el mal que se sufre porque la acción ética no lo convierte en bien. Se parte entonces, de una decisión moral a adoptar, por ello surge un conflicto, algún bien global a obtener, resignando otros bienes a los cuales se debe renunciar, no siendo esta renuncia del todo agradable a la persona. *“Este principio de la complejidad de los actos morales está muy relacionado con el anterior, de la pluralidad de los bienes: el conflicto ocurre porque se desean muchos bienes y no siempre son compatibles entre sí”*.

❖ Principio de Perry: doble efecto

“Toda acción produce un bien y algún mal; debemos buscar maximizar ese bien y minimizar ese mal, pero este último nunca puede eliminarse del todo”.

Comentario: Este principio del deontólogo Charner Perry puede considerarse como un corolario de los dos anteriores. Utilizado ya en la Edad Media, aún hoy es utilizado por los moralistas católicos para justificar decisiones en las cuales si bien la acción que se realiza, proveniente de la decisión adoptada, busca el efecto bueno, inevitablemente se produce también el malo. Ejemplo de esto se presenta cuando se prefiere salvar la vida de una madre en un parto difícil a costa de la vida del feto, o viceversa, según sea el caso; pues la acción del médico busca maximizar el beneficio que pueda lograrse, aunque no podrá eliminar el mal existente, ya que alguno de los dos sujetos perderá la vida.

❖ Principio de Popper: Minimización de la infelicidad

“La acción política, como acción moral que es, debe buscar reducir la infelicidad del mayor número de miembros de la sociedad, más que producir su felicidad”.

Comentario: Este principio puede verse como la base de toda ética política. Se deduce de los principios anteriores y de la tesis general del respeto a las personas.

No podría tomarse como base de la política la felicidad del mayor número de personas debido a una cuestión de respeto, “¿cómo se podría buscar la felicidad general sin sustituir a las personas en la definición de lo que ellas mismas consideran como felicidad?” De llevarse esto a cabo, se estaría imponiendo a las personas, la búsqueda de determinados bienes, dejando de lado su propia libertad. Por el contrario, si lo que se busca es reducir la infelicidad, eliminando aquello que dañe la propiedad, la libertad y la integridad personal, sí se estaría frente a una acción política, moralmente adecuada.

1.2. Diversas concepciones filosóficas

En otra línea del saber, entre las más decisivas concepciones filosóficas que pretenden fundamentar la esencia de la vida moral se exponen: el iusnaturalismo y el positivismo. Ambas concepciones se caracterizan a continuación siguiendo al filósofo y jurista argentino Carlos Santiago Nino.

1.2.1. El Iusnaturalismo ¹⁰

La concepción iusnaturalista, puede caracterizarse por sostener conjuntamente las siguientes dos tesis:

- ✚ Una tesis de **filosofía ética**, que defiende la “*existencia de principios morales y de justicia, universalmente válidos y accesibles a la razón humana*”.
- ✚ Una tesis **de definición del derecho**, según la cual, “*un sistema normativo o una norma no pueden ser calificados de jurídicos si contradicen aquellos principios morales o de justicia universalmente válidos*”.

Sobre estas dos teorías existe un consenso generalizado de los iusnaturalistas acerca de su aceptación. La discrepancia se genera acerca de cuál es el origen de los principios morales y de justicia que conforman el derecho natural.

El **iusnaturalismo teológico** (Santo Tomas de Aquino), sostiene que este derecho natural proviene de Dios, formando parte del orden eterno establecido por Él y entendible por la razón humana. Según esta concepción, ningún orden jurídico tiene fuerza obligatoria si no cumple con los principios de derecho natural.

Según V. Cathrein¹¹, el derecho natural, encuentra su fundamento en su absoluta necesidad para la sociedad humana, y por esta necesidad ser absoluta, es que considera que “*no podría dejar el Creador a los hombres sin darles lo que es universalmente*

¹⁰ NINO, Carlos Santiago, *Introducción al análisis del derecho*, 2º edición ampliada y revisada, 12º reimpresión, (Buenos Aires, Astrea, 2003), pág. 16.

¹¹ CATHERIN, Víctor, citado por NINO, Carlos Santiago, *op. cit.*, pág. 28.

necesario para su conservación y desarrollo". Ese derecho natural no sólo es un derecho que debe ser, sino que es verdadero, válido, existente. Además se trata de un derecho necesario, universal, es decir, aplicable a todos los hombres y en todos los tiempos, ya que es inmutable. Según esta concepción, las leyes positivas deben obtenerse adaptándose y basándose en el derecho natural o deben tener la función de determinación aproximativa, precisando los postulados generales del mismo; de no ser así, ése ordenamiento positivo no tendría fuerza obligatoria de derecho.

El ***iusnaturalismo racionalista*** (*Kant*) surge en Europa en los Siglos XVII y XVIII. Según esta concepción, *"el derecho natural, no deriva de los mandatos de Dios, sino de la estructura de la razón humana"*.

Esta corriente iusnaturalista intentó formular detallados sistemas de derecho natural, cuyas normas básicas constituían axiomas autoevidentes para la razón humana.

Los presupuestos del racionalismo, influyeron en la configuración de la *dogmática jurídica*, modalidad de la ciencia del derecho que prevalece en los países de tradición continental europea.

El ***iusnaturalismo historicista*** (*Savigny*) pretende inferir normas universalmente válidas a partir del desarrollo de la historia humana. El criterio de discernir entre lo bueno y lo malo lo constituye la dirección de la historia. Para sostener esto, se fundamentan en que la historia se mueve por una necesidad interna que la conduce hacia algún destino.

Otra corriente iusnaturalista más moderna que se funda en ***la naturaleza de las cosas*** (*Welzel*) sostiene que existen ciertos aspectos de la realidad que poseen fuerza normativa, y constituyen una fuente de derecho a la cual debe adecuarse el derecho positivo.

1.2.2. El Positivismo¹²

Resulta mucho más complicado caracterizar al positivismo. Esta dificultad viene marcada entre otras cosas, por la ambigüedad del propio término positivismo.

Las principales posiciones atribuidas al positivismo son:

✓ **El escepticismo ético**

Muchos juristas identifican el positivismo con la tesis de que no existen principios

¹² *Ibidem.*, pág. 30.

morales y de justicia universalmente válidos y cognoscibles por medios racionales y objetivos.

Esta tesis se opone directamente a la del iusnaturalismo teológico y es principalmente defendida por Kelsen y Ross¹³. Bajo influencias filosóficas empiristas y los postulados del positivismo lógico, estos autores sostienen que “*los únicos juicios cuya verdad o falsedad es definible racionalmente, son los juicios que tienen contenido empírico*”. De este modo, los enunciados morales no cumplen esta condición, por lo tanto, no son juicios de los que se puedan analizar su verdad o falsedad. Estos enunciados son para estos autores, relativos y subjetivos, limitados a ser únicamente, expresiones de los estados emocionales de quienes los formulan.

Para Kelsen¹⁴, los intentos de justificar racionalmente un principio, suelen incurrir en el vicio lógico de pretender derivar juicios normativos o juicios de *deber ser*, son directivos y no tienen como objetivo predicar verdad o falsedad. Sirven para interpretar los actos de voluntad cuya intención se dirige a la acción de otra persona a juicios descriptivos o juicios *de ser*, son enunciados descriptivos y susceptibles de verdad o falsedad.

Alejados de estos autores, surgen otros como Austin y Bethman¹⁵, considerados fundadores del positivismo jurídico moderno, que creían en la posibilidad de justificar racionalmente un principio moral universalmente válido del cual se derivan todos los juicios valorativos: ***el principio de utilidad***. Este principio, sostiene que “*una conducta es moralmente correcta cuando contribuye a incrementar la felicidad del mayor número de gente*”. Estos autores, sostienen que este principio, está en consonancia con la naturaleza humana y en última instancia, deriva de la voluntad divina.

Para concluir, se pone de manifiesto que no es esencial a la posición positivista el rechazo a la primera tesis del iusnaturalismo.

✓ **El positivismo ideológico¹⁶**

Se le ha atribuido también al positivismo la tesis de que cualquier norma del derecho positivo tiene validez o fuerza obligatoria, debiendo ser obedecida y aplicada dejando atrás la moral.

¹³ KELSEN, Hans y ROSS, Alf, citados por NINO, Carlos Santiago, *op. cit.*, pág. 30.

¹⁴ *Ibidem.*, pág. 31.

¹⁵ AUSTIN y BETHMAN, citados por NINO, Carlos Santiago, *op. cit.*, pág. 31.

¹⁶ NINO, Carlos Santiago, *op. cit.*, pág. 32.

Esta tesis, es muy poco seguida por los filósofos positivistas más conocidos, quienes no se adhieren a ella plenamente.

Esta posición ha sido la más imputada al positivismo por parte de los autores iusnaturalistas, y ha servido para acusar al positivismo como creencia de que adhiere a cualquier régimen de fuerza.

Bobbio denomina esta tesis como positivismo ideológico y sostiene que: *“El derecho positivo, por el solo hecho de ser positivo, esto es, de ser la emanación de la voluntad dominante, es justo; o sea que el criterio para juzgar la justicia o injusticia de las leyes coincide perfectamente con el que se adopta para juzgar su validez o invalidez (...)”*.¹⁷

Ross¹⁸ denomina esta tesis como *seudopositivismo* involucrando una posición ideológica y moral. En ella se combina una definición del derecho en términos puramente fácticos con la idea iusnaturalista de que toda norma jurídica tiene fuerza obligatoria moral.

De esta manera, se pone de manifiesto una pretensión del positivismo ideológico totalmente ilusoria al pretender que los jueces asuman una posición neutra y que se limiten a decidir según el derecho vigente.

Si se define el derecho en términos puramente fácticos, lo que el derecho vigente dispone es reducible a proposiciones acerca de hechos. Ahora bien, es un principio lógico del razonamiento práctico que no se puede justificar una acción o decisión solamente sobre la base de que algo ocurrió u ocurrirá en la realidad, por lo que debe recurrirse, además, a deseos o intereses o a valoraciones.

“En definitiva, el positivismo ideológico es una posición valorativa que sostiene que los jueces deben tener en cuenta en sus decisiones un solo principio moral: el que prescribe observar todo lo que dispone el derecho vigente. Pero, una vez que se advierte esto, se advierte también la radical debilidad del positivismo ideológico”.¹⁹

Si bien los principales representantes del positivismo están lejos de ser positivistas en el sentido ideológico, Kelsen²⁰ es un caso especial y sostiene que las normas jurídicas existen en el modo en que son válidas o tienen fuerza obligatoria; las normas se dan no en el mundo de los hechos, sino en el mundo de lo que debe ser. En esto, coincide con el iusnaturalismo, pero rechaza la pretensión de que la validez o fuerza obligatoria de las

¹⁷ BOBBIO, Norberto, *El problema del positivismo jurídico*, citado por NINO, Carlos Santiago, *op. cit.*, pág. 33.

¹⁸ ROSS, Alf, *El concepto de validez y otros ensayos*, citado por NINO, Carlos Santiago, *op. cit.*, pág. 33.

¹⁹ NINO, Carlos Santiago, *op. cit.*, pág. 34.

²⁰ KELSEN, *El problema del positivismo jurídico*, citado por NINO, Carlos Santiago, *op. cit.*, pág. 35.

normas jurídicas derivan de su concordancia con principios morales o de justicia. Ésta validez deriva de una norma no positiva, una norma básica que es un mero presupuesto epistemológico de la ciencia jurídica, que permite a los juristas acceder a la verdadera realidad jurídica.

Kelsen²¹ no dice en ningún momento que los jueces tengan que aceptar en sus decisiones la norma básica que dice que *“debe observarse lo que dispone un sistema coactivo eficaz”*, solo habla de la aceptación hipotética de dicha norma por parte de los juristas teóricos, para describir el derecho, por lo tanto no afirma que existe una obligación moral de obedecer o aplicar toda norma jurídica.

✓ **El formalismo jurídico**²²

Se suele atribuir al positivismo una cierta concepción acerca de la estructura de todo orden jurídico. Según ésta, el derecho está compuesto exclusivamente por normas promulgadas explícita y deliberadamente por órganos centralizados, anulando la existencia de otras normas, por ejemplo, normas consuetudinarias. Sostiene también esta concepción, que el orden jurídico es completo (no presenta lagunas), consistente (no presenta contradicciones) y preciso. En conclusión, el orden jurídico es un sistema autosuficiente para proveer una solución unívoca para cualquier caso concebido.

Bobbio²³ denomina esta concepción como positivismo teórico que va ligado al positivismo ideológico. Ella ha tenido una notable influencia en la conformación de la dogmática jurídica. No todos los positivistas se adhieren a esta concepción del derecho.

Kelsen, Ross y Hart²⁴ sostienen que un orden jurídico puede estar integrado no sólo por normas legisladas sino también por normas consuetudinarias y jurisprudenciales. Ahora bien, ninguno de ellos se pone de acuerdo en el orden de prioridad, pero Ross y Hart han contribuido a esclarecer el tipo de indeterminaciones que un orden jurídico puede presentar. Kelsen, en este aspecto, sostiene la tesis de que el derecho no presenta lagunas o contradicciones lógicas, pero si admite la existencia de indeterminaciones lingüísticas, lo que hace que el derecho, presente a los jueces no una única solución, sino varias alternativas. Para Kelsen, las normas jurídicas son proposiciones prescriptivas de deber ser. Son proposiciones, porque son un oración con

²¹ KELSEN, *El problema del positivismo jurídico*, citado por NINO, Carlos Santiago, *op. cit.*, pág 35.

²² NINO, Carlos Santiago, *op. cit.*, pág. 36.

²³ BOBBIO, Norberto, *El problema del positivismo jurídico*, citado por NINO, Carlos Santiago, *op. cit.*, pág 36.

²⁴ KELSEN, ROSS y HART, *El problema del positivismo jurídico*, citado por NINO, Carlos Santiago, *op. cit.*, pág 37.

sentido propio que impone una determinada acción, y son de deber ser, porque no describen la realidad, sino como debe ser esa realidad.

1.3. La Ética Profesional del Graduado en Ciencias Económicas

1.3.1. Concepto ²⁵

Siguiendo al destacado Contador peruano Miguel Alatrística, *“la palabra ‘profesión’ deriva del latín, con la preposición ‘pro’, y con el verbo ‘fateor’, que significa manifestar, declarar, proclamar. De estos vocablos surgen los sustantivos, profesor, y profesión.”* De esta manera, *“la profesión tiene como finalidad el bien común o el interés público, nadie es profesional para sí mismo, pues toda profesión tiene una dimensión social, de servicio a la comunidad, que se anticipa a la dimensión individual de la profesión”*. No tiene sentido buscar el propio beneficio, sin importar el beneficio comunitario, porque lo que pase en cualquier sociedad siempre afectará a todos sus integrantes.

Las profesiones surgen a raíz de la progresiva división del trabajo, así se distingue la profesión, que es producto de una larga preparación universitaria, de los oficios o trabajos manuales, en donde lo que predomina es el carácter empírico, por el tiempo y niveles de estudios o prácticas que se realizan para llegar a alcanzar cada uno de ellos.

Todas las profesiones implican ética, puesto que siempre se relacionan con los seres humanos, ya sea de una manera directa o indirecta. Algunas tienen un relación indirecta por ser actividades que tienen que ver con objetos, mientras que otras se relacionan de manera directa con los seres humanos, como es el caso de educadores, periodistas, psicólogos, médicos, abogados, contadores, etc. En este último caso son más evidentes las normas éticas de cada profesión, puesto que de manera corriente deben tratar con personas en el desempeño de su profesión.

Continuando con Miguel Alatrística²⁶, autor del Código de Ética Profesional del Contador Público Peruano, *“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 la deontología puede definirse como *“la Ciencia que estudia los diversos deberes y el comportamiento de los Profesionales en sus relaciones con sus clientes*

²⁵ ALATRÍSTICA GIRONZINI, Miguel Ángel, *Ética Profesional*, disponible en <http://www.reocities.com/miguelalatrística/ETICAPROFESIONAL.htm> (Abril, 2.011)

²⁶ ALATRÍSTICA GIRONZINI, Miguel Ángel, *Ética Profesional*, disponible en <http://miguelalatrística.blogspot.com/2010/01/etica-profesional.html>, (Enero 2010).

o sus colegas. La deontología es un conjunto de comportamientos exigibles a los profesionales, aun cuando muchas veces no estén codificados en una reglamentación jurídica".

En este sentido, la Deontología es la ética profesional de las obligaciones prácticas, basadas en la acción libre de la persona, en el grado de compromiso y conciencia moral que se tenga con respecto a la profesión, carentes de un control por parte de la legislación pública.

La búsqueda y el respeto de los principios deontológicos significan dirigirse por el camino de la perfección personal, profesional y colectiva.

El contenido ético de la acción es exclusivo del hombre, califica solamente el acto efectuado por el hombre en su condición de persona, es decir realizado por un sujeto inteligente y libre. Actuar bien es ser una mejor persona. *"Ello produce efectos multiplicadores sobre la calidad ética de la comunidad profesional, aumentando la buena imagen, la reputación y generando confianza en los profesionales en Ciencias Económicas"*.²⁷ Por el contrario, actuar mal degrada la calidad humana de quien actúa y por lo tanto la calidad ética de la comunidad profesional.

Así, Flavia Melzi²⁸ indica que, *"la ética es una necesidad de cada uno y de todos los profesionales y no solo un tema para ilustrados"*. Hace alusión a categorías tales como el bien y el mal, deberes y derechos, lícito e ilícito, responsabilidad e irresponsabilidad, es decir, hace referencia a las acciones humanas y a su valoración.

Lawrence Kohlberg²⁹ a lo largo de su prolongada trayectoria docente, observaba que *"los individuos razonan en un único estadio, igual o a lo sumo algo por encima o por debajo de la media de la sociedad de la que forman parte"*. Por lo que sostiene que el progreso hacia un estadio superior no ocurre de manera automática, sino que suele ser respuesta a estímulos sociales que pueden acelerarse a través de la enseñanza de los principios éticos y de la ética aplicada.

Ese grado de la conciencia moral indica que todo progreso real en la concepción de responsabilidad del ser humano en general, y del profesional en Ciencias Económicas en particular, es producto de un creciente refinamiento ético-analítico. Y tal refinamiento

²⁷ Código de Ética unificado para profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina.

²⁸ MELZI, Flavia I., *El profesional en Ciencias Económicas y la ética*, en revista Enfoques-La Ley, 2008-9 (Septiembre), 34.

²⁹ KOHLBERG, Lawrence, *The philosophy of moral development: moral stages and the idea of justice*, citado por MELZI, Flavia I., *op. cit.*, pág. 1.

debe necesariamente surgir en él mismo, en sus pares y competidores, o sea, en el resto de los individuos y grupos que actúan en su comunidad con distintos grados de protagonismo.

Como el resto de las profesiones, el ejercicio de las propias vinculadas a las Ciencias Económicas responde a ciertas características constitutivas que comprenden entre otros aspectos, el dominio de un saber especializado adquirido tras un largo período de instrucción formal y la experiencia en el servicio de satisfacer las necesidades de quienes los requieren. Y necesariamente involucran las normas de comportamiento profesional y una suerte de monitoreo de sus pares que premiarán los logros y sancionarán las violaciones vinculados a la actividad.

En este contexto, los códigos de conducta profesional ordenan lo que *naturalmente* se espera del profesional, de modo que “*el ideal profesional represente al profesional ideal*”³⁰. Ideal que exige una persona dedicada a proveer servicios eficientes a quienes los demanden, conforme un mandato explícito contenido en sus votos de graduación, en normas consensualmente aceptadas y en las expectativas de su comunidad.

Y en este contexto, la ética profesional para debe ser uno de los objetivos de la educación del graduado, si bien su estudio resulta ser la consecuencia de una imposición práctica de la realidad, destinada a la atención de los asuntos que le son a diario encomendados al profesional, debe llevarlos a cabo con diligencia, competencia y genuina preocupación por los legítimos intereses que le son encomendados y actuar con integridad, veracidad, objetividad e independencia de criterio, manejando debidamente la confidencialidad, y estableciendo límites al ofrecimiento de sus servicios.

Pues así concebido, el cliente no es un simple consumidor; el profesional no es un vendedor más; ni el servicio es una mercancía. Y ello es así pues la actividad profesional involucra no sólo al matriculado y su cliente, sino que atañe a toda la profesión, con su propia naturaleza, fines y procedimientos. En otros términos, “*los profesionales no sólo ponen a prueba y arriesgan su propio prestigio, sino también la dignidad de su métier, o sea de su profesión*”³¹.

Resulta así ineludible la definición de los valores imperativos de la comunidad profesional; la adopción de políticas y acciones que tiendan a generar el criterio ético de

³⁰ KULTGEN, John, *Ethics and professionalism*, citado por MELZI, Flavia I., *op. cit.*, pág. 1.

³¹ SOKOLOWSKI Robert, *The Fiduciary relationship and the nature of professions*, citado por MAELZI, Flavia I., *op. cit.*, pág. 2.

los matriculados en Ciencias Económicas y a moldear su conducta; pues, los profesionales en Ciencias Económicas, como egresados universitarios, deben demostrar que no sólo han aprendido el contenido de las diversas asignaturas que integran el plan de estudios de su carrera, sino que han aprehendido las normas de conducta que habrán de regir toda su vida profesional.

Continuando con Melzi, la carrera profesional constituye una función social que sintetiza derechos y obligaciones individuales, grupales y generales, abarcando las diversas interacciones de las que participan: profesional-cliente, profesional-profesional y profesional-comunidad. Es decir, es la sociedad la que delega en la profesión la responsabilidad de cuidar de un segmento del interés público, otorgando los privilegios y beneficios que ello conlleva. Y como correlato les exige a los profesionales el respeto de los valores encomendados, quienes a ello se han comprometido: a ser fieles con la Constitución Nacional y con las reglas éticas de su profesión en el desempeño de ésta.

En este sentido la ética profesional puede ser concebida como *“el arte de ejercer la profesión, que permite adecuar el trabajo profesional a la singular dignidad humana tanto en su dimensión personal como social. En lo individual cada profesional se construye a sí mismo y en lo social contribuye a la conformación de la identidad de la comunidad profesional”*³². Así fue definida en el proyecto de Código de Ética unificado para profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina elaborado por la Comisión de Ética Profesional de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, y aprobado por Res. 204/2000, con la participación de los diversos Consejos Profesionales de las diversas jurisdicciones del país, si bien no fue adoptado, conservando la mayor parte de los consejos sus textos originales.

Otra forma de definir a la ética profesional, de acuerdo a lo expresado por ex presidente del CPCECABA el Dr. José Román, es como *“el conjunto de normas que establecen la diferencia entre lo correcto y lo incorrecto. Su finalidad es crear una conciencia de responsabilidad personal en la forma de actuar frente a la sociedad”*³³. Él indica que a cada profesional se le exigen tres obligaciones:

- 1- “La concurrencia de un conocimiento especializado,
- 2- La capacidad técnica para resolver un problema en su área de trabajo, y

³² Código de Ética unificado para profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina, Prólogo.

³³ ROMÁN, José, *Ética profesional. ¿Qué nos dice el Código de Ética?*, disponible en http://www.consejo.org.ar/coltec/roman_1209.htm (Septiembre, 2.008)

3- Una conducta que le permita discernir cuales son los límites éticos de su actuación.”

Al profesional, se le exige que participe en la formulación de normas y políticas que afectan a su comunidad, compartiendo razonablemente su saber, promoviendo la sanción de comportamientos indeseables, y bregando por despejar los obstáculos que dificultan el ejercicio eficiente de su actividad. Es por ello que se impone la necesidad de contar con una suerte de enunciación de principios y normas mínimas que constituyan la base sobre la que habrá de sustentarse la estructura ética de los profesionales en Ciencias Económicas: el Código de Ética. Pero aquellos principios, valores, normas o cualidades que conforman el Código de Ética, no tienen vigencia real por su mera sanción, sino que habrán de cobrar vida cuando sean adoptadas por la comunidad de colegas, aceptándose y convirtiéndose en *hábitos colectivos*, alcanzando un alto rango de funcionamiento y otorgando una suerte de identidad común.

1.3.2 Fundamentos filosóficos de la ética profesional

1.3.2.1 Introducción ³⁴

“Los graduados en Ciencias Económicas se encuentran actuando y asesorando en la administración de entidades de todo tipo, junto con profesionales universitarios de otras disciplinas, y directivos o ejecutivos con y sin formación universitaria”³⁵.

En las organizaciones en las que se desempeñan surgen a menudo diversos problemas, que para algunos son exclusivamente financieros; para otros, económicos-financieros; un tercer grupo presume que se trata de problemas sociales, y en fin todos coinciden en que son asuntos de los seres humanos en sociedad y en la relación con las cosas o recursos disponibles.

Así resulta que los graduados en Ciencias Económicas deben reflexionar y optar por algún planteo ético con fundamentos filosóficos porque en la vida los sujetos deben elegir permanentemente entre lo bueno y lo malo.

³⁴ GARCÍA CASTELA, Carlos Luis; *Capítulo I A. Deberes y obligaciones profesionales* en FRONTI DE GARCIA, Luisa y VIEGAS, Juan Carlos (Coordinadores); *Actuación profesional judicial*, (Buenos Aires, Macchi, 1998).

³⁵ *Ibidem*, pág. 12.

1.3.2.2 Distintos fundamentos

En su tesis doctoral, Petrúngaro expone las más decisivas concepciones filosóficas que pretenden fundamentar la esencia de la vida moral. Las que a continuación se enumeran:

1. *“El planteo de la felicidad o el placer.*
2. *El planteo de la perfección.*
3. *El planteo de San Agustín.*
4. *El planteo de las morales del sentimiento.*
5. *El planteo de los valores.*
6. *El planteo de Kant.*
7. *El planteo existencial.”*³⁶

Una lista más extensa se presentó en la XIV Conferencia Internacional de Contabilidad, que incluye 22 posiciones diferentes a través de la historia:

1. *“Sócrates.*
2. *Platón.*
3. *Aristóteles.*
4. *Los cínicos.*
5. *Los estoicos.*
6. *Los epicúreos.*
7. *El escepticismo.*
8. *El eclecticismo.*
9. *San Agustín.*
10. *Santo Tomas de Aquino.*
11. *René Descartes.*
12. *Baruch Spinoza.*
13. *John Locke.*
14. *Immanuel Kant.*
15. *George W. F. Hegel.*
16. *Arthur Schopenhauer.*
17. *Auguste Comte.*

³⁶ PETRÚNGARO, Roberto, *Código de Ética. Relevancia de los principios de ética profesional sobre las normas de acción contenidas en el código 1974-1977*, tesis doctoral, citada por GARCÍA CASTELLA, C. L., *op. cit.*, pág. 12.

18. *Friedrich Nietzsche.*
19. *Franz Bretano.*
20. *Charles S. Peirce.*
21. *Edmund Husserl.*
22. *José Ortega y Gasset*".³⁷

Por otro lado, la cátedra de Ética de la Facultad de Filosofía y Letras de la Universidad de Buenos Aires planteaba en 1981, a través de su programa:

1. *"La ética de Aristóteles.*
2. *La ética de Kant.*
3. *El sistema filosófico de Hegel y el problema ético.*
4. *El utilitarismo.*
5. *La ética en la filosofía de la vida.*
6. *La ley individual de Simmel.*
7. *Bergson.*
8. *La ética analítica.*
9. *La ética material de los valores.*
10. *El emotivismo de Stevenson.*
11. *El intuicionismo de Ross*"³⁸.

Por lo tanto, cada uno de los profesionales en Ciencias Económicas debe plantearse la cuestión de cómo va a actuar en su vida y entonces debe buscar un fundamento filosófico que, entre las opciones posibles, le indique un planteo ético a seguir.

Como se decía en 1981: *"...el objetivo es que todos actuemos sabiendo qué posiciones existen en materia de ética, eligiendo una o la combinación de más de una, y cotejar los hechos de la vida profesional con este sistema de ideas y valores"*³⁹.

De esta manera, frente a la necesidad de optar entre las alternativas posibles que plantean los planteos éticos, cada profesional en Ciencias Económicas debería adoptar su opción personal libre en función de su propia conciencia.

³⁷ *La filosofía como aspecto no técnico fundamentales en la formulación integral del contador: su implementación curricular*, publicación O 306, FCE de la UBA, 1º reimpresión, 1985, citado por GARCÍA CASTELLA, C. L., *op. cit.*, pág. 13.

³⁸ *La filosofía como aspecto no técnico fundamentales en la formulación integral del contador: su implementación curricular*, publicación O 306, FCE de la UBA, 1º reimpresión, 1985, citado por GARCÍA CASTELLA, C. L., *op. cit.*, pág. 13.

³⁹ *Ibidem*, pág. 14.

Por su parte Petrúngaro⁴⁰ opta por el planteo de Kant y expone los siguientes fundamentos:

1. *“La ética profesional debe relacionarse con una ética posible y necesaria en el mundo de los negocios”, ya que resulta utópico aplicar el planteo de la felicidad o el placer que indica que las acciones son buenas en la medida que producen felicidad, pues, una mala acción podrían producir felicidad.*

2. *“Tampoco el planteo ético de la perfección resulta aplicable, pues va de la mano de un claro optimismo metafísico como es que el mundo y el hombre tienen una esencia transparente a la razón, que hay un rango entre las esencias, plenamente accesible al conocimiento”.*

3. El planteo ético de San Agustín *“no parece aplicable al mundo de los negocios, por no ser el sumo bien apreciado como tal por todos sus habitantes”.*

4. Tampoco puede ser considerado como determinante de la acción humana el planteo de las morales del sentimiento, pues, *“si algo no lo puede decir el conocimiento intelectual, es dudoso que pueda ser aplicado en el mundo en el que se deberá aplicar la ética profesional”.*

5. Lo mismo resuelve respecto a *“la idea de aplicar al mundo de los negocios la ética de los valores, porque, al haber una multiplicidad de valores, se dan, junto a los de valideces generales (aprehensibles por todos), valores que pueden hablar de algo bueno en si para un individuo”.*

6. En definitiva concluye que no encuentra ningún argumento para desestimar el planteo de Kant, *“debo, luego puedo”.* *“A través del respeto, la ley moral, que se extraña al mecanismo de las inclinaciones, se abre camino en la voluntad humana y la obliga, sin asustarla y sin despertarla aversión en ella”.* Lo antedicho explica el motivo de su rechazo al planteo existencialista.

Por otra parte García Casella coincide con Petrúngaro en descartar los planteos hedonistas, eudemonista, utilitarista y el planteo de la perfección de Aristóteles.

Coinciden en descarta el planteo de la felicidad sobre todo por la referencia al sofisma de ignorancia del asunto; no saber de qué se trata en el problema moral.

Descartar el planteo utilitarista tiene mucha importancia para los graduados en Ciencias Económicas, ya que se podría identificar lo bueno económicamente con lo útil y elevar la utilidad como fin último de la acción humana.

⁴⁰ PETRUNGARO, *op. cit.*, pág. 14.

Históricamente, Sócrates, el fundador de la Filosofía Moral en Occidente, estaría en éste planteo eudemónico utilitarista: *“...para él, como todos los griegos, una cuestión suprema domina todo el campo de la ética, la del bien supremo de la vida humana, que es la eudemonia, la felicidad (...) pero parece que, para Sócrates, la noción de bien metafísico y la de bien moral estaban confundidas, así como la de virtud y la de felicidad”*⁴¹.

La insistencia socrática sobre la ciencia, la inteligencia, la verdad especulativa en materia de moral, la teoría misma del conocimiento o virtud, acaba en criterios utilitaristas.

También la moral platónica es una moral de la felicidad que se descarta. Platón acepta, sin cuestionar, la concepción de la ciudad (mirada como una moneda sagrada y suprema, la concepción hierro-política de la ciudad), que era la de la antigüedad. Pero somete esta concepción a la lógica inflexible de una razón tan apasionada de perfección y de absoluto que la transforma en una utopía.

Además quedan descartados los estoicos y los epicúreos: *“...que querían la organización racional de la vida bajo la regla de una sola cualidad de dominio: virtud o placer”*⁴².

Por último, se descarta, como se mencionó anteriormente, el planteo de la perfección de Aristóteles, pero no por los motivos de Petrúngaro. *“La Filosofía moral de Aristóteles, que es la más verdadera, la más auténtica y la más noble de las teorías éticas puramente filosóficas, carece de eficacia porque es un sistema de medios dependientes de un fin que no posee el valor de un fin práctico absoluto, ni el valor de un fin práctico accesible, ni el valor de un fin con practicabilidad obligatoria”*⁴³. Aristóteles ha descubierto el buen camino, pero su solución ha quedado imperfecta, envuelta en dificultades que resultan insuperables.

En contraposición, García Casella siguiendo a Maritain discrepa en descartar el planteo de San Agustín y Santo Tomás. Expone que Petrúngaro llama monumental al planteo ético de San Agustín y Santo Tomás ya que opina que no es aplicable al mundo de los negocios por no ser el sumo bien apreciable como tal por todos sus habitantes. El mundo, –no sólo de los negocios- está integrado por seres humanos que no opinan igual en todo, pero ello, no impide buscar caminos adecuados para elegir el mejor planteo

⁴¹ MARITAIN, Jacques, *Filosofía moral: examen histórico-crítico de los grandes sistemas*, citado por GARCÍA CASELLA, C.L., *op. cit.*, pág 16.

⁴² *Ibidem*, pág. 16.

⁴³ *Ibidem*, pág. 16.

ético y, una vez convencidos de haberlo encontrado, actuar en consecuencia en forma personal y social.

Ambos sostienen que la irrupción de la Revelación cristiana en el mundo y el impacto del cristianismo sobre la tradición de la filosofía antigua han producido numerosos efectos respecto de la filosofía moral. Tanto si se cree en esta Revelación como si se considera solamente desde fuera o desde el punto de vista del historiador, es necesario admitir de un modo real que su impacto ha producido como una mutación de los valores éticos, que verdaderamente constituye un fenómeno único en la historia de la humanidad y, en consecuencia, ha transformado profundamente las perspectivas de la filosofía moral.

Esta transfiguración se debe a la influencia de un factor religioso, exterior a la filosofía estricta, es decir, de un factor teológico sobre una disciplina filosófica.

Esta influencia se manifiesta principalmente de la manera que se explica a continuación: advirtiendo claramente que estas incursiones en el dominio teológico y religioso son exigidas por interés filosófico y tienen por objeto indicar ciertas repercusiones en el campo de la filosofía moral misma.

“Y así Maritain desarrolla:

1. *La bienaventuranza.*
2. *El fin último absoluto y el fin último subjetivo en el orden natural y en el orden sobrenatural.*
3. *La felicidad absoluta que es deseada por el amor del bien subsistente por sí.*
4. *Las virtudes teologales y las virtudes morales.*
5. *El amor de amistad entre Dios y el hombre”.*

Esto desemboca en la inversión de los valores que genera el amor de caridad que hace que, sin él, sabiduría y virtud sean vacíos”⁴⁴.

De esta manera, el ideal moral del cristianismo y el fin último que propone poseen como fin eficacia en cuanto al llamamiento ejercido sobre el ser humano y su sed de felicidad, ahora transfigurada, que faltaba en la ética razonable de Aristóteles.

Este ideal de moral del cristianismo no es fácil, ya que considerando solamente las fuerzas de la naturaleza humana, sus imperfecciones y su propensión al mal, parecería como más imposible de realizar que el ideal estoico o el ideal epicúreo. En realidad, el cristianismo ha sobre elevado las civilizaciones humanas, pero llevando a ellas al mismo

⁴⁴ *Ibidem*, pág. 17.

tiempo la inquietud y la división, a través del sí o el no que exigía de los corazones. No ha puesto fin a las guerras, ha activado la historia. *“Ha evangelizado la tierra, no la ha sometido. No solamente el esfuerzo adverso y las rebeliones de la naturaleza, sino también el retorno a nuestras miserias sobre la levadura divina misma, cuando las fuerzas del hombre han intentado servir a Cristo con sus medios propios, han hecho que el mensaje cristiano haya aumentado el sufrimiento en nuestra especie, al mismo tiempo que llevaba a ella todo progreso moral efectivo y todo real incremento de bondad”*⁴⁵.

Pero las profundidades de la humanidad han sido marcadas para siempre por la esperanza evangélica. *“La santidad ha transfigurado el corazón del hombre; no sólo entre los santos, sino entre todos los pecadores, ha brillado Su luz. Y revelando que Dios es amor y hace a todos los hombres hijos suyos con Su gracia, y que el cumplimiento final hacia el que da la vida es poseerle por la visión, el cristianismo, sin ceder por ello a ilusión alguna sobre las posibilidades de la naturaleza, y sin desconocer tampoco su dignidad, ha logrado asegurar -esto es la gran cuestión para la ética- la eficacia decisiva de la llamada hecha al alma humana para el fin último que se le propone”*⁴⁶.

Siguiendo este orden de ideas, se opta por la línea ética que surge del planteo de Santo Tomas de Aquino, en particular, en los tres primeros libros de su Suma contra los gentiles: *“...dedicados a exponer por vía racional aquellas cosas que la razón humana puede investigar de Dios:*

1. *Se presenta la consideración de aquellas cosas que convienen a Dios según Él mismo.*
2. *Cómo las criaturas proceden de Dios.*
3. *La ordenación de las criaturas hacia El, como hacia su fin.”*⁴⁷

Maritain considera en que es el dominio de la filosofía, con Kant y la ética kantiana, donde se encuentra el ejemplo más significativo de la manera en que la influencia del cristianismo y la de la ética revelada pueden entorpecer una razón que repudia además, todo lo que en el cristianismo hace la vida y la verdad propias de aquélla. Es siempre peligroso el ser medio cristiano. El impacto del cristianismo vivifica la razón (sin hacerla infalible), cuando ésta se nutre de la sustancia del cristianismo; cuando se engrasa de los residuos del cristianismo, el impacto del cristianismo hace desviar la razón. La

⁴⁵ *Ibidem*, pág. 18.

⁴⁶ *Ibidem*, pág. 18.

⁴⁷ DE AQUINO, Santo Tomas, citado por GARCÍA CASELLA, C.L., *op. cit.*, pág. 18.

sacralización de la vida moral llega a ser un beneficio peligroso cuando no se comprende lo que esto significa realmente. Lo que era un reforzamiento sobrenatural y una promulgación sagrada de la ley moral llegará a ser un endurecimiento y una arrogancia contra la naturaleza en una ética que no guarda la impronta de las tablas de la ley sino para hacer de ellas las tablas de la pura razón.

Así analiza Maritain esa revolución kantiana que logra:

1. La eliminación del fin último subjetivo.
2. El desinterés kantiano.
3. La eliminación del fin último absoluto.
4. La autonomía kantiana.
5. La primacía del tú debes, exento de todo contenido.

Se esquematiza, a continuación, en Figura 1:

Figura 1: Comparación de distintas concepciones éticas.

Ética cósmico-realista, metafísicamente y "físicamente" basada; experimental-normativa	Ética acósmica-idealista, ni metafísicamente ni "físicamente" basada; deductivo-normativa
<ol style="list-style-type: none"> 1. Dios 2. La naturaleza 3. La ley (la ley natural) 	
<ol style="list-style-type: none"> 4. La razón (la regla medidora y medida) 5. La bondad moral del objeto 6. Y, por consecuencia, del acto 	<ol style="list-style-type: none"> 1. La razón (puramente medidora) 2. La ley (puramente formal, imperativo categórico) 3. La rectitud (o ética) del acto (en virtud de la universalidad de su máxima) de donde, por acrecentamiento, la bondad moral del objeto
El bien moral está basado en la realidad extramental	El bien moral está basado sobre la universalidad de la razón pura práctica

Fuente: MARITAIN, Jacques, citado por GARCIA CASELLA, *op. cit.*, pág. 19.

1.3.3 Posibilidad de convivencia de opciones éticas personales diversas

Según García Casella⁴⁸, considerando las diversas corrientes filosóficas y teniendo en cuenta que cada autor que las formula es partidario de alguna de ellas, la cuestión es cómo hacen los miles de graduados para expresar principios éticos comunes.

Se ha dicho anteriormente, que cada graduado debe reflexionar seriamente y optar con conciencia, pero el conjunto, ¿qué hará? A continuación se esboza una propuesta sobre la base de algo común a todos los graduados, que en cierta medida se corresponde a las cuatro fórmulas de juramento de los legisladores nacionales y a las fórmulas de juramento de graduados de la Facultad de Ciencias Económicas de la U.B.A.:

1. *“Por la Constitución Nacional.*
2. *Por la Constitución Nacional y la Patria.*
3. *Por la Constitución Nacional, la Patria y Dios.*
4. *Por la Constitución Nacional, la Patria, Dios y los Santos Evangelios.*

Esto correspondería, en orden inverso, a:

5. *Criterios Cristianos.*
3. *Criterios teístas diversos.*
- 2 y 1. *Criterios agnósticos o ateos”⁴⁹.*

Por su parte, la Universidad Nacional de Cuyo⁵⁰, ubicada en Mendoza, República Argentina tiene formulados sus fines en el Estatuto donde se establece que es esencial el desarrollo y la difusión de la cultura en todas sus formas a través de la enseñanza, la investigación científica, la preparación técnica, la formación profesional y la elevación del nivel ético y estético.

Su fundación se concretó el 21 de marzo en el año 1939 a través del decreto N° 20.971 del Poder Ejecutivo Nacional; en tanto que el 16 de agosto del mismo año se iniciaron oficialmente los cursos con la conferencia inaugural de Ricardo Rojas.

Desde su creación orientó su actividad hacia el esclarecimiento de los grandes problemas humanos, con especial referencia a la vida nacional y regional.

Fue creada para ofrecer servicios educativos en la región de Cuyo, que comprende las provincias de Mendoza, San Juan y San Luis.

⁴⁸ GARCÍA CASTELA, Carlos Luis, *op. cit.*, pág. 20.

⁴⁹ *Ibidem*, pág. 20.

⁵⁰ UNCUYO, *Reseña histórica*, disponible en <http://www.uncu.edu.ar/paginas/index/resena-historica>.

Esta Universidad, permite la opción de la Fórmula de Juramento de Grado según las siguientes modalidades:

1. *“Juro por Dios, por la Patria y estos Santos Evangelios.... (Fórmula 1)*
2. *Juro por Dios, por la Patria y mi Honor... (Fórmula 2)*
3. *Juro por la Patria y mi Honor... (Fórmula 3)”⁵¹*

Esto correspondería a:

1. Criterios Cristianos.
2. Criterios teístas diversos.
3. Criterios agnósticos o ateos.

Estos grupos deberían profundizar sus posiciones filosóficas, con el consiguiente aporte ético, y lograr un diálogo amplio sobre la base de los principios de la Constitución Nacional que serían los que hacen posible la existencia de la Patria o Nación Argentina.

No hace falta que el cristianismo reniegue de su posición, ni que el teísta pierda su libertad religiosa; no hace falta que el ateo o agnóstico abjure de su posición en conciencia; lo que se debe buscar es lo común en la común vivencia en una comunidad organizada.

A esa posibilidad de convivencia consciente y fuerte en la posición personal, pero abierta al diálogo y respetuosa, se atribuye la generación de los principios concretos aceptados voluntariamente por quienes se someten a la Constitución Nacional como ley superior de convivencia pacífica y democrática.

Siguiendo a García Casella, se discrepa entonces con Petrúngaro y Fowler Newton, que aplican el método de Popper de validación, quienes plantean un ejercicio de validación que consiste en constatar las conclusiones emanadas del análisis de la jurisprudencia del C.P.C.E.C.F., entre 1945 y 1970, con las resultantes de considerar los referidos principios. *“Esta diferencia se funda en que los principios éticos de cada corriente filosófica no se pueden someter a ese ejercicio de validación científica.”⁵²*

Una alternativa conveniente sería negociar entre los diversos grupos que conviven en el marco de la patria, la Nación o la Constitución Nacional, para obtener una lista de principios considerados suficientemente importantes y aceptables por todos.

⁵¹ UNCUYO, *Requisitos para la titulación*, disponible en <http://www.derecho.uncu.edu.ar/paginas/index/requisitos-para-la-titulacion>

⁵² GARCÍA CASTELA, Carlos Luis, *op. cit.*, pág. 21.



CAPÍTULO II

ÉTICA Y EJERCICIO PROFESIONAL:

NORMAS QUE LOS RIGEN

2.1. Organización Profesional⁵³

En el ámbito de la filosofía social, José Vicente Vitta sostiene que *“siendo el hombre un ser libre, responsable de su verdad y destino, es un ser naturalmente sociable y precisa de la vida en sociedad con sus semejantes para realizar su finalidad plena. Desenvuelve su actividad (...) en una primera sociedad o comunidad necesaria que es la familia y, a través de ella, se incorpora a otra sociedad o comunidad, también necesaria, que es la sociedad civil”*⁵⁴, cuyo objeto es facilitar el desarrollo de la persona humana, esencia del bien común. Así el hombre, con la finalidad de satisfacer sus múltiples requerimientos del ser, se incorpora a comunidades de existencia necesaria o voluntaria.

La “organización profesional” es la comunidad a la que se incorpora el hombre para dar cumplimiento a las exigencias propias de su actividad profesional. Una comunidad que tiene el carácter de voluntaria en la clasificación clásica aunque se acentúa como *parcialmente necesaria* en cuanto sus integrantes necesitan de ellas, como medio insustituible, para lograr un adecuado y perfeccionado ejercicio de su labor profesional.

Las organizaciones de profesionales constituyen órganos propios de la comunidad civil, originados en la libertad personal y la condición sociable de todo hombre, regidos por los principios de solidaridad, bien común y subsidiaridad y protegidas por la filosofía jurídica de nuestra Constitución.

Se hace necesario salvaguardar un recto orden social donde el hombre sea sujeto de toda actividad y donde los organismos por él constituidos en razón de su propia profesión tengan, en los aspectos que hacen a su específico saber, prelación sobre las

⁵³ VITTA, José Vicente, *LA ÉTICA: una fiesta (La alegría de ser auténtico)*, (Rosario, Fundación Síntesis, 2001).

⁵⁴ *Ibidem*, pág. 19.

acciones del estado. Por eso es necesario reclamar de los poderes públicos la vigencia del *principio de subsidiariedad* a los efectos de evitar el dictado de reglamentaciones que invadan esferas reservadas a la libertad personal y a la de los organismos técnicos profesionales.

Este principio fue definido por Pío XI en 1931 en su encíclica *Quadragesimo Anno*, siendo universalmente aceptada como la más adecuada, de la siguiente manera: *“así como es lícito quitar a los particulares lo que con propia iniciativa e industria pueden realizar, para encomendárselo a una comunidad, así también es injusto y de grave perjuicio y perturbación del orden social avocar a una sociedad mayor y más elevada, lo que pueden hacer y procurar comunidades menores e inferiores.”*⁵⁵

Nuestras “organizaciones profesionales” son un cuerpo social –comunidad, corporación-, no una asociación o gremio que existe bajo las garantías de los arts. 14 y 14bis de la Constitución Nacional. Son entidades que obedecen al hecho natural y específico del ejercicio, perfeccionamiento y vigilancia de la profesión, al hecho de ejercer una vocación profesional determinada. Los cuerpos sociales comprenden a personas de la misma dignidad u oficio en razón de esa misma dignidad u oficio y no de otra adicional voluntad de aquellas.

Estos cuerpos sociales ejercen un *control colegiado de la matrícula*, también llamado *colegiación obligatoria*, aunque algunos autores como José Vicente Vitta no lo consideran del todo apropiado por la falsa idea de coacción que sugiere el término. Es bueno hacer la distinción con la *colegiación voluntaria*, como expresa un precepto constitucional de Tucumán, lo que podría parecer un contrasentido ya que no se trata de un hecho originado en la voluntad personal ni en la ley objetiva sino de la naturaleza misma del las cosas, que trasciende esas esferas.

El hombre se incorpora naturalmente a su organización profesional para: mostrar su idoneidad (matriculación), y para ejercer su profesión adecuadamente conforme a las exigencias permanentes de las normas profesionales, técnicas y éticas.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró unánimemente la constitucionalidad de la ley que creó el Colegio de Abogados de la Capital Federal e instituyó la *colegiación obligatoria*, impugnada por algunos abogados por ser violatoria a la libertad de asociación de las personas (Art. 16 de la Convención llamada Pacto San

⁵⁵ Pío XI, *Encíclica Quadragesimo Anno*, citada por VITTA, José Vicente, *op. cit.*, pág. 12.

José de Costa Rica). En el mismo sentido se expidió, mediante Resolución declarativa, la Comisión Internacional de Derechos Humanos.

2.2. Leyes de Ejercicio Profesional

2.2.1. Introducción

Las profesiones de Ciencias Económicas tienen regulación tanto en el ámbito nacional como provincial.

Están reguladas en el ámbito nacional por la Ley N° 20.488 sancionada y promulgada el 24 de mayo de 1973 y publicada en el Boletín Oficial el 23 de julio de ese año. Esta es la norma que rige el ejercicio profesional de las profesiones de Ciencias Económicas en toda la República.

Esta ley fue sancionada durante la presidencia de Lanusse, en un gobierno de facto, por lo que no existió debate parlamentario, sino que el ministerio de economía, quien la redactó, la elevó directamente a la presidencia para su promulgación. Recibió muchas críticas de la doctrina debido a que la nación invadió el ejercicio del poder de policía que le corresponde a las provincias, haciendo uso de un poder no delegado.

Por ese motivo cada jurisdicción provincial sancionó su propia ley de ejercicio profesional, respetando en su mayoría el texto de la ley nacional. Y reglando en profundidad lo que respecta al poder de policía ejercido por los Consejos Profesionales, su organización, funcionamiento y las sanciones.

Podría decirse que la Ley nacional funciona como una ley marco y la provincial da contenido a ese marco.

2.2.2. Ley Nacional N° 20.488 ⁵⁶

La norma presenta la siguiente estructura:

- Mensaje de elevación, que refleja el espíritu de la ley y la necesidad de reglar el ejercicio de la profesión.
- Título I: Del Ejercicio Profesional (Arts. 1º a 18º)
- Título II: De los Consejos Profesionales (Arts. 19º a 28º)

A continuación se desarrolla el título Del Ejercicio Profesional, omitiendo el desarrollo del Título II que es regulado por cada ley provincial.

⁵⁶ ARGENTINA, *Ley 20.488. Normas referentes al ejercicio de las profesiones relacionadas a las Ciencias Económicas* (1973). Disponible en <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/35000-39999/38590/norma.htm>.

Profesiones – Sujetos⁵⁷: La práctica de las profesiones de Contador Público, Licenciado en Administración, Licenciado en Economía, Actuario y sus equivalentes, en todo el país, está sujeta a lo prescripto en la ley N° 20.488 y en los demás reglamentos dictado a tal efecto.

Para poder realizar el “ejercicio profesional” en el ámbito de aquellas profesiones reguladas por la Ley 20.488, es necesario matricularse –lista de nombres de personas que se asientan para un fin determinado por las leyes o reglamentos- en el registro llevado a tal fin por el Consejo Profesional correspondiente a la jurisdicción del domicilio real del graduado.

Las profesiones de Ciencias Económicas sólo pueden ser ejercidas por las siguientes personas:

- Graduados en universidades nacionales.
- Graduados en universidades provinciales.
- Graduados en universidades privadas regidas por las Leyes N° 14.557 y 17.604.
- Graduados en universidades o institutos equivalentes del exterior. –con diploma revalidado por universidad nacional y el profesional debe ser nacionalizado o con más de 2 años de residencia-.

La norma también habilita a ejercer la profesión, aunque no sean universitarios, a:

- Titulares de diplomas otorgados antes de 1945 por Escuelas Superiores de comercio de la Nación o convalidadas por ellas.
- Graduados nacionales o provinciales en ciencia económicas antes de la creación de las carreras universitarias e inscriptos en las respectivas matrículas, con anterioridad al dictado de la ley.
- Personas inscriptas en el registro especial de *no graduados* dispuesto en el art. 7 del decreto ley 5103/45.

Ejercicio profesional⁵⁸: Constituye ejercicio de la profesión la realización de actos que supongan, requieran o comprometan la aplicación de conocimientos propios de los graduados de Ciencias Económicas y en particular los siguientes casos, referidos a esas disciplinas:

⁵⁷ BRODSKY, Mario y GONZALEZ, Alfredo Manuel, *Responsabilidad penal, civil y profesional del contador público*, 1° ed., (Buenos Aires, Ed. Nueva SRL; Agosto 2002), pág. 1.

⁵⁸ *Ibidem*, pág. 2

Realización u ofrecimiento de tareas profesionales⁵⁹: Desempeño de funciones derivadas de designaciones judiciales, de oficios o a solicitud de partes.

El desarrollo, emisión, presentación o publicación de informes, dictámenes, laudos, estudios, pericias, compulsas, valorizaciones, presupuestos, análisis, cuentas, proyectos o tareas similares, destinados a ser presentados ante los poderes públicos, personas o cualquier ente de carácter público o privado.

Uso del título⁶⁰: Toda expresión referida a una o más personas que permita atribuir la intención o capacidad para el ejercicio de una profesión en el ámbito y nivel de las Ciencias Económicas es considerada como uso del título.

En particular la ley considera uso del título los siguientes casos:

- El uso de medios publicitarios tales como: tarjetas, chapas, carteles, avisos, etc..
- La utilización de palabras, términos o expresiones como: contador, licenciado, economista, auditor, consultor, asesor, analista, experto o similares y sus equivalentes en idiomas extranjeros en referencia al ámbito propio de las profesiones en Ciencias Económicas.
- El empleo de los términos: estudio, consultoría, asesoría u otros similares, en idioma nacional o extranjero, referidos a las disciplinas que nos ocupan.

El uso de términos solamente está permitido a las personas físicas, no a estudios, asociaciones o sociedades profesionales. En todos los casos debe indicarse claramente la denominación de la profesión y la universidad que expidió el diploma.

Los cargos y funciones, en los diversos entes públicos o privados, no pueden denominarse de forma tal que quienes lo ocupen utilicen indebidamente el título de las profesiones en Ciencias Económicas. Por ejemplo funciones o cargos con la denominación Contador, Gerente Contador, solo pueden existir si son desempeñados por graduados debidamente matriculados.

Para cubrir los cargos en los entes públicos, nacionales, provinciales, municipales, empresas estatales o de capitales mixtos, para cuyo desempeño se requiera tener conocimientos propios de los graduados en Ciencias Económicas, la ley establece en su art. 10º, que se dará preferencia a esos profesionales en la especialización correspondiente. Existen casos en los cuales los Consejos Profesionales

⁵⁹ ARGENTINA, Ley 20.488, *op. cit.*

⁶⁰ BRODSKY, Mario y GONZALEZ, Alfredo Manuel, *op. cit.*, pág. 2.

correspondientes enviaron notas a los entes que incumplieron esta norma a fin de que se tengan en cuenta las disposiciones de la Ley 20.488 en particular los arts. 10 y 13. Tal es el caso del B.C.R.A. y la Comisión Nacional de Energía Atómica.

Sociedades profesionales (Estudios)⁶¹: Solo cuando todos los integrantes de los estudios, sociedades o asociaciones de graduados en Ciencias Económicas, posean el diploma habilitante y estén matriculados, podrán ofrecer públicamente sus servicios profesionales.

Los agrupamientos, sociedades o no, de profesionales universitarios de diferentes actividades, deben actuar con la firma y desempeño del graduado en Ciencias Económicas, integrante de la asociación, en lo referido a esas disciplinas.

Independencia de criterio⁶²: La ley establece expresamente en su art. 17º que en las actuaciones judiciales, como perito, consultor, administrador, liquidador, síndico, el profesional actuante debe ser independiente de la o las partes intervinientes.

La norma extiende ese requisito a las cuestiones extrajudiciales, en las que haya situaciones conflictivas entre las partes, y el profesional deba expedirse sobre las mismas, a pedido de ellas. Tal es el caso de mediación, arbitraje e intervenciones de carácter similar.

Títulos equivalentes⁶³: Se entiende por títulos equivalentes (art. 18º) a aquellos otorgados por las universidades públicas o privadas, debidamente autorizadas para ello, cuya denominación sea diferente a la indicada en forma expresa en el art. 1º de la ley, siempre que la exigencia de sus planes de estudio, la extensión y el nivel de los cursos, sea similar a los contenidos en las carreras universitarias de las Universidades Nacionales, a criterio del Consejo Profesional de la jurisdicción y con el acuerdo del Ministerio de Educación de la Nación.

Ejercicio ilegal de la profesión⁶⁴: Las personas que no posean título habilitante de conformidad a las normas en vigencia y los profesionales a los cuales se les haya cancelado la matrícula, que ejercieran u ofrecieran los servicios de cualesquiera de las profesiones en Ciencias Económicas, sufrirán penas de un mes a un año de prisión, además de las penalidades y sanciones establecidas por otras leyes.

⁶¹ *Ibidem*, pág. 3.

⁶² *Ibidem*, pág. 3.

⁶³ *Ibidem*, pág. 3.

⁶⁴ *Ibidem*, pág. 3.

Los individuos que se arroguen el título de alguna de las profesiones reglamentadas por ley, son pasibles de sanciones previstas en el art. 247 del código Penal de la Nación.

Aquellos profesionales que ejerzan la profesión sin estar matriculados, serán penados con multa.

El valor de la misma, establecido en la ley, es de quinientos a cinco mil pesos.

La ley prohíbe a los establecimientos de enseñanza privada, no autorizados, otorgar títulos, diplomas o certificados con designaciones iguales, similares o que se refieran parcialmente al ámbito de las profesiones en Ciencias Económicas, o que de algún modo puedan confundirse con ellos (art. 9º).

Incumbencias⁶⁵: Los arts. 11º, 13º, 14º y 16º de la Ley Nº20.488 enumeran las tareas profesionales para cuyo desarrollo se requerirá, en forma exclusiva, el título de Licenciado en Economía, Contador Público, Licenciado en Administración, Actuario o sus equivalentes.

Hay que tener en cuenta que la ley fue redactada a comienzos de la década del setenta por lo que no contempla diversas tareas que incumben a los profesionales en Ciencias Económicas y por otro lado menciona actividades ahora no tan habituales.

Competencia del Contador Público⁶⁶: En materia económica y contable, se requiere el título de Contador Público en los dictámenes destinados al ámbito judicial o administrativo o a hacer fe pública ante terceros, en las siguientes cuestiones:

- Preparación, análisis y proyección de:

- ✓ Estados contables
- ✓ Presupuestos
- ✓ Costos
- ✓ Impuestos

- Revisión de contabilidades y de su documentación (Auditorías Contables).

- Disposiciones del Código de Comercio respecto a los libros de comercio – arts. 43 a 67, Capítulo III, Título II, Libro I.

- Organización contable de todo tipo de entes.

- Elaboración e implantación de políticas, sistemas, métodos y procedimientos referidos a tareas administrativas-contables.

⁶⁵ *Ibidem*, pág. 4.

⁶⁶ *Ibidem*, pág. 4.

- Aplicación e implantación de sistemas de procesamiento de datos y otros métodos similares en los aspectos contables y financieros del proceso de información gerencial.

- Intervenir como Liquidador de averías de conformidad con lo dispuesto en la Ley N°20.094 de Navegación.

- Intervenir en la toma y dirección de inventarios destinados a :

- ✓ Transferencia de negocios.
- ✓ Cesiones de cuotas sociales.
- ✓ Constitución, fusión, escisión, disolución y liquidación de sociedades o cualquier otra clase de entes.

- Intervenir en las operaciones de transferencia de fondos de comercio, de acuerdo a la Ley 11.867, juntamente con los demás profesionales mencionados en la misma norma legal.

- Intervenir junto a abogados y escribanos, en la redacción de contratos y estatutos de toda clase de sociedades civiles y comerciales, en los aspectos de carácter financiero, económico, impositivo y contable y en las cuestiones de esa naturaleza que se planteen.

- Emitir opinión respecto a los Estados Contables de cualquier ente. Cada Contador Público solo puede emitir opinión respecto a una sola entidad financiera.

- Toda otra cuestión en materia económica, financiera y contable con referencia a las funciones que le son propias.

En materia judicial, se requiere dictamen de Contador Público en las siguientes cuestiones:

- En los concursos y quiebras, reglados por la Ley 24.522 y sus modificatorias, para las funciones de Síndico.

- En las liquidaciones de averías y siniestros.

- En la realización de cálculos y distribuciones respecto a cuestiones relacionadas con el transporte.

- En los estados de cuenta correspondientes a las disoluciones o liquidaciones de sociedades civiles y comerciales.

- En las rendiciones de cuenta de los administradores de bienes.

- En las compulsas o peritajes sobre libros, documentos y demás aspectos conducentes a dilucidar cuestiones de contables o relativas al comercio, sus prácticas, usos y costumbres.

- En los dictámenes e informes contables que deben emitirse en las administraciones e intervenciones judiciales.

- En los juicios sucesorios, para realizar y suscribir las cuentas particionarias conjuntamente con el abogado interviniente.

2.2.3. Ley Provincial N° 5.051⁶⁷

El estudio se circunscribe a la ley provincial de la provincia de Mendoza: La Ley Provincial N° 5.051 (t.o. leyes N° 5.182/86 y 5.908/92), que fue publicada el 27 de mayo de 1986.

Su estructura:

- Título I: Del Ejercicio Profesional (Arts. 1º a 11º)

- Título II: De los títulos y funciones (Arts. 12º a 17º)

- Título III: Del CPCE (Capítulos I a X)

En sus Título I y II reafirma lo expresado en la ley nacional. Mientras que el último título se encarga de regular el Consejo Profesional de Ciencias Económicas.

El CPCE de Mendoza es una persona jurídica pública no estatal, con todos los derechos y obligaciones que le acuerdan las leyes y con los objetivos de interés general que son inherentes a las profesiones de Ciencias Económicas. Estará integrado por los siguientes órganos:

- asamblea, órgano volitivo;

- consejo directivo, encargado de la dirección y administración;

- sindicatura, órgano de control y

- tribunal de ética, órgano con poder disciplinario.

Esta institución está regida por los mismos profesionales y han sido autorizadas por la ley para ordenar el ejercicio profesional mediante la matriculación, perfeccionamiento y vigilancia ético-profesional de la actividad.

Le corresponde al CPCE, de acuerdo a lo regulado por el Art. 36 de la Ley⁶⁸, las siguientes funciones entre otras:

⁶⁷ CPCE de MENDOZA, *Normas de Ejercicio Profesional*, (Mendoza, Noviembre de 1996), pág. 16.

⁶⁸ *Ibidem*, pág. 21.

- a. *“Dar cumplimiento a las disposiciones de la presente ley y otras relacionadas con el ejercicio profesional, y sus respectivas reglamentaciones.*
- b. *Crear, cuando corresponda y llevar las matrículas correspondientes a las profesiones a que se refiere la presente ley.*
- c. *Honrar, en todos sus aspectos, el ejercicio de las profesiones de Ciencias Económicas, afirmando las normas de especialidad y decoro propias de la carrera universitaria, y estimulando la solidaridad entre sus miembros.*
- d. *Velar para que sus miembros actúen con un cabal concepto de lealtad hacia la patria, cumpliendo con la Constitución y las leyes.*
- e. *Cuidar que se cumplan los principios de ética que rigen el ejercicio profesional de Ciencias Económicas.*
- f. *Ordenar, dentro de sus facultades, el ejercicio profesional de Ciencias Económicas y regular y delimitar dicho ejercicio en sus relaciones con otras profesiones.*
- g. *Perseguir y combatir por los medios legales a su alcance, el ejercicio ilegal de la profesión.*
- h. *Secundar a la administración pública en el cumplimiento de las disposiciones que se relacionen con la profesión, evacuar y suministrar los informes solicitados por entidades públicas, mixtas y privadas.*
- i. *Certificar las firmas y legalizar los dictámenes expedidos por los profesionales matriculados cuando tal requisito sea exigido.*
- j. *Aplicar las correcciones disciplinarias por violación a los códigos de ética.”*

Tribunal de Ética⁶⁹: Se hará mención más profunda del tribunal de ética. El mismo estará compuesto por 5 miembros titulares e igual número de suplentes que durarán 4 años en sus cargos. Es condición para ser miembro del tribunal poseer antigüedad de 8 años en el ejercicio de las profesiones, no estar suspendido ni inhabilitado para ejercer la profesión, ni estar comprendido en las siguientes: quienes no pueden ejercer el comercio, fallidos de quiebras culpables o fraudulentas o condenados con pena accesoria por inhabilidad para ejercer cargos públicos, ambos hasta 10 años de cumplida la rehabilitación o pena respectivamente.

Designan un presidente y secretario y por sorteo el orden de los reemplazos. Cada profesión deberá estar representada al menos por un miembro.

⁶⁹ *Ibidem*, pág. 27.

Es obligación del tribunal de ética, fiscalizar el correcto ejercicio de la profesión y el decoro profesional. A esos efectos se le confiere el poder disciplinario que ejercerá sin perjuicio de las responsabilidades civiles, penales y administrativas y de las medidas que puedan aplicar los magistrados judiciales.

El tribunal podrá exigir a los profesionales la comparecencia, exhibición de documentos, inspecciones y toda diligencia que considere pertinente para la investigación, ajustando sus procedimientos a lo reglamentado por asamblea.

Sanciones disciplinarias⁷⁰: El Art. 62 prevé las siguientes:

- advertencia;
- amonestación privada;
- apercibimiento público;
- suspensión en el ejercicio de la profesión de un (1) mes a un (1) año y,
- cancelación de la matrícula.

Además, en los dos últimos casos, el profesional culpable podrá ser inhabilitado para poder formar parte de los órganos del CPCE, hasta por cinco (5) años a partir del cumplimiento de la medida disciplinaria.

Las sanciones indicadas en los puntos 3, 4 y 5, una vez firmes, se publican a costa del sancionado.

Las mencionadas sanciones se pueden recusar de reconsideración ante el mismo tribunal, dentro de los diez (10) días hábiles de notificadas; y las resoluciones definitivas del Tribunal de Ética podrán recurrirse en alzada ante el poder ejecutivo provincial, en el mismo plazo.

Las acciones disciplinarias prescriben a los dos (2) años de de la causal de la investigación, salvo que se inicie el correspondiente sumario; en cuyo caso el plazo se suspende por seis (6) meses.

El profesional excluido de la matrícula no podrá ser reinscrito hasta después de transcurridos dos años desde la sanción y, previa resolución fundada del consejo directivo.

⁷⁰ *Ibidem*, pág. 28.

2.3. Normativa sobre Ética

2.3.1. Introducción⁷¹

Los Códigos de ética surgen en cumplimiento de la obligación que tienen los Consejos Profesionales de vigilancia ético-profesional de la actividad.

Existe para los contadores una orientación ética de primer nivel y de gran envergadura dada específicamente por el Papa Pío XII⁷² en 1953. Para ese entonces, la profesión tenía incorporado, en muchos países, un Código de Ética como un sistema de principios morales destinados a reglar las relaciones de los profesionales con los clientes y el público y las que mantienen con los integrantes de la profesión en sí. Pío XII en tal oportunidad se centró en *el aspecto moral de la profesión contable y su ejercicio*, remarcando cuatro puntos básicos:

- Personalidad moral
- Acto moral
- Conciencia social
- Control moral del éxito.

Personalidad moral: El Papa destaca que al mismo tiempo los contadores son:

- a. especialistas porque cultivan una determinada disciplina,
- b. expertos: prácticos, hábiles y experimentados,
- c. hombres de confianza: personas a las que se les tiene fe.

Es por eso que deben formar y educar en sí mismos una personalidad moral, lo que presupone conocimientos y aptitudes bien definidas, ejercidos conforme a la función y el derecho. Donde una condición es el elemento intelectual y otro factor esencial es la voluntad, a tomar como regla de vida aquella cuya rectitud moral se ha reconocido. Hacen falta para tomar un juicio claro, objetivo, moralmente irreprochable: lucidez, sentido de lo real y tranquila reflexión.

Acto moral: Esta personalidad tiene como fin manifestarse en el ejercicio de la profesión e imprimirle su sello. Para combatir la depravación moral debe existir una acción enérgica de defensa común que debe ser solidaria y así el contador debe sentirse orgulloso de oír que es inaccesible a ciertas dádivas inmorales.

⁷¹ VITTA, José Vicente, *op. cit.*, pág. 43.

⁷² Papa Pío XII, *Primer Congreso de la Unión Europea de Expertos Contables, Económicos y Financieros*, citado por VITTA, José V., *op. cit.*, pág. 44.

Conciencia social: El contador debe caracterizarse por la actitud y la voluntad de servir a la comunidad. La sociedad tiene derecho a no ser sacrificada por el interés privado de los particulares. Los órganos particulares tienen que orientar sus juicios y su acción a la moral social.

Control moral del éxito: No solo debe interesar el éxito material obtenido, sino en el éxito moral que se comprueba por sus frutos. El tiempo permite ver si el camino recorrido es moral y lícito y concuerda con el verdadero bien, y tiene una mejor apreciación si surge de una deliberación común.

Como expresa José Vicente Vitta, la ética *“En su sentido originario comprende tanto el saber hacer técnico como el saber hacer ético, consistiendo el primero en el “saber hacer” y el segundo en el “hacer bien”. Se trata en definitiva de intentar “hacer bien el bien”.”*⁷³

2.3.2. Código de Ética Unificado para Profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina

2.3.2.1. Introducción, Preámbulo y Prólogo ⁷⁴

El C.P.C.E. de Mendoza cuenta con un Código de Ética desde el año 1950, que fue sustituido en el año 2000 por el Código de Ética Unificado para Profesionales en Ciencias Económicas elaborado, en el ámbito de la F.A.C.P.C.E., por profesionales de todo el país. Aprobado por la Resolución 204/00 de la F.A.C.P.C.E. y adoptado por el C.P.C.E. de Mendoza mediante la Resolución 1.350/01.

Los principios, normas y reglas morales que rigen en ambos son comunes. Quizás las diferencias radiquen en las épocas en que uno y otro fueron concebidos.

Lo que no ha cambiado es el espíritu que les dio nacimiento y se ve reflejado en las siguientes palabras de Rafael Bielsa que sirvieron de preámbulo para el primer código de ética: *“La ética profesional es el secreto del triunfo, no sólo triunfo personal, sino el de la profesión misma. Cuando en un gremio abundan las deserciones para con los deberes profesionales, cuando en él son frecuentes las flaquezas y los extravíos, por impaciencia, irreflexión o por afán de ganar pronto y de cualquier manera lo que se debe ganar con*

⁷³ VITTA, José Vicente, *op. cit.*, pág. 63.

⁷⁴ CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE MENDOZA, *Código de Ética Unificado para Profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina- Tribunal de Ética. Normas de Organización y Procedimiento*, (Mendoza, Ediciones jurídicas cuyo, 2001), pág. 5.

*justicia, trabajo y decoro, el concepto de ese gremio se perjudica y el descrédito incide en casi todos los que ejercen la profesión”.*⁷⁵

El Preámbulo define al Código de Ética Unificado como “*un conjunto homogéneo y ordenado de principios y normas de los que se deducen consecuencias prácticas éticamente obligatorias. (...).*”

El fundamento de los principios y normas éticas se basan en el valor de la responsabilidad para con: la sociedad, la casa de estudios de la cual egresaron, las instituciones profesionales de la que forman parte, sus colegas, otros profesionales universitarios, y para quienes requieran sus servicios.

*Esa responsabilidad se basa en los principios éticos de contribución al bien común, de idoneidad, de fidelidad a la palabra dada, de integridad, objetividad, confidencialidad, prudencia, fortaleza y humildad profesional.”*⁷⁶ Luego expresa que esto requiere el mayor esfuerzo para mejorar continuamente y que así se logra mejorar la calidad de la actuación y se contribuye al prestigio, respeto y progreso de la profesión.

Los principios, valores, normas o cualidades que conforman el Código de Ética, expresa el prólogo, no tienen vigencia real por su mera sanción, cobran vida cuando son adoptadas por los colegas, cuando echan raíces en la comunidad profesional convirtiéndose en *hábitos colectivos*, cuando alcanzan un alto rango de funcionamiento y otorgan *identidad* al grupo llegan a constituir *sistema ético* del mismo.

Cultura y comunidad profesional⁷⁷: No existe una sola cultura sino múltiples culturas que coexisten dentro de un mismo ámbito, participando de caracteres comunes más allá de sus diferencias. Hay tantas culturas como realidades generadoras de respuestas colectivas, cada *cultura* se presenta como una *unidad de valoraciones*.

La comunidad conformada por los profesionales en Ciencias Económicas de nuestro país, conforman una cultura de un grupo social específico, en el ámbito de la sociedad argentina, porque cuenta con estabilidad territorial, lenguaje común, perfiles específicos de conductas, normas y valores subyacentes, propia historia, un esquema históricamente transmitido, cargado de símbolos, un sistema de concepciones heredadas y expresadas en formas simbólicas, con los cuales la comunidad profesional

⁷⁵ BIELSA, Rafael, *Primer Código de Ética. Preámbulo*. (1950), citado en CPCE Mza, *op. cit.*, pág 5.

⁷⁶ CPCE de MENDOZA, *op. cit.*, pág. 13.

⁷⁷ *Ibidem*, pág. 15.

se comunica, se perpetúa y desarrolla sus conocimientos y sus actitudes frente a la vida social.

Cada micro-cultura o comunidad profesional siempre es concreta y particular, está abierta a valores superiores, comunes a toda la comunidad profesional; en este caso: en el orden nacional.

La cultura incide en el modo de tomar decisiones y en el modo de actuar. Cada profesional, cada comunidad profesional, induce cambios culturales. El modo de actuar de cada uno y de todos tiene efectos ejemplarizantes buenos o malos para los demás y por ende repercute en la cultura de la comunidad profesional.

Si la sociedad no castiga al inmoral impera la corrupción. Todas las prácticas corruptas tienen consecuencias lamentables para la sociedad. Los profesionales competentes y honrados no pueden ceder a la injusticia derivada de la corrupción, sin antes buscar con imaginación y audacia alternativas de acción que armonicen la ética y eficiencia económica, evitando ceder a la extorsión. La corrupción plantea un reto a la inventiva ética y pone a prueba la paciencia y coraje de las personas honestas.

Libertad – Responsabilidad⁷⁸: Sin la ética es imposible que las cosas se logren en forma consistente, sin la libertad no es posible la ética, el hombre es un ser ético porque es un ser libre.

“Los actos éticos son los que permiten alcanzar al hombre cierta perfección en su conducta.

Actuar mal degrada la calidad humana de quien actúa y por ende la calidad ética de la comunidad profesional. Así, se puede comprender que la ética es una necesidad de cada uno y de todos los profesionales y no solo un tema para especialistas. La ética hace referencia a categorías tales como el bien y el mal, deberes y derechos, lícito e ilícito, responsabilidad e irresponsabilidad, etc., es decir, hace referencia a las acciones humanas.

Los principios y normas éticas postulan deberes y obligaciones dirigidas a seres capaces de cumplirlas o valorarlas”.

El ejercicio de la libertad es personal e indelegable (nadie puede ser libre por uno) y el esfuerzo de tomar una decisión tiene que hacerlo cada uno.

La responsabilidad es el reverso inevitable de la libertad. El hombre responsable es consciente de lo *real* de su libertad, y en consecuencia toma decisiones sin que nadie por encima de él le dé órdenes.

⁷⁸ *Ibidem*, pág. 16.

Ser responsable significa estar siempre dispuesto a dar respuesta y a medir las consecuencias prácticas de nuestras acciones.

“Todo proyecto ético que concede la debida importancia a la libertad insistirá también en la responsabilidad social de las acciones u omisiones de cada uno.”

Ética profesional⁷⁹: La ética profesional consiste en la búsqueda, la invención y la aplicación de principios y valores imperativos de nuestra comunidad profesional. Tales principios deben formar parte de la ética universal, la que ha sido definida como ciencia del hombre.

En este sentido la ética profesional puede ser concebida como el arte de ejercer la profesión, que permite adecuar el trabajo profesional a la singular dignidad humana tanto en su dimensión personal como social. En lo individual, cada profesional se construye así mismo y en lo social contribuye a la conformación de la *identidad* de la comunidad profesional.

Búsqueda de valores objetivamente válidos⁸⁰: Es imprescindible la búsqueda de principios, valores y normas de conducta objetivamente válidas basadas en la *razón*, prescindiendo de criterios *subjetivos*, que sean aplicables en todo el territorio nacional.

Los principios fundamentales que deben guiar la conducta de los profesionales en Ciencias Económicas son:

1. JUSTICIA: Es la virtud del orden o medida en relación con los otros, por eso surge lo de *dar a cada uno lo suyo*. Es muy importante en la ética atento a que cada acción moral repercute o se hace en referencia al otro.

En orden a la justicia hay dos valores fundamentales:

1.1 VERACIDAD: Se funda en la verdad (adecuación del pensamiento con la realidad), y es lo que la inteligencia siempre debe buscar para no caer en el error, en el engaño, o en el delito.

Corresponde al hombre el deber de decir la verdad, en eso consiste la virtud moral de la veracidad, sin la cual no es posible la convivencia.

1.2. FIDELIDAD A LA PALABRA DADA: Es un aspecto especial de la verdad o veracidad y consiste en ajustar los hechos a la palabra dada. El respeto a la palabra dada es considerado en la vida profesional un pilar sobre el que se construye cualquier relación profesional. Ser fiel es una particular forma de ser justo.

⁷⁹ *Ibidem*, pág. 17.

⁸⁰ *Ibidem*, pág. 17.

2. FORTALEZA PROFESIONAL: El perfil ético del buen profesional no se agota en el ejercicio de la veracidad, de la fidelidad y de la prudencia. No basta sentirse obligados a obrar en conformidad con lo que sugiere el conocimiento objetivo y sereno de la realidad.

El empuje laborioso, el saber arriesgarse, una sana forma de agresividad la que habitualmente llamamos empuje, ser emprendedor, son parte del *ethos* requerido para un buen profesional, y caracterizan la virtud de la fortaleza.

3. HUMILDAD PROFESIONAL: La humildad es una cualidad cuyo fin es dar un equilibrio interior al hombre, al centro de las decisiones y de las acciones humanas, del cual derivan la paz y la tranquilidad de ánimo, y por el recto ejercicio de la libertad, impidiendo acciones que lesionen la propia personalidad y la de los demás.

La humildad es uno de los fundamentos básicos de la vida profesional, ya que ella reclama al hombre el reconocimiento de las propias limitaciones, pero también exige que uno se estime por lo que realmente es, sin necesidad de minusvalorar la propia personalidad o el propio prestigio profesional. Esto exige a cada profesional observarse a sí mismo, a su propia condición profesional, la circunstancia de su profesión, de tal manera que domine el deseo desmesurado y egoísta de dominar a otros.

4. PRUDENCIA O SABER HACER: Es la virtud clave del que emprende algo, del obrar y del querer según la recta razón, es *hacer* las cosas bien, es decir *hacer bien el bien*.

Los distintos aspectos de la prudencia son tres:

a. Optimizar el pasado: *memoria* de la experiencia propia como de la ajena, lo que significa que hay consultar y saber dónde puede obtenerse la mejor consulta.

b. Diagnosticar el presente, lo que exige: 1º Saber mirar alrededor (circunspección), 2º Saber cómo están ocurriendo las cosas, caer en la cuenta de lo que está ocurriendo (inteligencia del presente), 3º Anticipar cuáles son las líneas previsibles (capacidad de llegar a conclusiones).

c. Prevenir el futuro: en la práctica es incompleta y en teoría es imposible. Al Se apuesta por la solución que se ve con más perspectivas de realización.

El profesional prudente no es el que no se equivoca nunca, sino el que sabe rectificar los propios errores y saca provecho de sus fracasos, acumulando experiencia,

aprendiendo, renovando la decisión de continuar, ejerciendo los propios deberes y derechos profesionales

La prudencia es a veces creativa y emprendedora. El que ejerce la *prudencia profesional* lucha con los errores, la negligencia y la inconsistencia.

5. OBJETIVOS DE LA PROFESIÓN: De acuerdo al Código de Ética⁸¹, el objetivo es trabajar al más alto nivel de profesionalidad con el fin de obtener el mayor nivel posible de ejecución, implica la laboriosidad no por rutina, ni por ocupar las horas, sino como fruto de una reflexión atenta y ponderada. Los principios y valores éticos hacen rendir al máximo la inteligencia y la voluntad.

Los objetivos antes enunciados exigen las siguientes cualidades básicas:

1. Credibilidad: Información creíble es aquella que es aceptada como verdadera cuando es comunicada por otro, sin tener conocimiento por experiencia propia.

2. Profesionalidad: Implica una serie de actividades especializadas que se realizan fuera de las relaciones familiares y que son un elemento importante en la definición social. Los individuos que las realizan son claramente identificados en la sociedad como profesionales en Ciencias Económicas y se forma un red profesional donde es posible la realización del valor de persona del trabajador.

3. Confianza: Es una fuerza creadora que hace que el otro, el profesional, sea digno de crédito, de fiarse y por lo tanto le hace responsable. Constituye la premisa indispensable para el diálogo.

4. Calidad de Servicios: Significa satisfacer plenamente las necesidades del cliente, cumplir sus expectativas, despertarles nuevas necesidades, lograr servicios con cero defectos, hacer bien las cosas del comienzo entregando un servicio de satisfacción total y de acuerdo a las normas técnicas y éticas establecidas; una solución y no un problema.

5. Confidencialidad: Hace referencia a respetar el secreto profesional, los usuarios deben poder contar con un marco de reserva al recibir los servicios profesionales.

6. Objetividad: Es la capacidad de comprender y comunicar un acontecimiento tal cual es, prescindiendo de las preferencias, intereses o posturas propias. En el fondo, como fin se encuentra la verdad.

7. Integridad: Un profesional que cumple exactamente y con rectitud los deberes de sus servicios profesionales.

⁸¹ *Ibidem*, pág. 18.

8. Idoneidad Profesional: Al ejecutar sus servicios con cuidado, competencia y diligencia, y tienen el deber de formarse permanentemente en lo referente a su propio ámbito profesional.

9. Solidaridad Profesional: Se puede definir con la contribución o bien común en las interdependencias sociales de acuerdo con la propia capacidad y las posibilidades reales. Se ha de respetar la iniciativa, la creatividad y el sentido de responsabilidad de los demás sin observarlos ni privarlos de lo que ellos son capaces de hacer.

10. Responsabilidad: Se refiere a la capacidad del ser humano de responder de los actos que realiza y de las consecuencias previsibles de esos actos en su contenido ético. Implica que quien actúa sea dueño de sus actos, y esto exige que sepa qué va a hacer y decida hacerlo.

11. Dignidad Profesional: La exigencia radica en no tratar nunca a las personas como meros instrumentos de ganancias o de consumo, es decir, no cosificar a las personas negándoles su identidad.

6. LA IMPORTANCIA DE LA FORMACIÓN ETICA: La existencia de un código de deontología no es suficiente. Es necesario enriquecer la formación del profesional universitario con contenidos éticos. Las normas éticas no deben transformarse en un obstáculo ejercicio de la vida profesional. La ética debe tener como primer fin el de educar las tendencias y disposiciones interiores del hombre, y en forma secundaria emitir un juicio sobre un acto concreto. Sólo así la ética profesional no caerá en un conflicto de valores: “por una parte el éxito profesional y de otra los problemas de conciencia”⁸². Es que la profesión se practica en beneficio de toda la comunidad, y no puede ser considerada asunto meramente privado.

2.3.2.2. Desarrollo⁸³

El Código de Ética Unificado es de aplicación para todos los profesionales matriculados en ejercicio de su profesión, ya sean en forma independiente o en relación de dependencia, en el ámbito privado o público, comprendiendo la actividad docente y la investigación.

La matriculación otorga un estado profesional que implica deberes inherentes y que, aún por hechos que no impliquen el ejercicio de las actividades específicas de la profesión, pueden violarse. Algunos de los que menciona el Código en su Art. 2º son: la

⁸² *Ibidem*, pág. 22.

⁸³ *Ibidem*, pág. 23.

violación de la Constitución de la Nación y de las Provincias; la condena por delitos contra la propiedad o la administración en general, o pena de inhabilitación profesional; la participación de cualquier tipo en establecimientos educativos de Ciencias Económicas, no autorizados por el ordenamiento legal vigente; la violación al Código de Ética desempeño de funciones o cargos que supongan la aplicación de los conocimientos propios de los profesionales en Ciencias Económicas, aunque las leyes o reglamentaciones en vigor no exijan poseer los títulos pertinentes; el ejercicio ilegal de la profesión o su encubrimiento, entre otros.

El Título II hace referencia a Normas Generales⁸⁴, entre los Arts. 3 a 14, expresando lo siguiente.

El ejercicio profesional “debe realizarse a conciencia, con prudencia, integridad, dignidad, veracidad, buena fe, lealtad, humildad y objetividad”⁸⁵ (Art. 4). Luego resalta la actitud con la que los profesionales deben atender sus asuntos, que es con competencia y diligencia, para lo cual es necesario la capacitación continua de manera de mantener un alto nivel de idoneidad profesional.

Los profesionales deben tener en cuenta sus posibilidades de cumplimiento a la hora de aceptación de trabajos o cargos. Deben comportarse acorde a la buena reputación de la profesión, lo que implica responsabilidades para con los colegas, con quienes han contratado sus servicios y con terceros. Su actuación se asocia con la fidelidad de la palabra dada.

La responsabilidad profesional, como el ejercicio mismo de la profesión, es personal e indelegable. Esto implica que al firmar documentación siempre debe haber sido previamente analizada y supervisada, aún cuando sea preparada por colaboradores y debe dejar constancia del carácter en que se suscribe. No deben permitir que otras personas ejerzan a su nombre, ni a quienes carecen de título o matrícula. También es responsable por el manejo de dinero de sus clientes, usándolo sólo para el destino previsto, únicamente cuando el cliente lo autorice pueden compensarlo con honorarios. Bajo ninguna circunstancia deben retener documentación o libros de sus clientes.

No deben amparar actos incorrectos o que de alguna forma sean contrarios al interés público, a los intereses de la profesión o para violar la ley.

⁸⁴ *Ibidem*, pág. 24.

⁸⁵ *Ibidem*, pág. 24.

El Título III regula Normas Especiales⁸⁶ desarrolladas en 7 capítulos (Arts. 15 a 35):

Capítulo 1: Principios Técnicos.

Capítulo 2: Clientela

Capítulo 3: Relaciones Interprofesionales

Capítulo 4: Solidaridad

Capítulo 5: Publicidad

Capítulo 6: Secreto Profesional

Capítulo 7: Honorarios

Los principios técnicos se refieren a que toda actuación profesional (informe, dictamen, certificación, entre otras) debe responder a la realidad y ser expresada en forma tal que no pueda entenderse erróneamente. Siempre debe dejarse constancia de la fuente de datos y de los elementos necesarios p su formulación.

Cuando se regula sobre la clientela, se expresa que:

- para interrumpir los servicios profesionales debe comunicarse a quien corresponde con la antelación razonable;
- para la obtención de la misma no debe usarse ni aceptarse gestores;
- no debe atraerse clientes de colegas con prácticas en discordia con el Código de Ética, no obstante, si les es requerido, pueden prestar servicios previa comunicación al profesional actuante;
- se debe cooperar con el colega reemplazante a sus pedidos razonables de información.

Respecto a las relaciones interprofesionales el Código⁸⁷ regula:

- Sociedades entre profesionales en Ciencias Económicas: deben formarse cuando su objeto sea exclusivamente la prestación de servicios profesionales en Ciencias Económicas, todos sus integrantes posean título y matrícula del CPCE de la jurisdicción y la sociedad se halle inscripta en el Registro Especial en el CPCE.
- Sociedades entre profesionales de distintas disciplinas: deben integrarse teniendo en cuenta los mismos requisitos que la mencionada anteriormente agregando que cada profesional debe estar a cargo, en forma personal, de su incumbencia profesional.

⁸⁶ *Ibidem*, pág. 25.

⁸⁷ *Ibidem*, pág. 26.

- En las sociedades de profesionales, el socio firmante es el responsable primario de las actuaciones y debe asumir consecuencias éticas del caso.

- Relaciones entre colegas: desarrolladas en el ámbito de respeto mutuo y confraternidad, nunca en menoscabo de colegas.

- Relaciones con profesionales de otras disciplinas: implica compromiso recíproco y respetuoso, reconociendo la competencia que a cada uno le incumbe.

- Relaciones con profesionales del exterior: al prestar servicios en otro país debe cumplirse las normas éticas de ambos lugares, siempre ajustándose a la más estricta.

El Capítulo 4⁸⁸ versa sobre la solidaridad como exigencia primaria irrenunciable. La actividad profesional debe promover la creación de nexos solidarios y fomentar la cooperación con los colegas e integrantes de otras comunidades profesionales, con el Consejo Profesional de Ciencias Económicas y con otras entidades profesionales.

La publicidad o el ofrecimiento de servicios profesionales debe ser objetivo, mesurado y respetuoso hacia el público, por los colegas y por la profesión. El Art 27 menciona situaciones en las cuales se presume incumplimiento a este principio, como el auto elogio, el menoscabo a colegas, promesas sobre el resultado profesional, etc.

Se debe guardar el “secreto profesional” en la relación con su cliente o empleador, respetando la confidencialidad aún después de finalizada la misma. Los colaboradores están también obligados a mantener absoluta reserva. El Código⁸⁹ regula situaciones en que el profesional puede revelar el secreto en sus justos y restringidos límites y exclusivamente ante quien corresponda. En los siguientes casos:

- En defensa propia, guardando el respeto deontológico que se debe a sí mismo y a su cliente o empleador.

- Ante un imperativo legal.

- Para evitar un delito o la condena de un inocente, cuando sea el único recurso.

- Ante el Tribunal de Disciplina para responder a un requerimiento o investigación.

- Para defender los intereses de todas las partes.

⁸⁸ *Ibidem*, pág. 27.

⁸⁹ *Ibidem*, pág. 28.

Finalmente los honorarios deben fijarse acorde al trabajo realizado teniendo en cuenta:

- La naturaleza del trabajo.
- Los conocimientos y técnicas requeridos.
- El nivel de formación y experiencia para llevar a cabo el trabajo.
- El tiempo insumido por el profesional y sus colaboradores.
- El grado de responsabilidad que conlleva la prestación de los servicios.
- Las disposiciones legales y reglamentarias vigentes en la materia.

Únicamente en ejecución conjunta de la labor profesional se puede aceptar comisiones o participación, no por negocios o asuntos que reciban de o proporcionen a colegas o graduados de otras carreras o a terceros. Cuando actúen por delegación de otro profesional deben abstenerse de recibir honorarios o cualquier otra retribución, sin autorización de quien le encomendó la tarea.

El Título IV trata las Incompatibilidades para el ejercicio de las actividades profesionales⁹⁰ en 5 Capítulos desarrollados en ocho artículos:

Capítulo 1: Incompatibilidades

Capítulo 2: Independencia

Capítulo 3: Falta de Independencia

Capítulo 4: Vinculación Económica

Capítulo 5: Alcance de las incompatibilidades y de los requisitos de independencia.

El Código regula distintos tipos de incompatibilidades para el ejercicio de la profesión. Primero menciona las incompatibilidades legales que deben ser respetadas cuidadosamente. Luego menciona las funcionales, indicando que no se debe prestar servicios a terceros, relacionados con temas propios de la función que cumplen en organismos del Estado Nacional, Provincial o Municipal, o en bancos públicos o privados cuando el desempeño de las mismas requiera conocimientos inherentes a profesionales Ciencias Económicas. Y por último dice que es incompatible la prestación de servicios profesionales a terceros encomendados por entes no habilitados para el ejercicio de la profesión, en el cual el profesional está contratado o bajo relación de dependencia. El profesional deberá abstenerse.

El Capítulo II regula la Independencia, principio de gran relevancia en la labor de auditorías. El profesional está obligado a mantener independencia respecto del ente al

⁹⁰ *Ibidem*, pág. 30.

cual pertenece la información para lograr veracidad, objetividad e imparcialidad en sus juicios a la hora de hacer un dictamen o certificación.

Esta independencia debe ser tanto real como aparente, al respecto el Art. 39 dice *“Además de ser independiente, debe ser reconocido como tal por quienes contraten sus servicios.”*⁹¹ Para que esa independencia real se manifieste deben cumplirse dos cualidades fundamentales:

-Conducta: que no permita que se exponga a presiones que lo obliguen a aceptar o silenciar hechos que alterarían la corrección de su informe.

-Ecuanimidad: estar libre de prejuicios, en una posición imparcial respecto al cliente, a sus directivos y accionistas, y frente a terceros. Para que se logre debe adoptarse una posición de total independencia mental.

El capítulo siguiente menciona situaciones que constituyen “falta de independencia”⁹², real o aparente, para el profesional que emite informes, dictámenes o certificaciones, destinados a terceros o a hacer fe pública. Las situaciones son:

- Relación de dependencia: con el ente al cual pertenece la información, entes vinculados económicamente, incluyendo el ejercicio al que requiere la información.

- Relación de parentesco: cónyuge o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado de propietarios o dirigentes, salvo participación no sea significativa o que se trate de entidades civiles sin fines de lucro o cooperativas.

- Propiedad, asociación o responsabilidad de conducción.

- Provisión de otros servicios profesionales al ente sobre el cual verse el trabajo.

- Por intereses económicos financieros con o en los asuntos del ente.

- Por remuneración contingente o condicionada a conclusiones o resultados del asunto.

- Por remuneración sujeta a un resultado económico determinado.

- Por la aceptación de bienes, servicios y cortesías impropias.

⁹¹ *Ibidem*, pág. 30.

⁹² *Ibidem*, pág. 31.

La Vinculación Económica se presenta en aquellos entes (personas, entidades o grupos de entidades) que siendo jurídicamente independientes reúnen alguna de las siguientes condiciones:

- Vinculación significativa de capitales.
- Mismos directores, socios o accionistas.
- Entes que por sus especiales vínculos debieran ser considerados como una organización económica única.

El Capítulo 5⁹³ en dos artículos regula el alcance de las incompatibilidades y de los requisitos de independencia. En el primero indica que *“las incompatibilidades se aplican a todos los profesionales de Ciencias Económicas y a las sociedades entre profesionales inscriptas en el CPCE de cada jurisdicción”*. Y el segundo expresa que *“lo regulado en los capítulos 2 y 3 sobre independencia se aplica a todos los profesionales que emitan un informe, dictamen o certificación, a sus colaboradores, aún cuando sean de otras disciplinas, y a las sociedades entre profesionales debidamente inscriptas en el CPCE de cada jurisdicción”*.

Por último el Título V regula las sanciones disciplinarias para aquellos profesionales que transgredan las disposiciones del presente código o los principios y normas éticas definidas en el Prólogo y Preámbulo integrantes del mismo. Se aplican las mismas sanciones que indica la Ley de ejercicio profesional y la graduación se hará de acuerdo a la gravedad de la falta y a los antecedentes del imputado.

2.3.3. Tribunal de Ética. Normas de Organización y Procedimiento⁹⁴

Mediante la Resolución 1.350/01, que adopta el Código Unificado de Ética, también se adoptan las Normas de Organización y Procedimiento del Tribunal de Ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Mendoza, cuyo proyecto fue elaborado por el propio Tribunal en base a las experiencias recogidas por sus miembros y a la normativa existente en órganos similares, el asesoramiento jurídico, y en especial, al objetivo central fijado de que se adecuara a la autonomía del Tribunal que establece la Ley N° 5.051 y asegurara en sus normas el debido proceso tanto para el que hace la denuncia como para el denunciado.

Dicha norma regula sobre:

⁹³ *Ibidem*, pág. 33.

⁹⁴ *Ibidem*, pág. 37.

- La Organización del Tribunal: naturaleza, composición, integración y autoridades, juramento, sede del tribunal, quórum para sesionar y asistencia, tiempo de funcionamiento, excusación y recusación.

- Actos procesales.

- Procedimiento de las causas: denuncias –su origen, contenido, informe, carencia de formalidades, apertura de sumario-, instrucción sumarial, sentencia y demás resoluciones, recursos –actos impugnables, recurso de reconsideración y de alzada-.

- Disposiciones generales.



CAPÍTULO III

RESPONSABILIDAD DEL PROFESIONAL EN CIENCIAS ECONÓMICAS

3.1. Introducción

La palabra responsabilidad es un concepto que en los últimos años ha tenido un gran auge. Para hacer uso de dicha palabra, primeramente se esbozará un concepto de ella: Responsabilidad –palabra que viene del latín: *responsa-habilis*, y que se puede traducir como respuesta hábil, idónea-; *“es la capacidad de dar una razón justa o adecuada ante quien nos interroga, con derecho, por lo que está a nuestro cuidado o por lo que depende de nuestra propia libertad; y como tal, la responsabilidad supone e incluye otras virtudes”*.⁹⁵

Aquellos individuos que reúnen los requisitos necesarios para prestar los servicios profesionales, es a quienes se le otorgan los títulos profesionales o las certificaciones de habilidades o calidad profesionales. Este otorgamiento es llevado a cabo por los gobiernos o cuerpos profesionales especialmente autorizados. Los profesionales, deben poseer la capacidad y seguridad moral de disponer de conocimientos y recursos para iniciar todo compromiso profesional. 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”*⁹⁶. La carencia de agilidad y eficiencia puede llevar al profesional a incurrir en delitos, conforme al marco jurídico del país. En los

⁹⁵ MONSEÑOR TAUSSIG, Eduardo María. Del Sermón practicado el 24/10/2007 en San Rafael, citado por CANALES, Gerardo, Universidad Nacional de Cuyo- Facultad de Ciencia Económicas- Jefe de trabajos prácticos, San Rafael, cursado 2010. Material de estudio.

⁹⁶ CENTENO, José Sebastián, *La Ética del Contador Público*, Noviembre 2004. Disponible en: <http://www.monografias.com/trabajos46/etica-contador-publico/etica-contador-publico2.shtml>

compromisos donde interviene un gran número de personas, es necesario profesar el cuidado y la diligencia profesional, ya que esto trae aparejado un meticuloso control de calidad asegurando al responsable individual el debido cumplimiento con los compromisos de trabajo.

El graduado, para llevar a cabo un adecuado trabajo debe seguir el principio de objetividad profesional, el cual se define como *“la capacidad para llegar a conclusiones correctas respecto a los asuntos que se le han encomendado”*. Éste principio, impone a todos los contadores profesionales el deber de ser imparciales, honestos intelectualmente y libres de conflicto de intereses. Para ello, se debe ser independiente, es decir no se debe estar subordinado a intereses de otros. Otro elemento que el profesional debe tener en cuenta es la confidencialidad de la información, es una cuestión de lealtad al cliente, aunque en ciertas circunstancias, como establecen los Códigos de Ética, el contador no sólo tiene el derecho, sino la obligación de proporcionar ciertos informes.⁹⁷

En Argentina, es el ordenamiento jurídico existente el que marca la responsabilidad (diversas categorías) y las sanciones que le atañen al graduado en Ciencias Económicas. El marco jurídico que regula en esta materia a la profesión está compuesto por:

- Ley 20.488 (De Ejercicio Profesional)
- Código Civil
- Código Penal
- Normas tributarias
- Demás normas en vigencia.

3.2. Responsabilidad Penal

3.2.1 Nociones de Derecho Penal⁹⁸

El Derecho Penal podría denominarse también *derecho correctivo*, derecho castigo o derecho de condenación, formando parte de un concepto más general de la ciencia jurídica pero con especificidades propias y no es más que la aplicación e interpretación de lo que la ley determina y adjudica como delito.

⁹⁷ *Ibidem*.

⁹⁸ BRODSKY, Mario y GONZALEZ, Alfredo Manuel, *op. cit.*, pág. 23.

Una distinción que se ha efectuado asiduamente es tipificar el Derecho Penal en subjetivo y objetivo.

El *derecho penal subjetivo*, en su acepción extensa, es la atribución que el Estado posee para precisar los delitos y llevar a cabo el cumplimiento de las penas o la prevención de la seguridad, lo que se denomina *ius puniende*. Solamente el Estado por medio del poder legislativo puede promulgar las leyes penales siendo su obligación precisar las formas delictuales y las penas que les caben a las mismas, previo a la intervención represiva.

La totalidad de las normas legales que vinculan el delito con el castigo o condenación con conclusión es lo que se conoce como *derecho penal objetivo*.

El derecho penal objetivo puede clasificarse en derecho material o sustantivo y derecho formal, adjetivo o procesal.

El derecho material o sustantivo precisa los delitos, impone las penas y ordena la comunicación de los fundamentos en que se apoya la teoría del delito.

El derecho penal sustantivo resuelve la forma de efectivizar esas medidas y de establecer en el ejercicio cotidiano la vinculación delito-pena-delincuente.

El Código Penal debe sancionarlo el Congreso Nacional y los Códigos de Procedimientos son dictados por las provincias, que se han reservado esta facultad. El Código Penal rige en todo el territorio del país, los Códigos de Procedimiento tienen acotado su espacio de validez al territorio de las respectivas provincias.

Por último, el derecho procesal penal arriba a la sentencia final por la cual el juez determina la pena al trasgresor.

3.2.1.1. Fuentes del derecho penal

Según Brodsky y González⁹⁹, se pueden distinguir:

 **Fuentes de producción** (sujetos que dictan las normas jurídicas): La única fuente de producción del derecho penal es el Estado, solo él puede imponer delitos y establecer las penas. El Congreso Nacional está facultado por disposiciones del artículo 75, inciso 12 de la Constitución Nacional, para sancionar el Código Penal. Esta cuestión podría hacer creer que es el Congreso Nacional, la exclusiva fuente de producción del derecho penal, pero esto no es tan así, porque toda disposición de orden penal que se fije en las leyes de la Nación o de las provincias, es fuente de producción de ese derecho. Las

⁹⁹ *Ibidem*, pág. 24.

provincias conservan el poder de incriminar faltas, contravenciones (artículos 32 y 121 de la Constitución Nacional), estableciéndose los delitos por el Poder Legislativo Federal.

 **Fuente de conocimiento** (como medio de exponer la voluntad jurídica): no existe en el derecho argentino más fuente de derecho penal que la ley, que debe ser la única y opera como garantía del derecho correctivo: *nullum crimen, nullum poena, sine praevia lege* (No hay delito, no hay pena, sin ley que lo sancione).

3.2.1.2. Características de la ley penal

Luis Jiménez de Asúa, citado por Brodsky y Gonzalez¹⁰⁰, agrupa los caracteres de la ley penal sobre la base siguiente:

- Ser *exclusiva*, solo ella crea delitos y establece sanciones.
- Ser *obligatoria*, todos han de acatarla, el particular, el funcionario y los órganos del Estado.
- Ser *ineludible*, las leyes solo se derogan con otras leyes.
- Ser *constitucional*, desde que la ley inconstitucional se excluye para el caso concreto.

Nullum crimen sine lege (no hay delito sin ley que lo sancione), este principio debe considerarse en tres fases:

1. Exclusividad: solo la ley puede establecer delitos.
2. Irretroactividad: la ley que crea el delito debe ser anterior al hecho imputado con la pena.
3. Prohibición de analogía: la norma tendrá que prevenir los hechos penados con claridad y sumamente acostados, evitando analogías.

3.2.1.3. Validez espacial de la ley penal¹⁰¹

El hecho que los delitos no queden sin sanción, la globalización, el avance tecnológico y de comunicaciones, la aparición de nuevas formas delictuales generan importancia a la aplicación de la ley penal en el espacio.

La ley Argentina admite el sistema territorial (la ley penal se aplica a los delitos practicados en el territorio del Estado) y no acepta el principio de la nacionalidad (es la ley del Estado a que pertenece el individuo la que debe aplicarse) que solo lo permite en casos excepcionales.

¹⁰⁰ JIMENEZ DE ASUA, Luis; citado por BRODSKY, Mario y GONZALEZ, Alfredo Manuel, *op. cit.*, pág. 24

¹⁰¹ BRODSKY, Mario y GONZALEZ, Alfredo Manuel; *op.cit.*, pág. 25.

El artículo 1 del Código Penal determina su atribución a los hechos cometidos o cuyos efectos deban producirse en el territorio de la Nación Argentina o en los lugares sometidos a su jurisdicción, adoptando el principio de defensa (se basa en la defensa de los intereses nacionales y en sancionar los delitos que perjudiquen esos intereses, de acuerdo a las normas legales del país perjudicado, no teniendo en cuenta el lugar donde se cometió el hecho delictuoso).

Cuando no se concede la extradición de ciudadanos argentinos se aplica el principio de la nacionalidad que prevalece en los tratados internacionales celebrados por la República Argentina en los cuales la entrega del nacional es facultad del país requerido, siendo en estos casos juzgado por los jueces argentinos, dado que el delito no puede quedar sin castigo.

3.2.1.4. Validez temporal de la ley penal

Las leyes no son inmutables ni permanentes, si se producen cambios en las relaciones sociales también seguramente cambiarán las reglas que regulan esas relaciones. Esas nuevas reglas van a aplicarse a partir de su vigencia, pero no podrían modificar situaciones terminadas o derechos adquiridos.

En general el principio aceptado, en materia de aplicación de la ley es de irretroactividad de la misma.

Por otra parte y teniendo en cuenta que según el artículo 75, inciso 22 de la Constitución nacional los tratados internacionales tienen jerarquía constitucional, el artículo 9 del Pacto de San José de Costa Rica, dispone: *“Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos, según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley supone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello”*.¹⁰²

3.2.2. Código Penal de la Nación

3.2.2.1. Concepto de delito

No existe un solo concepto o definición de delito. Así, Carrara¹⁰³ formula la idea de delito en estos términos: *“Infracción de la ley del Estado, promulgada para proteger la*

¹⁰² CONVENCION AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS, *Pacto de San José de Costa Rica*, Noviembre de 1969. Disponible en: <http://www.varelaenred.com.ar/pacto.htm>

¹⁰³ CARRARA; citado por BRODSKY, Mario y GONZALEZ, Alfredo Manuel, *op. cit.*, pág. 28.

seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso.”

Por otro lado, Von Liszt¹⁰⁴ considera que *“el delito es un hecho al cual el orden jurídico asocia una pena como lógica consecuencia. Pero luego hace un análisis del cual deduce que el delito ha de ser un acto humano antijurídico y culpable”*.

Por su parte Mayer¹⁰⁵ define *“al delito como un acontecimiento típico, antijurídico e imputable”*.

El Código Penal no instituye la definición de delito, lo que puede llegar a constituir, un acierto desde el punto de vista práctico. Desde el punto de vista jurídico el delito es una acción típicamente antijurídica y culpable. Al definirlo de ésta forma, se está exigiendo el acomodamiento del acto a todas las estipulaciones de la forma, objetivas y subjetivas. Una acción no es típicamente antijurídica si no posee todas las condiciones de una figura legal.

Elas son:

1. **Estipulaciones subjetivas**¹⁰⁶

Hay que distinguir la forma en que participa la persona en el hecho delictuoso, como se explaya a continuación:

• **Autores**

Son los que realizan la acción típica. El Código Penal los individualiza manifestando: *“los que tomasen parte en la ejecución del hecho”*. No necesariamente tienen que actuar solos.

• **La cooperación delictuosa**

En la procreación de un hecho delictuoso puede participar una o varias personas, por lo que en el concepto jurídico, partícipes son las personas que auxilian culpablemente a engendrar el delito sin ejecutarlo y sin ser penados como autores.

• **Encubridores**

El artículo 46 tipifica como delito el apoyo posterior si media promesa anterior al delito estableciendo una complicidad secundaria.

¹⁰⁴ VON LISZT; citado por BRODSKY, Mario y GONZALEZ, Alfredo Manuel, *op. cit.*, pág. 28.

¹⁰⁵ MAYER; citado por BRODSKY, Mario y GONZALEZ, Alfredo Manuel, *op. cit.*, pág. 28.

¹⁰⁶ BRODSKY, Mario y GONZALEZ, Alfredo Manuel, *op. cit.*, pág. 29.

Por su parte el artículo 277 de Código Penal dispone: “..., el que, sin promesa anterior al delito, cometiere después de su ejecución, alguno de los hechos siguientes: 1) *Ayudare a...*”. Refiriéndose de esta manera al encubrimiento.

- **Instigadores**

Son aquellos que dolosamente y con el fin de obtener un resultado inducen a otros a cometer un delito de carácter doloso. El instigador no realiza sino que hace ejecutar. El instigado (que actúa dolosamente) debe haber comenzado la consumación del delito para que tanto él como el instigador sean punibles.

- **Cómplices**

El artículo 45 del Código Penal explicita la complicidad cuando dispone: “*Los que...prestasen al autor o autores un auxilio o cooperación sin los cuales no habría podido cometerse,...*” el delito. El cómplice primario no posee el dominio del hecho, actúa en las etapas preparatorias a la ejecución del delito y sin su participación no podría realizarse el ilícito, pero no tiene el dominio del hecho, en tanto no se comenzó a ejecutar el delito.

Por su parte el artículo 46 del Código penal se refiere a “*los que cooperen de cualquier otro modo a la ejecución del hecho y los que presten una ayuda posterior cumpliendo promesas anteriores al mismo,...*”. Esto determina el concepto de complicidad secundaria.

2. **Estipulación objetiva: la culpabilidad**¹⁰⁷

No basta que la atribución de una pena esté solo sujeta a ejecución de una acción típica y antijurídica, sino que es necesario que el autor sea culpable. Esta condición se cumple cuando puede reconvenir al causante por la ejecución del hecho delictuoso. Es así que la culpabilidad es asimilada a reconvención.

El sistema legal puede caracterizarse por permitirle a cada individuo elegir entre el respeto y la vulneración de la ley. La culpabilidad consiste entonces en la libre elección del individuo de optar por infringir la norma.

¿Cuáles son las circunstancias que originan que el individuo pudo actuar conforme a las leyes?

- La imputabilidad, es decir, tener la capacidad de ser culpable.
- El autor debe ser consciente que el comportamiento efectuado es opuesto a derecho.

¹⁰⁷ *Ibidem*, pág. 31.

- Es necesario que al momento del hecho se le hubiera podido reclamar al autor el cumplimiento de una conducta distinta.

Si alguno de estos principios no converge, el autor no es culpable. Cuando se dan requisitos cuya consecuencia es eliminar cualquiera de los elementos anteriormente explicitados, esto se conoce como causas de inculpabilidad o inimputabilidad como los siguientes:

- Minoría de edad: en general la doctrina imperante ha considerado a los menores como inimputables señalando que la ley presume, sin admitir prueba en contrario que los menores por su edad no lograron tener un grado de madurez mínimo.

- Afecciones mentales: lógicamente se admite la inimputabilidad del autor que en el momento del hecho realizó el ilícito bajo circunstancias que no le permitieron entender la criminalidad del acto.

- Error de ilicitud: se produce cuando el autor supone que su conducta no está tipificada al momento de realización del hecho como antijurídica.

Otras causas de inimputabilidad suceden cuando el autor al momento del hecho no se le puede reclamar otro comportamiento tal como: estado de necesidad disculpante, coacción y obediencia debida.

3.2.2.2. Usurpación de autoridad, título u honor¹⁰⁸

El artículo 247 del Código Penal con la reforma introducida por la Ley N° 24.527 (B.O, 8/9/95) sanciona al que desempeña una profesión reglada por el Estado, sin poseer título o no tener la habilitación correspondiente.

La acción típica resulta de ejercer actos propios de una profesión de la cual no se posee el título o la habilitación correspondiente y para la cual se necesita una habilitación especial.

Ejercer significa desarrollar tareas propias de la actividad de una profesión. En un Contador Público, según Brodsky y González, implica entre otras cosas, asesoramiento contable o evacuar consultas impositivas y contables. La prevención llega no sólo a quienes no poseen los conocimientos mínimos para desarrollar una profesión, sino, también comprende a los que aun teniendo título que los capacite, no están legitimados para ejercerla, ya sea por falta de reválida de título en el país, sea por falta de cumplimiento de los requisitos administrativos que reglamentan el ejercicio de una

¹⁰⁸ *Ibidem*, pág. 33.

profesión. En el primer caso están los idóneos que por ejemplo ejercen la profesión de Contador Público sin tener título para ello.

Cuando se hace referencia a actos propios de una profesión ello significa que un solo acto no tipifica a este delito, sino que se requiere la repetición de hechos, es decir, se necesita habitualidad en el accionar, no admitiendo la tentativa.

Dos son las acciones, que deben ser públicamente notorias, que describe el artículo 247 del Código Penal: llevar insignias o distintivos de un cargo que no ejerce o arrogarse grados académicos, títulos profesionales u honores que no le atañe al autor. Si se va más allá de una ostentación y se desarrollan tareas propias de la profesión que se alega, se podrá incurrir en otros delitos, como la estafa o la usurpación de títulos, honores y autoridad. Carece de relevancia que el autor sea un experto en el asunto correspondiente ya que de lo que se trata es de atribuirse títulos profesionales que no se posee y no de la aptitud. Además los títulos que debe atribuirse al autor deben ser títulos oficiales o legamente autorizados. En Argentina los títulos profesionales en general se corresponden con profesiones reglamentadas.

3.2.2.3. Imputación penal al Contador Público en la Ley Penal Tributaria

En los últimos tiempos la A.F.I.P. ha considerado involucrar a los contadores públicos cuando los agentes fiscalizadores encuentren irregularidades o hechos fraudulentos en las verificaciones de los delitos de los sujetos pasivos, denunciando a los profesionales, lo cual ha originado preocupación en los matriculados y en los consejos profesionales de Ciencias Económicas.

Según Brodsky y González ¹⁰⁹, la pretensión de la A.F.I.P. de poder imputar a los contadores públicos por el sólo hecho de ser portadores de ese título profesional sin acercar pruebas contundentes que ameritarían la condena del profesional en sede penal, no hace más que ratificar que el Fisco trata de amedrentar a los contadores públicos vía la orden dada a sus funcionarios para que denuncien a los profesionales de cualquier irregularidad y este último concepto permite a los inspectores de la A.F.I.P. denunciar penalmente a los contadores públicos, porque cualquier ajuste que realicen dentro de los parámetros de la Ley Penal Tributaria, merituaría la denuncia del funcionario. Sólo en caso de reunir las pruebas necesarias de la participación del profesional en un ilícito debería el funcionario denunciarlo.

¹⁰⁹ *Ibidem*, pág. 35.

Por otra parte se hace participar al profesional anoticiándolo de actas y exposiciones para mitigar lo ilegal de la actuación y que bajo ningún aspecto el profesional debe responder, porque se estaría violando el artículo 18 de la Constitución Nacional que expresamente determina que : ...”nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo...”.

Para Brodsky y González, los consejos profesionales de Ciencias Económicas sólo deben receptor los casos con condena definitiva sin posibilidad de apelación alguna para someter a los profesionales a los Tribunales de Ética o de Disciplina, desechando las denuncias realizadas por la AFIP para toma de conocimiento, sin que haya condena por parte de la justicia penal para el profesional.

Por otra parte al profesional le cabrá el derecho de poder consultar los registros de la AFIP para conocer los datos consignados en los mismos que lo puedan perjudicar, para en ese caso, obligar al ente fiscalizador a rectificarlos si no son los datos correctos o están desactualizados, ello en virtud del artículo 43 de la Constitución Nacional y de la Ley N° 25.326 de Habeas Data.

3.2.2.3.1. Jurisprudencia-resumen de doctrina fallo “FRIBE S.A”

Un caso de jurisprudencia referido al tema tratado, es la causa “FRIPBE S.A. s/infracción Ley N° 23.771” (la cual fue derogada por la Lay N° 24769/97) en la que intervino la Cámara Federal de San Martín, Sala I. ¹¹⁰

De los hechos investigados surgieron, entre otras cuestiones, que:

1) Las empresas FRIBE S.A. y FRIBE LA RIOJA S.A. constituían una unidad económica propiedad de un grupo familiar. Existía una administración común que las vinculaba. En ambas se fabricaban algunos productos idénticos que se comercializaban desde FRIBE S.A. La empresa de La Rioja se encontraba favorecida por un régimen de excepción, el cual le otorgaba beneficios impositivos que no regían respecto de lo manufacturado en la Provincia de Buenos Aires.

2) El informe pericial señaló la existencia de numerosas irregularidades en materia contable: diferentes textura de papel en las facturas con numeración correlativa, diferencias de impresión en el número de Impuesto sobre los Ingresos Brutos,

¹¹⁰ Expediente caratulado “FRIBE S.A. s/infracción Ley N° 23.771”; citado por BRODSKY, Mario y GONZALEZ, Alfredo Manuel; *op.cit.*, pág. 36.

anomalías en los asientos contables, atraso en la contabilización de las operaciones, alteración en la correlatividad de la numeración de la facturas asentadas.

3) En el allanamiento se secuestró un resumen de cuenta en dólares, con membrete de una institución bancaria londinense, a nombre de R. U. B. (accionista, dueño del 50% del paquete accionario) y de su esposa (quien no pertenecía a ninguna de las dos firmas investigadas), donde se detallaban inversiones a partir de un depósito inicial de U\$S 500.000.

La defensa informó que dichas personas se encontraban acogidas a las normas previstas por la Ley N° 24.073 (B.O. 14/04/92) de “Exteriorización de Tenencia de Moneda Extranjera”. Los jueces no aceptaron los agravios de la defensa con respecto a esta operación pues la normativa excluía de sus beneficios a quienes se hubieran denunciado o querellado penalmente por delitos que guardan conexión con el cumplimiento de obligaciones tributarias.

4) También fue acreditada la existencia de 22 recibos sin membrete, secuestrados en la tesorería, por un total de \$1.500.000 (equivalente a U\$S 1.500.000), no registrados contablemente y firmados, en su mayoría por la contadora M. de C. F. y se concluía que constituían salidas irregulares de dinero y no, como se argumentaba, “vales de caja para control interno”.

5) También se verificó la venta al contado de un automóvil, operación que no fue contabilizada en los libros respectivos.

Los hechos descriptos se encuadrarían en el delito de evasión tributaria previsto por el artículo 2 de la Ley N° 23.771 (“Será reprimido con prisión de seis meses a seis años, el que mediante cualquiera de las maniobras mencionadas en el artículo anterior evadiere total o parcialmente el pago de tributos o aprovechare indebidamente de beneficios fiscales y siempre que durante un ejercicio o período fiscal hubiere evadido :a) Obligaciones tributarias por un monto que exceda de diez millones de australes (A 10.000.000); b) Más del cuarenta por ciento (40 %) de su obligación tributaria si este porcentaje superase la suma de quinientos mil australes (A 500.000)...”). Ya que a través de distintas maniobras se evadió el pago de tributos por montos, que si bien no se establecieron con precisión, se estimaban que superarían los topes mínimos establecidos por la mencionada normativa.

El artículo 12 de la Ley N° 23.771 (“Cuando se trate de personas jurídicas de derecho privado, sociedades, asociaciones u otras entidades de la misma índole la pena

de prisión por los delitos previstos en esta ley corresponderá a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios o representantes que hubiesen intervenido en el hecho punible”) reflejaba el esquema de imputación por omisión. No introducía la responsabilidad objetiva una vez probada la existencia de una conducta delictiva cometida por una persona jurídica, sino que perseguía evitar la impunidad de las acciones delictivas perpetradas bajo el manto de una persona jurídica por miembros de la misma, perfectamente individualizables, cuando las características de la autoría no concurrían en ellas.

La Doctrina concluyo que:

“Los jueces partieron de la existencia de una organización formal basada, en el plano horizontal, en el principio de división del trabajo y en el plano vertical, en el de jerarquía”.

La estructura jerárquica y la división funcional del trabajo, genera ámbitos de competencia individual. De cada uno de esos ámbitos, situados a distinto nivel, se hace responsable a un sujeto quien de ese modo pasa a responder a la esfera de dominio que le compete, asumiendo un compromiso de control de los riesgos para los bienes jurídicos provenientes de las personas o cosas sometidas a su control.

En los delitos llamados de “comisión por omisión” o de “omisión impropia”, el agente tiene la obligación de actuar en determinado sentido, pues ejercita la posición de garante produciendo, con su omisión, el resultado material.

Haciendo una aplicación de la teoría de la posición de garante y de la presencia de los hombres de detrás en la realización de los delitos de omisión, la sentencia dictada fue la siguiente:

1) R. U. B., tenedor del 50% del paquete accionario de las empresas resulta, “prima facie”, responsable a título de coautor del delito investigado.

2) Con respecto a:

- C. R. A., asesor impositivo y síndico suplente de ambas firmas.
- A. E. V., Contador Público y Director (FIBE S.A. – FRIBE LA RIOJA S.A.).
- M. A. T. R., Director de FIBRE LA RIOJA S.A.
- E. R. P., Presidente del directorio e las dos empresas.
- F. A. S., Gerente financiero de FIBRE S.A.
- E. O. D., Director de ambas firmas y Gerente comercial en Capital Federal.

- J. N. F., Gerente de créditos y director en las dos sociedades.

Resultan, “prima facie”, responsables a título de coautores por la evasión de tributos reprochadas a las empresas del grupo.

3) M. de C. F., contadora responsable de las facturas y registraciones contables. En principio, ejecutora material de gran parte de los recibos sin membrete que constituyen salidas no documentadas de dinero de la empresa, se le asigna responsabilidad en el delito de evasión impositiva. A fin de dar certidumbre a la intervención material se ordena un peritaje caligráfico sobre dicha documentación.

J.O.T., Vicepresidente de FRIBE LA RIOJA S.A. y O.C.B.: a cargo del área de producción, no surge respecto de ellos ninguna participación en las maniobras contables evasivas, no siendo posible endilgarles responsabilidad alguna.

3.2.2.3.2. Jurisprudencia-caso “SUDATLANTICA”¹¹¹

Otro fallo interesante se refiere a las tareas de auditoría y a la responsabilidad del Contador dictaminante de estados contables frente a la Ley Penal Tributaria. Como se sostenía el Contador Público al dictaminar sobre un estado contable opina sobre la razonabilidad del mismo y si el fisco imputa a ese profesional conducta dolosa lo debe probar, pero el solo hecho de emitir una opinión sobre los estados contables de un ente no amerita la condena penal de ese profesional.

En un decisión del 2/02/2000 “SUDATLÁNTICA CÍA DE SEGUROS s/ Ley Nº 23.771”, la Sala A, de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo penal Económico, se abocó a juzgar un tema que viene generando una gran preocupación en los profesionales en Ciencias Económicas.

El asunto de la causa se origina en el desconocimiento manifiesto por los organismos fiscales, sus asesores y sus representantes legales respecto a las tareas de auditoría realizadas por los Contadores públicos sobre los estados contables, que finalizan en un dictamen sobre los mismos, denunciando penalmente en el marco de la Ley Penal Tributaria a los Contadores Públicos, atribuyéndoles participación en hechos de evasión impositiva de tributos adeudados por una sociedad anónima. Según Brodsky y González¹¹², esta conducta es irrazonable y carente de responsabilidad.

¹¹¹ “SUDATLANTICA CIA DE SEGUROS s/Ley Nº 23.771”, citado por BRODSKY, Mario y GONZALEZ, Alfredo Manuel; *op.cit.* pág. 38.

¹¹² BRODSKY, Mario y GONZALEZ, Alfredo Manuel; *op.cit.* pág. 38.

La Cámara antes citada, falló en auto confirmatorio del sobreseimiento dictado por el juez de primera instancia, aplicando el artículo 336, inciso 4, del Código Procesal Penal de la Nación que dice: “El sobreseimiento procederá cuando: ... 4) El delito no fue cometido por el imputado.”

Los letrados del fisco sostuvieron para apoyar su apelación ante la Cámara, que el profesional al haber certificado estados contables... debió advertir las maniobras objeto de la investigación, es decir, que por interpretación de los letrados del organismo fiscalizador, las tareas de auditoría implicarían la intervención del profesional en el hecho punible. Esto es erróneo, puesto que el auditor no es un funcionario al servicio del fisco, sino que aplicando técnicas de revisión concluye en una idea general de lo que representan los estados contables a su revisión y concluye emitiendo una opinión sobre la razonabilidad económica financiera de los mismos.

Las tareas del auditorio no están dirigidas a investigar a los directivos del ente, a sus propietarios o a quienes confeccionan los estados contables porque ello desnaturalizaría las funciones del auditor. Además, no existen normas legales ni profesionales que obliguen al auditor a efectuar las tareas investigativas que pretendían los representantes legales del fisco nacional.

3.3. Responsabilidad Tributaria

3.3.1. Instrucción General-AFIP- Nº359/97 (D.P.N.F.)

La Dirección de Programas y Normas de Fiscalización (D.P.N.F.) de la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) - Dirección General Impositiva (D.G.I.) dictó el 1 de octubre de 1997 la Instrucción General Nº 359/97 donde establece pautas a ser aplicadas por el área de fiscalización de la D.G.I., en cuanto a la responsabilidad solidaria y/o profesional de los profesionales universitarios, que por el ejercicio de la disciplina de su incumbencia, estén vinculados profesionalmente, directa o indirectamente, con sujetos obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias y/o previsionales.¹¹³

La DGI dictó la Instrucción General Nº 401, el 13 de marzo de 1998, atendiendo a diversas inquietudes manifestadas por diferentes entidades que regulan la actividad profesional, donde se consideró necesario complementar y precisar el alcance de ciertas

¹¹³ INSTRUCCIÓN GENERAL -A.F.I.P. - D.G.I.- Nº359/97 citada por BRODSKY, Mario y GONZALEZ, Alfredo Manuel; *op.cit.*, pág. 39.

pautas contenidas en la instrucción 359/97, para garantizar el debido conocimiento de las actuaciones que se labren con motivo de su aplicación, y evitar que se originen actuaciones que perjudiquen a profesionales a los que se les pudieren atribuir responsabilidades ajenas a su real intervención. También se dictó la Instrucción General N° 408/98, sobre los Profesionales en Ciencias Económicas, acciones u omisiones en el ejercicio de la profesión y las sanciones disciplinarias de los Consejos Profesionales.¹¹⁴

El fin perseguido por las Instrucciones, es establecer normas con el propósito que los agentes del fisco (Inspectores de la A.F.I.P. – D.G.I.) informen sobre aquellos profesionales, sin importar su especialidad, que tomaron parte o hayan cooperado en hechos que generaron perjuicios a los ingresos del Estado.

En ese sentido, la dependencia de la A.F.I.P.- D.G.I., podrá contar con la información pertinente, para denunciar a las entidades profesionales que correspondan (Colegios o Consejos Profesionales), sobre actos que sean contrarios a la ética profesional o constituyan hechos delictuosos, a fin que esas instituciones se aboquen al juzgamiento ético, por mal desempeño profesional, sin perjuicio de denunciar penalmente, en el marco de la ley Penal Tributaria – Previsional a los profesionales “prima facie”, imputados por la D.G.I.¹¹⁵

3.3.1.1. Procedimiento

Los funcionarios actuantes, tratan de acotar la tarea efectuada por los profesionales, analizando si los mismos, en su labor profesional, participaron o cooperaron en ilícitos tributarios – previsionales, en razón de que ellos, de acuerdo a su disciplina, pueden desarrollar las siguientes tareas:

*“Apoderado; asesor impositivo y/o legal; liquidador de impuestos; auditor externo; contador certificante; patrocinante en la constitución de sociedades; redacción de contratos, boletos de compraventa, escrituras públicas; certificación de firmas; dictaminar sobre incobrabilidad; pericias; avalúos; revalúos técnicos; inventario y valuación de stocks; diseño, desarrollo, puesta en marcha y/o mantenimiento de programas o sistemas de computación, etc. (sic)”.*¹¹⁶

¹¹⁴ CLAVARINO, Pablo Adrián, *Separata Técnica* (Salta, Mayo de 1.998) Año 4, N° 18. Disponible en: <http://www.consejosalta.org.ar/wp-content/uploads/separatas/separata18.pdf>

¹¹⁵ BRODSKY, Mario y GONZALEZ, Alfredo Manuel; *op.cit.*, pág. 39.

¹¹⁶ *Ibidem*, pág. 40.

La actuación de los profesionales deberá ser evaluada teniendo en cuenta que los mismos pueden asumir distintos estadios de responsabilidad; indicando la instrucción las siguientes responsabilidades:

- Responsabilidad de los profesionales que asumen el carácter de representante o mandatarios.

Si en ese carácter suscriben las declaraciones juradas determinativas de tributos, asumen la responsabilidad conjuntamente con sus representados, en los términos del artículo 18, inciso a) y 58 de la ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario (T.O. en 1978 y sus modificaciones); no solo por las declaraciones juradas que firmen, sino también, por las que omitan presentar.

- Responsabilidad de profesionales que actúen como "terceros".

Si los profesionales no son mandatarios de los contribuyentes, ello no significa que quedan eximidos de su responsabilidad solidaria, a título de "terceros", como lo estipula el artículo 18, inciso e) de la antedicha ley, siempre y cuando, en razón de su intervención profesional, faciliten la evasión fiscal, por culpa o dolo.

- Responsabilidad penal

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

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

La Ley de Procedimiento Tributario establece la responsabilidad solidaria de estos funcionarios, cuando no hicieran las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables respecto de los períodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio. Por lo tanto, el agente fiscal deberá observar si se cumplió con la norma legal.

Para el síndico concursal la responsabilidad es más atenuada ya que debería informar en el expediente de concurso, todo incumplimiento formal o material; en cambio, el síndico de la quiebra tiene una responsabilidad diferente ya que asume el carácter de administrador.

En caso de que por la actuación de ese funcionario de la quiebra, el Fisco sea perjudicado, en una disminución del ingreso fiscal que le correspondiere o por una

evasión tributaria o previsional, ello deberá ser puesto en conocimiento del juez del proceso, para que el mismo remita los antecedentes a la justicia penal, de corresponder.

- Síndicos de sociedades (Ley N° 19.550 y sus modificaciones)

Si los directores de las sociedades consumaron ilícitos tributarios o previsionales la responsabilidad será extensiva a los síndicos de las empresas, en caso de verificarse su coparticipación o encubrimiento en los hechos.

3.3.1.2. Extensión de la denuncia penal¹¹⁷

Si se denuncia penalmente al contribuyente de acuerdo a las disposiciones de la Ley Penal Tributaria, deberá evaluarse la responsabilidad de los profesionales intervinientes en los hechos, a fin de considerar la extensión de la denuncia, a los mismos.

3.3.1.3. Información a producir

Los agentes fiscalizadores remitirán al Área de Selección y Control de la AFIP –DGI un informe, con su opinión, sobre la participación de los profesionales (abogados, analistas de sistemas, contadores públicos, escribanos públicos, licenciados en administración de empresa, licenciados en economía, licenciados en informática, ingenieros en todas sus especialidades, etc.) en los ilícitos tributarios y/o previsionales detectados, acompañando las pruebas que demuestren su participación. Si los mismos, forman parte de un estudio de profesionales, los funcionarios deberán remitir además, información sobre ese estudio.

No se deberá incluir los casos que correspondan ser tramitados en el fuero penal.

Los jefes de equipo (supervisores), jefes de división fiscalización y jefes de región tendrán que merituar si los informes y las pruebas aportadas son adecuadas y reúnen los elementos necesarios para poder demostrar la participación, cooperación o encubrimiento de los profesionales, en actos que menoscaben el ingreso fiscal y de los cuales, surja la responsabilidad profesional, pasible de ser juzgada por las entidades profesionales a las que pertenecen los mismos.

Las divisiones selección y control deben enviar al jefe de región los antecedentes recibidos, quien una vez cumplido con las pautas descriptas en el apartado anterior, deberá remitirlos a esta D.P.N.F. dentro de las cuarenta y ocho (48) horas, de recibido, a efectos de centralizar la información.

¹¹⁷ *Ibidem*, pág. 41.

3.3.1.4. Conclusión

Para concluir, Brodsky y González¹¹⁸, expresan que las instrucciones deben ser utilizadas con prudencia, debiendo acreditarse fehacientemente la participación, autoría, instigamiento y el encubrimiento prestado por los profesionales.

La AFIP-DGI debería poner en conocimiento de la entidad profesional jurisdiccional que corresponda, la participación del matriculado en un ilícito, cuando exista una sentencia emanada de un juez competente en materia penal, porque la entidad profesional no podría juzgar éticamente al profesional, hasta que no se dicte una sentencia definitiva, dado que en el ordenamiento legal, existe la norma del artículo 18 de la Constitución Nacional que manifiesta que nadie puede ser penado sin juicio previo y también que *“nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo... Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos...”*¹¹⁹.

Además, las Instrucciones no tienen en cuenta que las leyes de creación de los Colegios y Consejos profesionales, contienen normas relativas al secreto profesional y en general disponen que la divulgación por el profesional de la información obtenida de sus clientes, la cual es considerada información confidencial, esté sujeta a juzgamiento ético.

Respecto a la responsabilidad de los profesionales que actúan como terceros, los agentes fiscalizadores deberán demostrar por todos los medios probatorios a su alcance la participación o cooperación del profesional en actos en perjuicio del sistema recaudatorio, dando como ejemplo, manifestaciones escritas del contribuyente y facturas emitidas por el profesional.

En cuanto al primer aspecto (manifestaciones escritas del contribuyente) no significa nada más, ni nada menos, que la denuncia del cliente contra el profesional. En este caso, el contribuyente deberá tener el cuidado necesario en lo que escribe en contra de su asesor, dado que podría ser pasible, en el caso de no poder probar sus dichos, de un juicio penal y civil por parte del profesional.

3.3.2. Instrucción General-AFIP- N°408/98 (D.P.N.F.)¹²⁰

La norma 408/98 enmarca en el desarrollo de actividades de recíproca colaboración existente entre la Administración Federal de Ingresos Públicos y las entidades profesionales jurisdiccionales, con el objeto de aunar esfuerzos para mantener

¹¹⁸ *Ibidem*, pág. 44.

¹¹⁹ *Constitución Nación de la República Argentina*, Art. 18.

¹²⁰ CLAVARINO, Pablo Adrián; *op. cit.*

la ética y la excelencia de la profesión, en virtud de su vinculación con el cumplimiento de las normas tributarias.

El objetivo de la norma 408/98, es dar a conocer a las áreas intervinientes en el proceso de fiscalización, conductas sancionadas por incumplimiento de las disposiciones legales y resoluciones de los Consejos Profesionales que hacen a la ética en el ejercicio de la profesión, a fin de que los agentes, en su accionar, observen las mismas dentro del ámbito de la Instrucción General N° 359/97 (D.P.N.F.).

Según la normativa los actos u omisiones de los profesionales en Ciencias Económicas pueden infringir normas y principios éticos que regulan su actuación. En el ejercicio de la profesión, se encuentran obligados a respetar las disposiciones legales y resoluciones de los Consejos Profesionales; actuar con integridad, veracidad, independencia de criterio y objetividad; mantener su nivel de competencia profesional; proceder con diligencia profesional; expresarse en forma clara, precisa, objetiva, completa y de acuerdo a las normas establecidas por los Consejos en cualquier documento que emitan los profesionales (opiniones, certificaciones, informes, dictámenes, etc.); asegurar la intervención y supervisión personal de sus colaboradores; abstenerse de aconsejar o intervenir cuando su actuación profesional permita, ampare o facilite actos incorrectos; cumplir con las disposiciones referidas a las incompatibilidades para el ejercicio de la profesión independiente.

Las conductas profesionales violatorias de lo enunciado precedentemente son sancionadas por los Tribunales de Disciplina de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas mediante correcciones disciplinarias que varían entre advertencia, amonestación privada, apercibimiento público, suspensión en el ejercicio de la profesión de un mes a un año o cancelación de matrícula.

3.4. Responsabilidad Civil

3.4.1. Fundamentos. Antecedentes y algunos casos¹²¹

Responsabilidad es la obligación de reparar y satisfacer, por sí o por otro, a consecuencia de delito, de una culpa o de otra causa legal.

¹²¹ BRODSKY, Mario y GONZALEZ, Alfredo Manuel, *op.cit.*, pág. 47.

Es responsable civilmente el que, sin estar sometido a responsabilidad penal es parte en una causa a los efectos de restituir, reparar o indemnizar de un modo directo o subsidiario por las consecuencias de un delito.

La responsabilidad civil atinente al ejercicio profesional de los graduados en Ciencias Económicas, se puede clasificar en contractual y extracontractual. La contractual surge de los deberes y obligaciones asumidos ante el mandante como consecuencia de haber aceptado la realización de una tarea profesional en el marco de la competencia del graduado en Ciencias Económicas. La extracontractual es la resultante de la ejecución de la labor profesional encomendada por el cliente y que, por impericia o negligencia del profesional ha ocasionado un daño económico a un tercero no vinculado directamente con la tarea efectuada.

El concepto de daño vigente en el ordenamiento jurídico argentino, es una interpretación de las normas del Código Civil, y lleva a considerar que el sistema resarcitorio está identificado por una norma general de responsabilidad centrada en el Art. 1109 de dicho Código: *“Todo el que ejecuta un hecho, que por su culpa o negligencia ocasiona un daño a otro, está obligado a la reparación del perjuicio...”*

Este criterio prescinde del derecho subjetivo como núcleo del concepto de daño, lo cual lleva a un sistema atípico de ilícitos. No sólo las posiciones jurídicas subjetivas pueden ser objeto de lesión y por lo tanto ser epicentro de una tutela resarcitoria sino que también puede serlo el simple interés de hecho y consecuentemente merecedor de protección.

Miguel Federico De Lorenzo considera que, la ley permite un balance equilibrado de los intereses en juego, con el propósito de establecer, en cada caso, cuál debe prevalecer.¹²²

El interés lesionado de una persona como consecuencia de un informe profesional emitido por un graduado en Ciencias Económicas no es otro que el de la confianza inculpable, menoscabada por la inexactitud del mismo. Es decir, responde extracontractualmente, quien por ser particularmente calificado en su actividad profesional, genera de un tercero una confianza inculpable, ocasionándole a través de una información ó actuación inexacta, un daño económico. Cabe aclarar que no toda persona que haya recibido un daño económico por haber confiado en un informe ó

¹²² DE LORENZO, Miguel Federico; Revista “Enfoques”, La Ley S.A.E e I., Noviembre 1999, pág. 59; citado por BRODSKY Mario y GONZALEZ, Alfredo Manuel; *op. cit.*, pág. 47.

actuación profesional podrá invocar un daño injusto como pretensión indemnizatoria. Se requiere establecer los daños resarcibles, para evitar el nacimiento de pretensiones resarcitorias a raudales.

A efectos de determinar si un perjuicio meramente económico puede ser objeto de indemnización es necesario realizar un análisis de los intereses contrapuestos, determinando:

- El momento en que ha tenido lugar la transacción dañosa.
- La naturaleza de la información ó actuación profesional.
- La identidad de las partes.
- La posición relativa de las mismas.

Las partes, han de adoptar las medidas de seguridad a su alcance, a fin de, evitar o disminuir el daño, puesto que el profesional no asegura certeza en sus opiniones.

Se debe evaluar los medios que utilizó la persona que sufrió el daño para corroborar la veracidad y verosimilitud de la información profesional, su aptitud para prever y evitar el riesgo y sus conocimientos sobre el particular.

Frente a la desigualdad de los protagonistas en el ámbito de la actuación e información profesional, se hace necesario colocar a cargo del más poderoso un nivel de exigencia más elevado en cuanto a la diligencia en el actuar, de manera tal que el más idóneo deba afrontar el costo de la información o actuación incorrecta.

La responsabilidad civil del contador público frente a terceros como consecuencia de su labor profesional no ha tenido mayor tratamiento en la doctrina de nuestro país. Ha sido elevada a los estrados judiciales, con resultados diversos, principalmente, como consecuencia del cierre de entidades bancarias en los últimos 30 años. En esos casos se imputó al Contador Público por su calidad de Auditor Externo y/o por ser Síndico societario.¹²³

Si la información contenida en el informe de un Contador Público es incorrecta, inexacta o falsa, la misma puede provocar un daño, económico o financiero, a un tercero no relacionado contractualmente con el profesional que firmó el informe. En ese caso deberá determinarse si el perjuicio constituye un daño jurídico resarcible. La

¹²³ Banco de Italia y Río de la Plata, citado por BRODSKY, Mario y GONZALEZ, Alfredo Manuel; *op.cit.*, pág. 48.

característica de ese tipo de perjuicio, señala De Lorenzo¹²⁴, es que se trata de un daño puramente económico y no una lesión a un derecho subjetivo absoluto del tercero, como la vida o la propiedad. Además, es necesario establecer si entre el informe inexacto del auditor y el daño soportado por el tercero, existe una relación adecuada de causalidad. Cuando el daño es una mera pérdida económica, no derivada de la lesión a un bien material o personal, la persona afectada no podrá invocar como fundamento de su reclamo la lesión a un derecho subjetivo.

La impericia profesional, la imprudencia o la negligencia misma, pueden causar pérdidas económicas relevantes a las personas que contrataron los servicios prestados.¹²⁵ Los daños patrimoniales ocasionados pueden generar demandas judiciales. El caso puede darse cuando un estudio de Ciencias Económicas audita negligentemente a una empresa y una tercera persona confiando en el informe del auditor decide invertir en acciones de esa sociedad, notando luego que en función de las incorrecciones del informe firmado por un contador público, compró “por encima” del valor real de la acción. El daño en este caso constituye una pérdida puramente económica o meramente financiera. Para considerar al contador público responsable será necesario demostrar que la persona que sufrió el daño realmente confió en el dictamen del profesional y debido a esa confianza depositada en ese documento recibió la pérdida económica. Además, el contador público debiera haber previsto o ha conocido que objetivamente su tarea profesional era razonablemente previsible y que podía influir en la autodeterminación de negocio del tercero.

Existe un deber de cuidado al emitir una opinión profesional, firmar un dictamen de auditor o una pericia, con respecto a los intereses económicos de terceros.

En la transferencia de empresas, de toda índole, es habitual tener en cuenta el informe del Contador Público, referido a la situación económica-financiera de la firma. En casi todos esos casos, el profesional conoce directa o indirectamente que su opinión ha de ser considerada por terceros, a efectos de concretar, eventualmente, la compra-venta de una empresa.

La acción por responsabilidad civil extracontractual prescribe a los dos años (Código Civil, Art 4.037).

¹²⁴ DE LORENZO, Miguel Federico; citado por BRODSKY Mario y GONZALEZ, Alfredo Manuel; *op. cit.*, pág. 48.

¹²⁵ GIOVANA, Visintini. Tratado de Responsabilidad Civil, citado por por BRODSKY Mario y GONZALEZ, Alfredo Manuel; *op. cit.*, pág. 49.

3.4.2. Caso “ENRON”¹²⁶

La auditora de Enron obstruyó a la Justicia así tituló el diario La Nación¹²⁷ la decisión unánime de un jurado de doce miembros, en Houston (EEUU). Luego de once días de deliberaciones, declaró culpable por obstruir a la justicia, a la firma que durante años auditó la contabilidad de Enron por destruir de manera sistemática miles de documentos y archivos electrónicos relacionados con la quiebra de la empresa energética.

La auditora fue sancionada y los abogados de los inversores de Enron han intentado acciones judiciales para alcanzar una indemnización en concepto de daños y perjuicios.

Todos los contadores públicos deben tener en cuenta, en su labor profesional, que la impericia o negligencia, suya y/o de sus colaboradores puede llevarlos a enfrentar ante terceros responsabilidad civil por el ejercicio de su profesión.

3.4.3. Responsabilidad civil por la comisión de delitos

El perjuicio originado por el delito puede dividirse, en general, en público y privado. El primero, interpreta el temor de la sociedad ante el hecho delictuoso. El segundo se corresponde con el agravio causado a los particulares a quienes las leyes les reconocen el carácter de damnificados.

El perjuicio público impone la aplicación de medidas que están determinadas por el Derecho Penal, en cambio el daño particular o privado ocasiona la separación de ese daño, que se sigue con la acción civil.

Existen diferencias entre la naturaleza de la pena y la indemnización o resarcimiento.

En primer lugar, las penas son personales, no son objeto de transacción. La falta de pago de una indemnización no puede transformarse en prisión, como ocurre con la multa. El resarcimiento puede ser en dinero o en especie. (El Art 1.083 del Código Civil dispone: *“El resarcimiento de daños consistirá en la reposición de las cosas a su estado anterior, excepto si fuera imposible, en cuyo caso la indemnización se fijará en dinero. También podrá el damnificado optar por la indemnización en dinero.”*)

En el derecho argentino, no se limita al daño material, sino también al daño moral.

¹²⁶ BRODSKY, Mario y GONZALEZ, Alfredo Manuel; *op.cit.*, pág. 51.

¹²⁷ *La auditora de Enron obstruyó a la Justicia*, en “Diario La Nación”, 16/06/2002, pág. 6; citado por BRODSKY, Mario y GONZALEZ Alfredo Manuel; *op. cit.*, pág. 51.

El Art 1.096 del Código Civil establece que “La indemnización del daño causado por delito, sólo puede ser demandada por acción civil independiente de la acción criminal.”

El actor tendrá que acreditar la existencia del delito y los daños y perjuicios que le han originado, pudiendo exigir medidas cautelares, reparaciones, indemnizaciones, etc.

La obligación de resarcir es solidaria entre todos los responsables del delito (Código Penal). Civilmente, la obligación de reparar el daño causado por un delito cae solidariamente sobre todos los que han participado en él como autores, consejeros o cómplices, aunque se trate de un delito no penado por el derecho penal.

Se puede renunciar a la acción civil pero la misma debe ser expresa, dado que el desistimiento por sí mismo no supone para la ley una renuncia.

La extinción de la acción civil se produce por:

- Renuncia del damnificado (Art 1.100 del Código Civil).
- Por transacción (Arts 842 y 850 del Código Civil).
- Por prescripción que opera a los dos años de producido el hecho ilícito (Art 4.037 del Código Civil).

Relacionado con el tema, el Tribunal de Disciplina del C.P.C.E.C.F. en el fallo plenario del 9 de abril de 1.990, canceló la matrícula de un profesional que fue condenado a seis meses de prisión por el delito de hurto simple por haberse apropiado ilegítimamente de cheques de la empresa en que se desempeñaba como contador en relación de dependencia, ya que se dijo que violaba el Código de Ética, sanción confirmada por el Consejo el 20 de marzo de 1.991 y por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal el 24 de marzo de 1.992.¹²⁸

En cambio, el Tribunal de Disciplina del C.P.C.E.C.F. consideró que corresponde sobreseer a un profesional que actúa en un organismo público y es imputado por la comisión del delito de exacciones ilegales cuando la causa penal que se le iniciara concluye con la declaración de extinción de la acción penal por prescripción, fallo del 26 de abril de 1.995, Sala 1 del Tribunal.

3.4.4. Normativa vigente en Argentina¹²⁹

El graduado en Ciencias Económicas es pasible de ser responsable civilmente. El sustento de la responsabilidad civil del contador se encuentra en el contrato de locación

¹²⁸ Jurisprudencia del Tribunal de Disciplina del C.P.C.E.C.F. 1.986-1.996, citado por BRODSKY Mario y GONZALEZ Alfredo Manuel, *op. cit.*, pág. 52.

¹²⁹ CANALES, Gerardo, Universidad Nacional de Cuyo- Facultad de Ciencia Económicas- Jefe de trabajos prácticos, San Rafael, cursado 2010. Material de estudio.

de servicios, el cual debe realizarse en el tiempo expresamente pactado o en caso de corresponder en el determinado judicialmente. El contrato, y por ende las obligaciones de él emergentes deben realizarse del mejor modo, de manera tal que se cumpla con los objetivos preestablecidos. Se le aplica en lo atinente las disposiciones del Código Civil.

En el Art 1.109 se encuentra el principio general que sostiene que todo el que ejecuta un hecho, que por su culpa o negligencia ocasiona un daño a otro, está obligado a la reparación del perjuicio. Esta obligación es regida por las mismas disposiciones relativas a los delitos del derecho civil.

Cuando por efecto de la solidaridad derivado del hecho uno de los coautores hubiere indemnizado una parte mayor que la que le corresponde, podrá ejercer la acción de reintegro.

De este principio general y de la lectura del ordenamiento vigente, se deduce que civilmente el Contador Público puede ser responsable por:

* Mal cumplimiento de la obligación.

* Incumplimiento de la obligación.

Esto puede estar causado por:

Cuasi-delito. Hecho culposo

La culpa que atañe al graduado en un cuasi-delito puede ser originada por:

• Negligencia: dejar de hacer lo que se debió hacer.

• Imprudencia: un hacer del cual se debió abstener.

• Impericia: falta de conocimiento teórico práctico. (Art 512 del Código Civil: La culpa del deudor en el cumplimiento de la obligación consiste en la omisión de aquellas diligencias que exigiere la naturaleza de la obligación...; Art 902 del Código Civil: cuanto mayor sea el deber de obrar con prudencia y pleno conocimiento de las cosas, mayor será la obligación que resulta de las consecuencias posibles de los hechos.)

Delito civil: dolo

Según el Art 912 del Código Civil, acción dolosa para conseguir la ejecución de un acto, es toda aserción de lo que es falso o disimulación de lo verdadero, cualquier artificio, astucia o maquinación que se emplee con ese fin.

De ahí se desprende que el delito civil no debe originarse en acción culposa, sino que debe existir un intento deliberado de producir daño.

El Código Civil, hace mención expresa del concepto de delito y sostiene que: el acto ilícito ejecutado a sabiendas o con intención de dañar la persona o los derechos de otra, se llama “delito”.

El delito civil puede originarse por acción o hecho positivo o por omisión del profesional.

El profesional, debe resarcir el daño al damnificado directo o a los terceros, ya sea que se esté ante delito civil ó cuasi-delito. La indemnización que corresponde, es comprensiva tanto de pérdidas o daño emergente como de intereses o lucro cesante. Es importante destacar que existen eximentes de responsabilidad para el graduado:

- a) Caso fortuito y fuerza mayor: art. 513 del C. Civil
- b) Por culpa del cliente: art. 627 C. Civil.

3.5. Responsabilidad Profesional

3.5.1. Introducción ¹³⁰

El desarrollo de la actividad del graduado en Ciencias Económicas tiene como función satisfacer las necesidades de la sociedad, mediante la medición, evaluación, ordenamiento y análisis e interpretación de la información financiera y la preparación de informes, sobre los cuales se basan las decisiones de los empresarios, inversionistas, acreedores y el estado. Es una función social, que se obtiene a través de la confianza que se tiene por el producto resultante del ejercicio profesional, en beneficio del orden y la seguridad en las relaciones económicas.

El contador público, ya sea en el ámbito público como en el privado, es un factor de actividad e intervención en la vida de los organismos públicos y privados. Su principal obligación, es velar por los intereses económicos de la comunidad.

Su esencia espiritual está dada, por la conciencia moral, la aptitud profesional y la independencia mental.

Existen principios básicos que el graduado debe respetar y cumplir en el ejercicio de la profesión, lo que ayudará a las mejores relaciones contador-cliente y al mejor desempeño en el cumplimiento de los servicios ofrecidos y pactados. Ellos son:

1. *“Integridad.*

¹³⁰ RUEDA, John; *Responsabilidad legal y ética del Contador Pública*; Facultad Contaduría Pública- Ingeniero Fernando Cetarez- Filminas de clases. Disponible en: <http://www.slideshare.net/jonses/etica-del-contador>.

2. *Objetividad.*
3. *Independencia.*
4. *Responsabilidad.*
5. *Confidencialidad.*
6. *Observancia de las disposiciones normativas.*
7. *Competencia y actualización profesional.*
8. *Difusión y colaboración.*
9. *Respeto entre colegas.*
10. *Conducta ética.”*¹³¹

Cuando se presentan retos en el ejercicio profesional es necesario reflexionar en torno a las problemáticas que presenta dicho ejercicio, las que se ocasionan por incumplimiento en los principios básicos de la ética profesional previamente enunciados.

Del cumplimiento o incumplimiento de estos principios nace la responsabilidad profesional y con ella fluye también la sanción. El profesional, supeditado a la sanción por:

Heteronomía de la voluntad: Immanuel Kant hace referencia a la voluntad que no está determinada por la razón del sujeto, sino por algo ajeno a ella (la voluntad de otras personas, la voluntad divina). Las normas jurídicas son creadas por otra persona distinta al destinatario de las mismas y, además, son impuestas en contra de su voluntad. Es decir, que el profesional se sujeta a la regla por la unión que establece entre ésta y una autoridad que la proclama. Cuando se hace referencia a lo recién comentado, surge también lo que se conoce como la moral de la sumisión y la obediencia total a la regla, sumisión que desaparece cuando disminuye el riesgo del castigo o que se mantiene por la posibilidad a una recompensa moral subjetiva.

Autonomía de la voluntad: es la moral de la propia decisión o autodeterminación. Aquí, “*la norma se pacta, se acepta, se respeta y se transforma*” como resultado de un acuerdo entre dos o más sujetos, es decir que se pactan normas que garantizan la convivencia.

En lo que respecta al plano ético por ser éste un terreno puramente subjetivo, es que aparece el Código de Ética para constituir la base sobre la que se debe sustentar el sistema ético de los profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina.¹³²

¹³¹ CENTENO, José Sebastián, *op. cit.*

3.5.2. Normativa aplicable ¹³³

En la provincia de Mendoza, lo atinente a la responsabilidad profesional del graduado en Ciencias Económicas se regula por las siguientes normas:

*Ley 20.488 Del Ejercicio profesional.

*Ley Provincial 5.051/86 art. 62 a 67.

*Resolución del C.P.C.E. de Mendoza N° 1.350/01.

*Resolución del C.P.C.E. de Mendoza N° 1151/95 art. 10.

*Código de Ética Unificado para Profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina.

3.5.3. Sanciones ¹³⁴

La ley 20.488 art. 22 establece las siguientes sanciones disciplinarias en concordancia con la Ley 5051/86 en el orden provincial:

- a) advertencia
- b) amonestación privada
- c) apercibimiento público
- d) suspensión en el ejercicio de la profesión de un mes a un año
- e) cancelación de la matrícula.

Por su parte, el Código de Ética Unificado para Profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina establece en su Art 44 que los profesionales que transgredan las disposiciones del Código o los principios y normas éticas definidas en el Prólogo y Preámbulo integrantes del mismo, se harán pasibles de cualquiera de las sanciones disciplinarias previstas en la ley de ejercicio profesional, las que se graduarán para su aplicación según la gravedad de la falta cometida y los antecedentes disciplinarios del imputado.

¹³² RUEDA, Jhon; *op. cit.*

¹³³ CANALES, Gerardo, Universidad Nacional de Cuyo- Facultad de Ciencia Económicas- Jefe de trabajos prácticos, San Rafael, cursado 2010. Material de estudio.

¹³⁴ *Ibidem.*



CAPÍTULO IV

IMAGEN DEL CONTADOR

4.1. Situación actual y proyección social del Contador

El profesional es una persona que se dedica públicamente a ejercer un empleo, facultad u oficio. Ese ejercicio público y particular de unos específicos conocimientos y habilidades han determinado el nacimiento de las profesiones. La profesión del graduado en Ciencias Económicas, exige el respaldo necesario del título universitario y, para el caso del ejercicio independiente, de la matriculación correspondiente. Se trata, entonces, de una actividad que se realiza en la comunidad. Es allí, donde el Contador Público se muestra como:

- ✓ especialista: que con especialidad (particularidad, singularidad) cultiva la disciplina contable, o lo relacionado con ella.
- ✓ experto: práctico, hábil, experimentado en su quehacer.
- ✓ hombre de confianza: persona a la que se le tiene fe.¹³⁵

Esto, señala claramente lo que el profesional debe cuidar: la actualización permanente de los conocimientos relativos a su disciplina y específicamente de la especialidad que haya elegido; el ejercicio continuo de su quehacer, y el cultivo cotidiano de los atributos que respaldan su condición de hombre confiable. Se trata, en suma, de convertirse en un virtuoso del ejercicio profesional, es decir practicar la virtud en ese ámbito, entendiendo como tal lo que esta palabra significa originariamente, es decir, hacer las cosas bien tanto del punto de vista material como espiritual, en definitiva: hacer bien el bien.

Esa trilogía sitúa al profesional, indudablemente en un cuidadoso cultivo de su propia humanidad. Pero deberán encontrarse siempre juntos las tres cualidades mencionadas, para alcanzar ese fin. Si llega a faltar una de ellas, la meta humana, no se logra.

¹³⁵ VITTA, José Vicente, *op. cit.*, pág. 76.

Este es esencialmente el humanismo que puede y debe pretenderse del profesional. O sea, a través del profesional descubrir al hombre, con todos sus atributos que hacen a su verdad y su destino. Otra es la formación humanista de la que se habla, cuando se analiza en cada profesional, más allá de sus conocimientos de la propia disciplina, otros que enriquecen su cultura.¹³⁶

El humanismo que debe exigirse al profesional, en razón de su propia condición, es el que emana de la trilogía de atributos de “especialista, experto y hombre de confianza”.

Por otra parte, la formación humanista de la que se habla, surge del enriquecimiento cultural que muestra el profesional, además del emergente del dominio de su propia disciplina.

Hoy en día, el excesivo tecnicismo, la absorbente especialización y la sobredimensionada competitividad han llevado a centrar exclusivamente todos los objetivos del profesional en la formación del especialista, olvidando, tal vez, su irrenunciable calidad de persona humana. Conviene recordar que para el hombre, es siempre peligroso y perjudicial crecer sin desarrollar armónicamente su naturaleza. Corresponde adicionar al conocimiento de la propia disciplina, el contenido cultural que proveen las denominadas Ciencias Morales.

Las Ciencias Morales, son las que rigen la actividad psíquica y presentan al hombre que piensa, siente y quiere. Estas ciencias, se clasifican en teóricas y prácticas. Las primeras, estudian al hombre tal como es, intentan determinar las leyes reales. Aquí, entre otras y a modo de ejemplo se pueden mencionar a la psicología experimental, a la historia y a la sociología. Las segundas, en cambio, estudian lo que el hombre debe ser. En su búsqueda de realizar el ideal, indican lo que la persona debe hacer. Al grupo pertenecen, siempre con el criterio enunciativo aclarado, la moral propiamente dicha, la ética, la lógica, la estética y la política. Es en la versación, aunque desde luego, no exhaustiva, de este tipo de conocimientos, donde el hombre alcanza su fisonomía de culto. En el interés del dominio, aunque de hecho y normalmente, en forma panorámica del contenido de estas Ciencias, es que se encuentra la *formación humanista*. Este interés debe ser auténtico y operativo, es decir no debe tratarse de una pose, ni de un inocuo alarde individualista. Es que la formación humanista, que se promueve en el profesional de Ciencias Económicas, no puede tener otro objetivo que:

¹³⁶ *Ibidem*, pág. 77.

- el enriquecimiento personal del profesional.
- el incremento del prestigio de la profesión.
- el mejor servicio y progreso de la comunidad profesional.
- un profesional que crece armónicamente en ciencia y humanidad.¹³⁷

Hoy en día, el rol social del profesional se ha visto incrementado notoriamente, disponiendo el graduado de un amplio campo de acción para el desarrollo y el ejercicio profesional a saber: por un lado puede desempeñarse en forma independiente en estudios profesionales que presten asesoramiento y servicios varios; por otro lado puede dedicarse a trabajar en empresas particulares que lo requieran para las tareas específicas que hacen a su incumbencia profesional, cumpliendo similares labores en entidades de interés social, empresas públicas, sindicatos, cooperativas, etc. Además, de no llenar esto sus expectativas puede dedicarse también a practicar la docencia o dedicarse a la investigación.

El Contador Público se encuentra capacitado para:

- *“Diseñar, implantar y administrar el sistema contable de organizaciones de distinto tipo, como parte de su sistema general de información.*
- *Evaluar y emitir informes profesionales respecto de dichos sistemas y sobre los informes contables.*
- *Asesorar a la dirección de empresas y otras organizaciones en materia de cumplimiento de obligaciones en el ámbito tributario y de informes contables de uso externo, así como en sus relaciones con entidades de control estatal.*
- *Asesorar a la dirección de empresas y otras organizaciones en la interpretación de la información, especialmente la de carácter contable.*
- *Actuar como auditor externo o como consultor en materia contable y tributaria e integrar equipos multidisciplinarios para realizar consultorías organizacionales y de administración.*
- *Actuar como perito en los temas de su especialidad, a requerimiento público o privado, así como asesor en situaciones de empresas en crisis y en situaciones de conflictos de intereses, según la legislación vigente”.*¹³⁸

¹³⁷ *Ibidem*, pág. 78.

¹³⁸ CENTENO, José Sebastián, *op. cit.*

Sin menoscabar lo anterior y adhiriendo otros estudios afines, podrá realizarse como ejecutivo en empresas públicas o privadas, en otras organizaciones estatales o paraestatales, así como en entidades de control o de planificación.

Conforme lo expresado anteriormente, cabe plantearse algunos interrogantes que ayuden a tomar conciencia de lo que la realidad plantea:

“¿Los graduados en Ciencias Económicas son los que el contexto actual demanda? ¿Qué les falta en su formación? ¿Se pone demasiado énfasis en algunos aspectos y contenidos en detrimento de otros más necesarios?”

¿Cómo los ven los empresarios que demandan sus servicios? ¿Cómo quisieran que fueran?”

¿No será tiempo que universidad, egresados y empresas decidan trabajar juntos, codo a codo, en la definición del perfil del contador que la realidad de hoy y el futuro, exigen?”

Con respecto a estos interrogantes, es necesario hacer una distinción terminológica, ya que al analizar los planes de estudio de algunas facultades se puede ver que los términos "perfil" e "incumbencia" se confunden, cuando se pretende definir el primero se está asignando un listado de las incumbencias o competencias propias del título. Es por ello que resulta necesario distinguir el significado y alcance de cada uno de estos términos:

- Perfil: *“conjunto de cualidades o rasgos característicos de una persona o de una cosa”.*
- Incumbencia: *“acción, asunto, etc., que corresponde a alguien. Obligación y cargo de hacer una cosa”.*

Sobre esta base, *“el perfil académico-profesional es el conjunto de orientaciones, disposiciones, conocimientos, habilidades y destrezas que se consideran deseables y factibles para obtener un grado académico y para ejercer las labores ocupacionales coincidentes con el área del título”.*¹³⁹

A partir de aquí resurge la necesidad de fecundar un perfil académico-profesional con una proyección que trascienda el dominio de un *excelencia* neutra existente, y que alcance además el manejo instrumental y de la administración de destrezas profesionales, la consolidación de una base de racionalidad apropiada a la comprensión de los principios de la ciencia y de su aplicación; también la formación de una capacidad

¹³⁹ *Ibidem.*

crítica que permita analizar la realidad, concibiendo un destino histórico; y además, la sensibilización de un criterio moral que favorezca la valoración de cada obra dentro de los propósitos coincidentes con el interés común.

Por lo tanto, el contador, debería proyectar su imagen de manera tal de hacer crecer tanto su propia personalidad como la comunidad profesional a la cual pertenece. Para ello debería considerar, entre otros, los siguientes aspectos:

Cuadro 1: Proyección social del contador.

Proyección Social del Contador Público.	Trabajo	<ul style="list-style-type: none"> • Constancia y orden. • Claridad y limpieza. • Puntualidad y dedicación. • Sencillez y precisión. • Dominio de la profesión.
	Persona	<ul style="list-style-type: none"> • Accesible y cortés. • Culto e intelectual. • Entusiasta y optimista. • Ágil y dinámico. • Comprensivo y humano.
	Ética	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilidad. • Respeto y discreción. • Amplio criterio. • Independencia mental. • Honradez y confiabilidad.

Fuente: CRUZ, Richard A., RONDON, José M. y CASTILLO William.¹⁴⁰

El contador público tiene como cometido proporcionar un servicio profesional que supere las perspectivas de sus clientes y del público. Para lograrlo, es necesario que se someta a constantes retos con la fuerza del conocimiento y la voluntad para alcanzar así el éxito, adecuándose al continuo y permanente cambio para llegar a conseguir que la contabilidad sea dinámica y se adapte a la globalización.

Para ello, se debe tener la capacidad de comprender, asimilar y aplicar con celeridad los nuevos esquemas y tecnologías. Es aquí donde se da paso a una reflexión, y

¹⁴⁰ CRUZ, Richard A., RONDON, José M. y CASTILLO William; El Contador frente al deber moral y las decisiones administrativas. Disponible en: www.monografias.com

es, analizar realmente el compromiso que se tiene con la profesión, frente al proyecto de ley para adoptar los estándares internacionales de contabilidad, los tratados de libre comercio, y todos los cambios que se están presentando. Tanto estudiantes, como ya egresados deben actualizarse y estar a la vanguardia de la información y los avances tecnológicos.

En Argentina se habla de adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad aunque estén en el mundo desde hace un tiempo. Ellas quieren brindarle una ayuda al contador en cuanto a su trabajo profesional como ético donde estas normas sean acatadas con responsabilidad y de ocurrir lo contrario, al profesional se lo sancionaría.

Teniendo en cuenta lo anteriormente dicho, y a modo de resumen, cabe concluir, que se deben superar las limitaciones de una cultura con un esfuerzo adaptativo que, a su vez, permita a los graduados insertarse en las corrientes progresistas del pensamiento científico moderno sin desconocer la incidencia de los factores condicionantes del desarrollo profesional, trabajando científica y motivacionalmente para poder superarlos.

Idealizando lo expuesto, y conforme a lo expresado al respecto en diferentes encuentros profesionales (9º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, 1992; Encuentro Nacional sobre Formación del Profesional en Ciencias Económicas, 1998) se define el perfil del egresado del siguiente modo: *"El Contador Público deberá ser graduado universitario con sólidos conocimientos de Contabilidad, Economía y Administración, con apoyatura jurídica, lógica, matemática y de leyes del comportamiento. Será una persona creativa, imaginativa, dotada de curiosidad científica. Su pensamiento será riguroso y metódico. La honestidad intelectual será parámetro inviolable de todo su accionar. Será responsable como hombre de pensamiento de aportar claridad y lucidez a los problemas de su mundo y de su tiempo"*.

De este modo, se pretende formar un graduado universitario que tenga un perfil profesional que abarque los siguientes conceptos:

- ✓ Razonamiento riguroso, sensibilidad social y creatividad.
- ✓ Capacidad para desarrollar criterios propios, fundamentarlos y someterlos a la crítica de los demás.
- ✓ Capacidad para analizar y evaluar con rigor los procesos de la realidad económica, social y política.
- ✓ Capacidad para investigar en el área de su especialidad.

- ✓ Capacidad para desempeñarse profesionalmente en diferentes contextos organizacionales.
- ✓ Interés por actualizar y perfeccionar permanentemente sus conocimientos.
- ✓ Compromiso ético de desarrollar su profesión respetando los intereses de la sociedad.

A la luz de lo descrito, el perfil del Contador Público, al finalizar su carrera, le permitirá:

- ✓ Tener conciencia que su rol en la sociedad es de servicio.
- ✓ Actuar éticamente en todas las actividades en que le toque desenvolverse.
- ✓ Integrar grupos de trabajo, acompañando las decisiones de sus superiores.
- ✓ Planear, organizar, dirigir, ejecutar y controlar actividades de administración de recursos, tanto humanos como financieros.
- ✓ Actuar en puestos de dirección y conducción.
- ✓ Intervenir en la definición de misiones, objetivos y políticas de las organizaciones, siguiendo una metodología adecuada para la toma de decisiones e incorporando valores éticos al cumplimiento de sus responsabilidades sociales hacia la comunidad.
- ✓ Tomar conciencia de la necesidad de la permanente actualización de conocimientos y destrezas profesionales.

4.2. La formación de una personalidad ética y el respeto al código de ética¹⁴¹

Siendo, como es, la conciencia el lugar donde se produce el juicio de aplicación de la norma ética a la acción concreta, la formación de una personalidad ética consistirá en conocer debidamente esas normas y estar firmemente resuelto a actuar conforme con lo que se ha reconocido como correcto.

Muchos profesionales, habiendo avanzado notoriamente en los conocimientos científicos y técnicos que hacen a la profesión, han quedado en el orden ético, con el desarrollo que le dieran sus padres y le inculcaran en la escuela. Este desarrollo, no llega a ser

¹⁴¹ VITTA, José Vicente, *op. cit.*, pág. 68.

suficiente a esta altura de la vida y de los acontecimientos. Se necesita cultivarlo, acrecentarlo, con la misma dedicación que se ha puesto en aquellos otros conocimientos.

Se hace necesario y urgente, conocer con precisión el porqué de la conducta y los principios por los que se debe regir la actividad del Contador Público, para conformarla de un modo racional y libre, hacia la consecución del bien. Y, en esta tarea, es de gran ayuda, como lo ha sido y lo es en el orden práctico-profesional, el apoyo permanente, y cada vez más progresivo, de las entidades profesionales. Allí, es donde las charlas, conferencias, jornadas, etc. referidas a la ética con relación a las actividades profesionales y a la propia personalidad profesional, fundamentan debidamente el quehacer profesional.

Otra importante y esencial participación de las entidades, lo constituye la promulgación y vigilancia del Código de Ética Profesional. Dicho Código, se refiere, en síntesis, a la responsabilidad que tiene la profesión ante la sociedad de actuar con preparación y calidad profesional, y sostener un criterio libre e imparcial; se refiere también a las responsabilidades hacia quienes patrocinan sus servicios, que consisten en servirles con lealtad, guardar el secreto profesional y rechazar tareas que no cumplan con la moral; asimismo, se refieren a los deberes hacia la profesión misma; respetar a los colegas y a la profesión, dignificar la imagen profesional a base de calidad, y mantener las más altas normas profesionales y de conducta; y contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión.

4.2.1. Comportamientos y cualidades esperadas¹⁴²

En base a lo antedicho, es que del Contador Público en el ejercicio profesional, se esperan determinados comportamientos:

- ✓ Frente a sus colegas:

Lo ideal en las relaciones de los contadores públicos con todos aquéllos que laboran dentro de la función contable, sería que existieran vínculos de compensación y no de competencia. El profesional, tiene para con sus colegas, en mucha mayor proporción que para el resto de sus semejantes, el deber de ser justos y honrados. Deben, entre otras, presentar las siguientes cualidades:

- **Compañerismo:** Entre los profesionales debe existir la armonía y estimación, pues éstos son el resultado de las buenas relaciones producto de las actuaciones civilizadas regidas por normas preestablecidas.

¹⁴² CRUZ, Richard A., RONDON, José M. y CASTILLO William; op. cit.

- **Solidaridad:** El Contador Público realiza un acto solidario cuando cumple con los principios y normas que rigen el ejercicio de la profesión, a fin de que sus metas y objetivos se materialicen de una manera real y positiva.

- **Respeto mutuo:** Es una de las cualidades más importantes que deben cumplir los profesionales, porque es así como se da muestra de apego a los más elementales principios éticos. Debe prevalecer su trato sincero y honorable. El descrédito de la profesión y el interés personal de dañar la reputación de los colegas con calumnias, manifestando sus defectos, su falta de credibilidad, culpando a éstos de los errores que otros cometen es faltar al respeto.

✓ Frente a sus clientes:

El comportamiento que debe exhibir el Contador frente a su cliente o empleador es una conducta cordial y respetuosa. Es a éste a quien le corresponde actuar correctamente por la formación superior que ha adquirido.

Algunas actitudes que se deben poseer al tratar con quienes solicitan los servicios profesionales son:

- **Cordialidad:** Es una fuente generadora de buenas relaciones, la cual debe mantenerse frente a los clientes de una manera sincera.

- **Respeto:** El profesional está obligado a respetar los acuerdos a los que ha llegado con el cliente, empresa o casa en la cual labora.

- **Seriedad:** Todo contador debe ser caballeroso. Sus actos y conducta deben hablar por él, en el día a día de los quehaceres de la profesión éste debe presentar las más altas credenciales de seriedad.

4.2.2. Perfil ético del contador¹⁴³

Es importante hacer notar que el Contador Público debería contar con un perfil ético que lo hiciese destacarse como persona y como profesional y todos los responsables en lograrlo, deberían luchar permanentemente por este objetivo, logrando así un destacado crecimiento de la comunidad profesional y de la sociedad en general. Existen, siguiendo a Vitta¹⁴⁴, ocho atributos que permanecen vigentes permanentemente y que deberían estar presentes en la configuración de la personalidad profesional. Ellos son:

¹⁴³ VITTA, José Vicente, *op. cit.*, pág. 88.

¹⁴⁴ *Ibidem*, pág. 89.

1. Integridad:

El término, lo define el diccionario como *“calidad de íntegro, entero”*. Se está, entonces, frente al hombre entero: probo, honrado, recto, desinteresado.

La integridad, se fundamenta en una rectitud de ánimo, que erige a la prudencia como coordinadora del ejercicio profesional. De esta forma, se intenta dar el mejor servicio al cliente, no perjudicar a terceros y ser útil a la comunidad profesional y a la civil en general. De ninguna manera, debe confundirse ser prudente con ser cobarde. *“El profesional íntegro, nunca recurrirá a la prudencia para realizar una acción u omisión en contra de la Justicia, particularmente cuando se intente afectar la sana convivencia empresarial o social en general. Tendrá siempre muy presente, que es el hombre el sujeto de toda actividad comunitaria, y actuará en consecuencia. Ese gran respeto por las personas, de ninguna manera podrá justificar actos de sumisión u obsecuencia antes disposiciones autoritarias, en desmedro del recto orden económico, empresarial o social”*.

El profesional, será estrictamente respetuoso de todas las disposiciones legales, debidamente establecidas y de las emanadas de su entidad profesional. No intervendrá, cuando su actuación no sólo pueda ostensiblemente ir en contra de la Justicia, sino cuando pueda utilizarse para confundir o sorprender la buena fe de terceros, atentar contra la ley, el interés público o el de la profesión. No suscribirá documentación relativa a su actuación profesional, cuando ésta no haya sido realizada con su intervención y/o adecuada supervisión personal. A nadie permitirá ejercer la profesión en su nombre, ni facilitará que persona alguna pueda aparecer como profesional, sin serlo. No aceptará participaciones ni comisiones por actividades profesionales de otros colegas, si en las mismas no ha tenido actuación personal alguna, ni corresponden a labores de una común asociación profesional. Tampoco aceptará ese tipo de retribuciones por negocios, asuntos u operaciones que, con motivo de su actividad profesional, se hayan concretado con terceros, profesionales o no.

Atenta contra la integridad profesional, la circunstancia de que el profesional haya sido condenado judicialmente por un delito económico, que afecte su buen nombre y honor. No aceptará o acumulará cargos, funciones, tareas o asuntos, que sean imposibles de atender personalmente.

Este atributo, la integridad, es prioritario en el perfil del contador, y debería hacerse mayor hincapié en él.

2. Veracidad:

“Consiste en la disposición de la voluntad tendiente a manifestar fielmente la verdad”.

Como todas las virtudes, su ejercicio debe estar ordenado por la prudencia. Puede esto significar, en ocasiones, que no debe expresarse una verdad, pero de ninguna manera y en ningún caso se puede justificar una mentira. *“La verdad prudente, es el basamento de la convivencia cordial y serena, en el ámbito laboral de la sociedad, la empresa y el estudio profesional”.*

Todo informe, dictamen o actuación profesional, escrita o verbal, no debe prestarse a confusión, llevar a equívocos o a error. Si bien puede no hacerse referencia a hechos carentes de significación o materialidad, este temperamento no es aceptable cuando tales hechos sean el objeto del informe solicitado. Debe recordarse que *“la jactancia es un método utilizado para aparentar conocimientos o actitudes que no se poseen”.* Se prescindirá de ella. Expresamente no se utilizará, para evitar el reconocimiento de errores o hacer valer conclusiones impropias, tanto en el orden de la labor ordinaria, como de la investigación. En este último campo, la veracidad permanece defendiendo sus fueros también en las publicaciones referidas a investigaciones conjuntas. No corresponde, desde luego, omitir el nombre de quienes hayan colaborado, o agregar, por el contrario, el de quienes no tuvieron participación alguna. Corresponde se establezca definitivamente la participación de cada integrante. No es correcto, hacer adelantos de un trabajo conjunto, sin autorización de todos los componentes.

3. Objetividad:

“La objetividad, es una de las formas de la integridad intelectual”.

“El contador debe impedir que su observación de los hechos quede penetrado de sus deseos, simpatías o aversiones”.

Toda registración debe correlacionarse con un comprobante; todo relevamiento, con su documentación; toda estimación, con un razonamiento expreso. Los papeles de trabajo, son la garantía de un trabajo objetivo. No se debe concluir un tema, sin analizar todas las alternativas.

En el orden de la investigación, *“la objetividad comienza con un conocimiento de la realidad que incluye la aprehensión, organización, coordinación y control de los valores, las operaciones y las actividades de la empresa. Sus conclusiones deben ser objetivamente útiles, para poder pretender ser contables”.*

Esta objetividad debe primar, también y fundamentalmente, en la apreciación de las personas. Los juicios “a priori” suelen ser causas de grandes equivocaciones e injusticias. No debe dirimirse una diferencia personal, sin escuchar a todas las partes.

4. Independencia:

“Cuando en el ejercicio de actividades públicas o privadas, interviniese un contador en un determinado asunto, él, no debe prestar sus servicios a terceros vinculados con el mismo asunto, hasta que haya transcurrido un tiempo prudencial (en Argentina, como mínimo, dos años) de finalizada su actuación, salvo que mediare notificación fehaciente a las partes interesadas y las mismas no manifestasen oposición alguna en un plazo adecuado”.

El contador, debe abstenerse de emitir informes, dictámenes o certificaciones que estén destinados a terceros o a hacer fe pública, cuando sea propietario, socio, administrador de la sociedad, del ente o de la entidad económicamente vinculada, sobre las cuales verse el trabajo; excepto cuando sea socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro o de sociedades cooperativas. Idéntica abstención corresponde cuando los cónyuges, los parientes por consanguinidad en línea recta, los colaterales hasta el cuarto grado inclusive y los afines dentro del segundo grado, estén comprendidos entre las personas mencionadas. También debe abstenerse, cuando tenga relación de dependencia con el ente o respecto de personas, entidades o grupos de entidades económicamente vinculadas.

Deberá proceder de la misma manera, cuando tenga intereses económicos comunes con el cliente, o sea el accionista, deudor, acreedor o garante del mismo o de las entidades económicamente vinculadas, por montos significativos en relación al patrimonio del cliente o de los suyos propios.

La abstención del contador también corresponde, cuando las remuneraciones intentan ser contingentes o dependientes de las conclusiones o resultados de las tareas o pactadas en función del resultado de las operaciones del cliente.

En los casos de sociedades de profesionales, las restricciones se harán efectivas a todos los socios del profesional.

5. Competencia:

“El sentido originario de virtud, comprende tanto el saber hacer técnico, como el saber hacer ético. El primero consiste en el “bien hacer” y el segundo en el “hacer bien”. Muchos de los malentendidos sobre las relaciones profesionales y la ética se deben a

haber separado esos dos aspectos. Se trata, en definitiva, nada más ni nada menos, que *“hacer bien, el bien”*.

Es imposible afirmar, con verdad, que un profesional haya actuado éticamente, si ha realizado un trabajo con evidente desconocimiento científico y/o técnico, sobre el particular.

“El contador público, debe ser poseedor de un hábito de estudio”. La respuesta a una cuestión nueva, no se puede improvisar, sino que ha de ser antes estudiada y para eso se precisa disponer de la información necesaria.

El profesional, debe ser actualizado, y aprovechar, para ello, el apoyo valioso que al respecto prestan las entidades profesionales.

6. Lealtad:

Este atributo es uno de los más considerados en la vida de relación y califica a un hombre valioso.

“La lealtad es contraria a la obsecuencia. Nadie puede esgrimirla para justificar su servilismo. La lealtad exige veracidad y fortaleza, para reconocer errores propios o ajenos y, sobre todo, para prevenirlos con valentía. Esta lealtad, abarca una variada gama de beneficiarios: el cliente, la empresa, los terceros, los otros profesionales, las entidades que agrupan a la profesión y la sociedad civil en general. Un deber de lealtad para todos ellos, es no utilizar jamás la técnica para distorsionar la realidad”.

Los compromisos profesionales, sean verbales o escritos, deben estrictamente cumplirse. No se debe interrumpir la prestación de servicios profesionales, sin comunicación previa al cliente y con antelación razonable. Habiendo cesado la relación profesional con el cliente, no deben retenerse, bajo ningún concepto, documentación alguna que le corresponda.

La lealtad con los colegas y la profesión, obliga a las asociaciones entre contadores públicos constituidas para desarrollar actividades relacionadas con la profesión, a dedicarse exclusivamente a la prestación de esos servicios.

“El contador público, no formulará manifestaciones, que puedan significar menoscabo a otro u otros profesionales, en su idoneidad, prestigio o moralidad”. Cuando actúe por delegación de otro profesional, debe abstenerse de recibir honorarios o cualquier otra retribución, sin autorización de quien le encomendó la tarea. Tampoco debe intervenir en asuntos en que actúe otro colega, ni atraer sus clientes, pero tiene

derecho a prestar sus servicios, cuando le sean requeridos, previa comunicación fehaciente al otro profesional.

Cuando se desvinculen profesionales que hayan colaborado mutuamente, y alguno de ellos continúe atendiendo a ex – clientes comunes, los restantes deben abstenerse de promover la atracción para sí de dichos clientes. Debe evitarse la intervención de gestores, para la obtención o promoción de la clientela.

“La lealtad a la profesión y a sus instituciones, exige que el contador no se asocie, para el ejercicio profesional, con quienes carezcan de título universitario habilitante. Ese mismo tipo de lealtad, exige el cumplimiento, vigilancia y concreción de honorarios dignos y justos, que contemplan, de existir, las pautas indicativas provistas por la entidad profesional”.

No deben actuar en institutos de enseñanza no oficializados que desarrollen sus actividades mediante propagandas o procedimientos incorrectos, o que emitan títulos o certificados que induzcan a confusión con los propios del contador público. Los títulos y designaciones de cargos en entidades representativas de la profesión, sólo pueden ser enunciados al actuar en nombre de esas entidades, o como relación de antecedentes.

7. Discreción:

“El hombre discreto sabe manejar el arma altamente peligrosa, para extraños y para el que la utiliza, de la lengua. La discreción es una manifestación del pudor que debe cubrir nuestra actividad profesional. El cliente le confía mucho al profesional, o tal vez poco, pero, cualquiera sea la envergadura, nunca ha dejado de ser algo de él, que no le pertenece al profesional, que solamente se le ha confiado para poder desarrollar una tarea profesional específica. Al contador le toca hacer honor a esa confianza”.

El contador, no divulgará asunto alguno sin la expresa autorización del cliente a quien ataña. Tampoco utilizará, en provecho propio o de terceros, el conocimiento que su tarea profesional le ha brindado en orden a los negocios del cliente.

El llamado “secreto profesional” debe ser respetado celosamente. Sólo se puede aceptar su no cumplimiento, cuando se deba brindar información absolutamente insustituible, con relación a la defensa personal del contador público o cuando concurra obligación legal.

La discreción debe también manifestarse en la publicidad de los servicios profesionales. Esta debe ser mesurada, limitándose a enunciar el nombre y apellido,

título, especialidad, domicilio y teléfono. Los integrantes de asociaciones de profesionales pueden agregar la denominación de la sociedad.

8. Solidaridad:

“El hombre, siendo un ser libre y por lo tanto responsable de su verdad y su destino, es un ser naturalmente sociable y precisa de la vida en sociedad con sus semejantes para realizar su felicidad plena. Esas comunidades, fundamentan su recta existencia en tres principios básicos que custodian la libertad personal: el bien común, la subsidiaridad y la solidaridad”. El primero, va en auxilio de las distintas tareas del hombre, el segundo delimita la injerencia de los distintos órganos sociales y el último, que ahora interesa, aglutina el accionar personal en una colaboración mutua tendiente a que cada uno logre el pleno desarrollo individual, a que, sin excepción, está llamado. Esa colaboración mutua, parece ser uno de los grandes desafíos de hoy en día y del perfil del futuro graduado, *“disponerse a vivir conforme a la enorme dignidad humana, propia y del semejante, por la que el hombre es hombre, y la vida vale la pena de ser vivida”.*

La solidaridad con los colegas, lleva al apoyo adecuado de sus iniciativas en beneficio común, a la participación y/o ayuda, en orden a la orientación, capacitación y perfeccionamiento profesional, al respaldo y/o defensa ante injusticias, y a un cuidado extremo de la vida de convivencia mutua.

En el mismo orden y abarcando la actividad profesional en general, el contador público colaborará estrechamente con su entidad profesional, protegerá y defenderá su adecuado “status” jurídico, participará en lo posible en las distintas comisiones, rechazará toda injerencia indebida, bregará por el respeto a la subsidiaridad, particularmente en cuanto a determinaciones del Poder Público que sean propias de la finalidad de la entidad.

En su conducta social, el contador público, no podrá favorecer, promover o ejecutar acciones que atenten contra *“la libertad personal, la dignidad humana y la necesaria pluralidad propia de un sistema democrático”.*

4.3. La ética y el profesional de hoy. Casos prácticos

4.3.1. Décima sexta Jornadas Nacionales de Jóvenes

Profesionales

“El joven profesional en Ciencias Económicas presenta una actitud ambigua en lo referente al Código de Ética, el contenido de sus disposiciones y las consecuencias prácticas que genera”¹⁴⁵.

En la sociedad se encuentran diversos actores interesados en el análisis de las causas que generan el desconocimiento fáctico de las disposiciones del Código de Ética por parte de los jóvenes profesionales en Ciencias Económicas, entre ellos están las universidades, los consejos profesionales y la F.A.C.P.C.E.. No obstante el manifiesto interés, es importante definir cursos de acción por parte de estas instituciones para lograr una “jerarquización ética”.

“Mucho se ha escrito a lo largo de la historia de la humanidad sobre la ÉTICA, entendida ésta como la cualidad de “hacer bien el bien”. Mucho también se ha escrito sobre la ÉTICA PROFESIONAL, entendida ésta como la traslación al ámbito del ejercicio de una profesión en particular, los principios de la ÉTICA GENERAL”¹⁴⁶.

En todas las jurisdicciones del país se encuentran vigentes disposiciones de tipo ético que rigen la actividad profesional de los matriculados y cuyo cumplimiento está reservado al Tribunal de Ética respectivo.

Resulta interesante conocer acerca de la consideración tienen respecto de las normas de ética en el ejercicio de la profesión contable, principalmente por los recién graduados. Para ello, se acude a un estudio que expone la 16ª Jornada Nacionales de Jóvenes Profesionales, en el cual se consultó a jóvenes profesionales mediante encuestas que permitieran contar con manifestaciones precisas sobre los siguientes aspectos:

- ✓ *“Grado de conocimiento de las disposiciones del Código de Ética.*
- ✓ *Aplicación práctica de las disposiciones en el ejercicio habitual.*
- ✓ *Dudas más frecuentes respecto de las disposiciones”¹⁴⁷.*

¹⁴⁵ *La ética y el joven profesional en Ciencias Económicas: diagnóstico actual y proyección –Propuestas de Jerarquización*, 16º Jornadas Nacionales de Jóvenes Profesionales – Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Catamarca, 24, 25 y 26 de Septiembre de 2009, pág. 2. Disponible en:

http://www.facpce.org.ar/web2011/files/img_prof_art_tec/la_etica_y_el_joven_profesional.pdf

¹⁴⁶ *Ibidem*, pág. 4.

¹⁴⁷ *Ibidem*, pág. 5.

El muestreo a realizar planteaba el desafío de *saber elegir* la muestra, tanto desde el punto de vista cuantitativo como cualitativo. Es por ello, que las encuestas fueron realizadas a integrantes de las Comisiones de Jóvenes Profesionales y Capacitación y Acción Social del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Mendoza, y a los miembros del Centro de Egresados de la Facultad de Ciencias Económicas y Jurídicas de la Universidad del Aconcagua.

Sin entrar a considerar las particulares connotaciones que los resultados arrojaron, el común denominador de la encuesta puede resumirse en lo siguiente:

1. ***“Respecto al conocimiento del Código de Ética vigente: conocimiento parcial de las disposiciones”***¹⁴⁸, debido a que planes de estudio de la asignatura Práctica Profesional (o equivalente) incluyen en su programa el estudio del Código de Ética.

2. ***“Respecto de la aplicación práctica de las disposiciones del Código de Ética en el ejercicio profesional habitual: aplicación precaria o prácticamente nula”***¹⁴⁹. Se presenta una falta de conocimiento práctico aplicado de las disposiciones del Código de Ética. Textualmente definido en la mayoría de los casos como *“un montón de reglas bonitas que no sirven de aplicación en la práctica”*¹⁵⁰.

3. ***“Dudas más frecuentes respecto a las disposiciones: fue el más delicado de los aspectos, ya que reveló confusión y desconocimiento de aspectos tan fundamentales del Código de Ética Unificado como:***

- *Retención de documentación del cliente (art. 12)*
- *Procedimiento de captación de clientes de colegas (art. 18 y 19)*
- *Relaciones entre colegas (art. 23)*
- *Publicidad (art. 27)*
- *Secreto profesional (arts. 28 a 32)*
- *Independencia (arts. 39 a 44)”*.¹⁵¹

De lo anteriormente dicho, en concordancia con lo expuesto en la Jornada, se puede concluir que:

✓ Los jóvenes profesionales en Ciencias Económicas (considerando siempre una generalidad que admite excepciones particulares) carecen de un acabado conocimiento práctico de las disposiciones del Código de Ética.

¹⁴⁸ *Ibidem*, pág. 5.

¹⁴⁹ *Ibidem*, pág. 5.

¹⁵⁰ *Ibidem*, pág. 6.

¹⁵¹ *Ibidem*, pág. 6.

✓ No existe ninguna motivación personal o particular para un conocimiento acabado de una materia a la que se refieren como *un montón de reglas bonitas que no funcionan en la práctica*.

✓ No existe una visión de las consecuencias prácticas de la ética profesional, es decir, no existe correlación entre las disposiciones normativas y el ejercicio profesional.

✓ Existe total desconocimiento o un conocimiento errado de principios fundamentales para el ejercicio profesional.

El interrogante que se plantea ante esta situación es: ¿Cómo se llegó a esta circunstancia? y ¿Qué factores influyeron decisivamente para arribar a esta situación?

La realidad descrita anteriormente, *“si bien constituye el resultado de una actividad de muestreo y puede haber quien considere que la muestra no es representativa del universo, es un llamado de atención para todos los integrantes del proceso de formación de profesionales en Ciencias Económicas”*¹⁵². Ante esta situación se plantea el papel que deben cumplir cada uno de los actores interesados:

1. El Papel de las Universidades

En un relevamiento efectuado a los planes de estudios de las facultades de Ciencias Económicas de las universidades tanto públicas como privadas de la provincia de Mendoza, se encontró que la primera mención al Código de Ética Unificado para Profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina se realiza en la asignatura Práctica Profesional (o su denominación equivalente), como una unidad o bolilla particular y autónoma en el bloque temático de la ‘Organización de la profesión contable’. *“Los acelerados tiempos de cursado y la vorágine con la que los docentes deben dictar sus asignaturas, impiden que el desarrollo de los contenidos vinculados al Código de Ética tengan la cantidad y calidad de tiempo que requiere”*¹⁵³.

A raíz de entonces, se plantea ¿Cómo hacer para otorgarle al futuro profesional herramientas prácticas desde la universidad sobre aspectos éticos? La alternativa propuesta en mencionada Jornada es que *“la organización de talleres prácticos de asistencia obligatoria coadyuvaría a mejorar (al menos inicialmente) el precario tratamiento que actualmente se le otorga a los contenidos éticos”*¹⁵⁴.

¹⁵² *Ibidem*, pág. 7.

¹⁵³ *Ibidem*, pág. 7.

¹⁵⁴ *Ibidem*, pág. 7.

La conformación de Comisiones de Ética dentro de los Consejos Académicos de las respectivas Facultades y la interacción de esta con las cátedras de Actuación Profesional podrían darle el encuadramiento institucional necesario para que la acción inicial se convierta en una política de actuación.

2. El papel de los Consejos Profesionales

*“Los Consejos Profesionales no quedarían exentos de la posibilidad de desarrollar actividades tendientes a profundizar las disposiciones del Código de Ética, no solamente las que puedan ser dirigidas a los jóvenes profesionales, sino a toda la matrícula”*¹⁵⁵. Por supuesto que el mayor interés por la cuestión ética podría surgir en el seno de las Comisiones de Jóvenes Profesionales, motivado por el desconocimiento acabado de la cuestión por parte de sus componentes. Pero se cree que la acción más fuerte puede originarse a través de los Tribunales de Ética, cuyas normas de funcionamiento no forman parte del cuerpo normativo del Código de Ética Unificado, sino que son conformados a través de resoluciones de los consejos profesionales respectivos (en el caso de Mendoza, la Resolución 1.350/01) con su estructura y funcionamiento particular. El aporte que puede realizar el Tribunal de Ética a la publicidad de la normativa es fundamental, *“pues es quien más conoce la generalidad de las violaciones más comunes a las disposiciones del Código de Ética y quien puede adoptar una función de “docencia” que conviva con la función “de contralor” que le corresponde”*¹⁵⁶. Las formas de llevar a cabo esta función son variadas y podrían abarcar desde seminarios, talleres prácticos, a jornadas sobre ética profesional con una breve reseña con las causas más comunes que se presentan en el Tribunal.

3. El Papel de la F. A. C. P. C. E.

Aquí cabe preguntarse si ¿La F.A.C.P.C.E. puede jugar algún papel en profundizar el tratamiento de las normas de Ética Profesional? La respuesta es afirmativa y se fundamenta a continuación.

“Como es de público conocimiento, a partir del año 1.998, la profesión contable argentina comenzó un proceso de apertura hacia normas internacionales, cuyo punto máximo ha sido alcanzado con la aprobación de la Resolución Técnica 26, quien fija la obligatoriedad de utilizar las Normas Internacionales de Información Financiera para

¹⁵⁵ *Ibidem*, pág. 7.

¹⁵⁶ *Ibidem*, pág. 8.

cierto tipo de entes a partir de 2.011"¹⁵⁷. De todos modos, toda esta tendencia a adoptar normas contables de *alta calidad* no ha significado el intento de adopción del Código de Ética para Contadores Profesionales de la Internacional Federation of Accountants (I. F. A. C.).

Es importante destacar, como se indicó en la 16° Jornada, en el análisis Código F. A. C. P. C. E. vs. Código I. F. A. C. la distinta importancia que se le otorga a las normas de ética dentro del cuerpo ordenado de Normas Contables Profesionales. *"Si se analiza la estructura de los Pronunciamientos emitidos por el Comité Internacional de Normas de Auditoría y Servicios de Seguridad, se observa que el punto de referencia de las mismas, lo constituye el Código de Ética para Contadores Profesionales de la Internacional Federation of Accountants (I. F. A. C.)"*¹⁵⁸. ¿En qué puede fundamentarse tal vínculo? Inicialmente, se podría inferir que se trata de una cuestión de estructura organizativa, dado que dentro de I. F. A. C., encontramos tanto el International Auditing and Assurance Standards Board (I. A. A. S. B) que es el encargado de la emisión de las normas internacionales de auditoría, como el International Ethics Standard Board for Accountants (I. E. S. B. A.), quien elabora el Código de Ética para Contadores Profesionales. Pero rápidamente, esta inferencia queda desacreditada, al entender que existe un macro propósito particular:

- Desde un punto de vista filosófico: *"jerarquiza el contenido ético que debe tener todo acto que represente ejercicio profesional, ubicando al Código de Ética en la cúspide de la pirámide normativa"*¹⁵⁹.

- Desde un punto de vista práctico: logrando un doble sentido:

- ✓ *"Determinar que cuestiones no previstas en las normas internacionales de auditoría sean resueltas bajo el imperio del Código de Ética Internacional.*

- ✓ *Determinar como referencia obligada ante situaciones que representen disyuntivas éticas, la aplicación del Código de Ética Internacional"*¹⁶⁰.

En estos tiempos, donde la mirada de la profesión contable argentina en la búsqueda de la adopción de estándares contables de alta calidad lleva a la consideración de normas y pronunciamientos internacionales, se cree que es importante sumar a esta óptica la especial consideración que los organismos profesionales internacionales

¹⁵⁷ *Ibidem*, pág. 8.

¹⁵⁸ *Ibidem*, pág. 9.

¹⁵⁹ *Ibidem*, pág. 9.

¹⁶⁰ *Ibidem*, pág. 9.

(especialmente la I. F. A. C. y dentro de ella el I. A. A. S. B. y el I. E. S. B. A.) han efectuado sobre los principios éticos en general y sobre el Código de Ética para Contadores Profesionales de I.F. A. C. en particular y la ubicación que se le otorga al mismo dentro de la estructura de normas internacionales (de auditoría en este caso).

*“La situación actual del país dista mucho de ser la ideal, incluso de ser la mínimamente deseable. A la circunstancia de no existir uniformidad en los Códigos de Ética aprobados en cada jurisdicción por los respectivos consejos profesionales, se suma su llamativa falta de consideración en los cuerpos ordenados de normas contables profesionales vigentes”*¹⁶¹. Es posible que el hecho de no contar en todas las jurisdicciones con el mismo Código impida otorgarle la importancia que realmente se merece. De todos modos, este no es motivo suficiente para el tratamiento precario que hoy se presenta.

4.3.2. Distintos fallos acerca de la actuación del profesional en relación con la ética

4.3.2.1. Actuación profesional del Contador Público. Como asesor¹⁶²

•••| Expediente: 10.055 Fallo Sala 2 (06/10/1987). Sanción: Advertencia.

Infringe el art. 8º del Código de Ética el profesional que prepara un estado contable para una empresa no basándose en documentación de respaldo sino en "manifestaciones verbales del cliente" y conociendo que era para petitionar un préstamo bancario, por cuanto dicho estado pudo usarse para sorprender la buena fe de terceros.

•••| Expediente: 21.542 Fallo Sala 2 (27/04/2004). Sanción: Amonestación privada.

Viola el Código de Ética el profesional que publica en el Boletín Oficial un aviso sobre la transferencia de un fondo de comercio sin la autorización ni el consentimiento de la propietaria.

¹⁶¹ *Ibidem*, pág. 9.

¹⁶² CPCE de la CABA-Tribunal de Ética Profesional, *Consulta Fallos*, disponible en: <http://cpapp.cponline.org.ar:8080/TribunalConsultaFallos/servletCentral?accion=MuestraCaratula>

•••| Expediente: 14.009 Fallo Sala 1 (28/05/1997). Sanción: Apercibimiento público.

Comete falta ética el profesional que presupuesta y cobra honorarios por la realización de trámites para la obtención de beneficios jubilatorios, no realiza la tarea encomendada y retiene la documentación entregada por su cliente.

4.3.2.2. Actuación profesional del Contador Público. Como auditor, revisor o certificante¹⁶³

•••| Expediente: 16.673 Fallo Sala 1 (28/05/1998). Sanción: Amonestación privada.

Comete falta ética el profesional que, en un formulario de declaración jurada impositivo, imita la firma de otro profesional que había suscripto el informe para fines fiscales, F. DGI 760/C, en carácter de auditor.

•••| Expediente: 15.978 Fallo Sala 1 (10/09/1998). Sanción: Apercibimiento público.

Comete falta ética el profesional que al emitir un informe de auditoría informa que los estados contables surgen de registros contables llevados legalmente cuando, según constancias, no se encontraban transcriptos en el libro de Inventarios y Balances del ente (una obra social) sino en el de otro ente (un sindicato). Además se determina un atraso considerable en el libro Diario.

•••| Expediente: 17.459 Fallo Sala 2 (28/10/1999). Sanción: Advertencia.

Comete falta ética el profesional que admite no haber revisado adecuadamente un informe de auditoría que contiene una referencia errónea sobre el monto de una deuda por el impuesto a los ingresos brutos.

•••| Expediente: 9.701 Fallo Sala 1 (29/12/1986). Sanción: Amonestación privada. Nota: Sanción confirmada por el Consejo (26/08/1987) .9781 Fallo Sala 1 (26/11/1986) Advertencia.

¹⁶³ *Ibidem.*

Confunde la buena fe de terceros el auditor que dictamina favorablemente sin salvedades sobre estados contables que no han sido ajustados por inflación y no cuantifica la significación de las desviaciones.

4.3.2.3. Actuación profesional del Contador Público. Como funcionario público¹⁶⁴

•••| Expediente: 16.208 Fallo Plenario (17/11/1999). Sanción: Cancelación de la Matrícula. Nota: Sanción confirmada por el Consejo (22/11/2000) y confirmada por la Cámara (07/03/2003).

Viola el Código de Ética el matriculado que siendo inspector de la D.G.I. solicita una suma de dinero a una empresa para elaborar un dictamen favorable y evitar el pago de una abultada cifra. El mismo es condenado penalmente por el delito de exacciones ilegales con el accesorio de la inhabilitación especial para desempeñar cargos públicos por el término de seis años en razón de su accionar ilícito que se tuvo probado se vinculaba a su calidad de Contador Público Nacional.

4.3.2.4. Actuación profesional del Contador Público. Como perito judicial¹⁶⁵

•••| Expediente: 22.514 Fallo Sala 2 (02/11/2004). Sanción: Advertencia. Nota: 15.183 Fallo Sala 2 (18/02/1997) Amonestación privada. Sanción confirmada por el Consejo (11/03/1998). 11.530 Fallo Sala 1 (10/04/1991) Advertencia.

Al mudarse de domicilio el perito debe comunicar tal circunstancia a la Cámara donde está inscripto para que ésta comunique tal cambio a los Juzgados, sin perjuicio de la obligación del profesional de comunicar la constitución de un nuevo domicilio en los expedientes en los que esté actuando.

•••| Expediente: 24.564 Fallo Sala 1 (15/11/2006). Sanción: Advertencia. Nota: 22.040 Fallo Sala 4 (23/06/2004) Advertencia. 15.818 Fallo Sala 2 (18/03/1997) Apercebimiento público.

¹⁶⁴ *Ibidem.*

¹⁶⁵ *Ibidem.*

Demora injustificadamente la tramitación de un expediente judicial, el perito que habiendo aceptado el cargo, no presenta su trabajo, alegando razones laborales por las cuales debió ausentarse al interior del país.

•••| Expediente: 16.149 Fallo Sala 2 (22/10/1997). Sanción: Amonestación privada. Nota: 16.056 Fallo Sala 2 (12/10/1997) Amonestación privada. 18.303 Fallo Sala 1 (26/04/2000) Advertencia. 17.640 Fallo Sala 2 (12/05/1999) Advertencia. 24.754 Fallo Sala 1 (18/04/2007) Advertencia. 24.227 Fallo Sala 4 (25/04/2007) Advertencia

Comete falta ética el perito que al ser intimado a presentar su informe no hace saber al Juzgado las dificultades que encuentra para realizar su tarea.

4.3.2.5. Actuación profesional del Contador Público. Como síndico¹⁶⁶

•••| El Tribunal de Ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Mendoza suspendió por un año la matrícula de una contadora por *negligencia y una serie de errores graves* en su actuación como síndica de la quiebra del Banco Multicrédito.¹⁶⁷

Los incumplimientos a las normas éticas de la profesión que se le atribuyen son: faltas en el control interno; pago de sueldos a empleados y profesionales contratados sin autorización judicial; diferencias significativas entre las registraciones contables en los balances y las rendiciones de cuenta presentadas; incumplimiento por parte de los profesionales contratados para la realización de cobranzas; pago de créditos de manera irregular y falta de comprobantes de ingresos.

Estas irregularidades también fueron detectadas y sancionadas por el juez de la quiebra de Multicrédito que, en marzo de 2000, dictaminó la remoción de la contadora como síndica del proceso administrativo.

Según aclaró el presidente del Tribunal, “la mala administración del cobro de lo que se adeudaba a Multicrédito, perjudicó a miles de ahorristas que no pudieron recuperar el dinero depositado”. Y aseguró que las pruebas que se acompañaron “evidencian la violación a las normas éticas”.¹⁶⁸

¹⁶⁶ *Ibidem.*

¹⁶⁷ BADALONI, Roxana, *Suspenden por falta de ética a una contadora del caso Multicrédito*, Diario Los Andes, (Mendoza, 30/10/2002), disponible en <http://www.losandes.com.ar/notas/2002/10/30/sociedad-53496.asp>

¹⁶⁸ NAVARRO, Miguel, citado por BADALONI, Roxana, *op. cit.*

•••| Expediente: 10.467 Fallo Sala 1 (09/06/1989). Sanción: Amonestación privada.

Viola normas éticas el síndico concursal que es removido por haberse presentado escritos con su firma falsificada, de acuerdo con una pericia caligráfica que no es impugnada en el estado procesal oportuno. Ello prueba que el profesional practicó y consintió una delegación de funciones prohibida por el art. 276 de la ley 19.551.

•••| Expediente: 15.809 Fallo Sala 1 (28/05/1997). Sanción: Apercibimiento público.

Procede el Archivo sin sumario de las actuaciones cuando la Justicia dispone la remoción de un síndico concursal que no ha aceptado el cargo en tiempo propio en razón que en la cédula de notificación no se individualiza el nombre y apellido del receptor de la misma. Ello porque la duda que genera la imposibilidad de identificar el receptor de la cédula, debe ser interpretada a favor del matriculado.

•••| Expediente: 11.147 Fallo Sala 2 (15/04/1999). Sanción: Amonestación privada.

Comete falta ética el profesional que se desempeña como síndico y contador certificante en empresas con las que tiene incompatibilidad por parentesco directo con sus directores y principales accionistas.

•••| Expediente: 9.305 Fallo Plenario (04/04/1988). Sanción: Suspensión en el ejercicio de la profesión por seis meses. Nota: (por ésta y otras faltas). Sanción confirmada por el Consejo (14/12/1988).

Comete falta ética el síndico societario que emite informe favorable sobre estados contables cuando se comprueba que éstos no surgen de las registraciones contables.

CONCLUSIÓN

Los graduados en Ciencias Económicas se encuentran actuando y asesorando a entidades de todo tipo, junto con profesionales universitarios de otras disciplinas y directivos o ejecutivos con o sin formación universitaria, enfrentándose a diversas problemáticas en el desempeño profesional, por lo que constantemente se debe reflexionar y optar entre lo bueno y lo malo.

La ética profesional puede ser concebida como el arte de ejercer la profesión, que permite adecuar el trabajo profesional a la singular dignidad humana tanto en su dimensión personal (cada uno se construye a sí mismo) como social (contribuyendo a la conformación de la identidad de la comunidad profesional).

Este ejercicio es el secreto del triunfo, no sólo del personal sino también el de la profesión misma. Muchas veces en el desarrollo de la profesión se presentan oportunidades para decidir y, con frecuencia el afán de ganar pronto y de cualquier manera lo que debe ganarse con justicia, trabajo y decoro, hace que se vea perjudicada no sólo quien realiza el trabajo sino también casi todos los que llevan a cabo la profesión.

Es imprescindible la búsqueda de principios, valores y normas de conducta objetivamente válidos para una actuación responsable con la sociedad, las instituciones profesionales de las que se forma parte, otros profesionales universitarios, colegas, y para quienes requieran los servicios profesionales atinentes al ámbito de actuación de los graduados en Ciencias Económicas, específicamente a los Contadores Públicos. Tanto graduados como estudiantes debemos realizar los mayores esfuerzos para mejorar continuamente y adquirir mayor madurez que conlleva a una mejoría en la calidad de la actuación y contribuyen al prestigio, respeto y progreso de la profesión.

Por todo esto, fue que consideramos fundamental su investigación, ya que creemos que el desempeño de nuestra futura profesión “debe” ser una preocupación constante de cada uno de nosotros.

BIBLIOGRAFÍA

- ALATRISTA GIRONZINI, Miguel Ángel, *Ética Profesional*, disponible en <http://www.reocities.com/miguelalatrisha/ETICAPROFESIONAL.htm>
- ALATRISTA GIRONZINI, Miguel Ángel, *Ética Profesional*, disponible en <http://miguelalatrisha.blogspot.com/2010/01/etica-profesional.html>
- ARGENTINA, *Ley 20.488. Normas referentes al ejercicio de las profesiones relacionadas a las Ciencias Económicas* (1973). Disponible en <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/35000-39999/38590/norma.htm>.
- BADALONI, Roxana, *Suspenden por falta de ética a una contadora del caso Multicrédito*, Diario Los Andes, (Mendoza, 30/10/2002), disponible en <http://www.losandes.com.ar/notas/2002/10/30/sociedad-53496.asp>
- BRODSKY, Mario y GONZALEZ, Alfredo Manuel, *Responsabilidad penal, civil y profesional del contador público*, 1º ed., (Buenos Aires, Ed. Nueva SRL; Agosto 2002), 112 págs.
- CANALES, Gerardo, Universidad Nacional de Cuyo- Facultad de Ciencia Económicas- Jefe de trabajos prácticos, San Rafael, cursado 2010. Material de estudio.
- CENTENO, José Sebastián, *La Ética del Contador Público*, Noviembre 2004. Disponible en: <http://www.monografias.com/trabajos46/etica-contador-publico/etica-contador-publico2.shtml>.
- CLAVARINO, Pablo Adrián, *Separata Técnica* (Salta, Mayo de 1.998) Año 4, N° 18. Disponible en: <http://www.consejosalta.org.ar/wp-content/uploads/separatas/separa18.pdf>
- CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE MENDOZA, *Código de Ética Unificado para Profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina- Tribunal de Ética. Normas de Organización y Procedimiento*, (Mendoza, Ediciones jurídicas cuyo, 2001), 52 págs.
- CONVENCION AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS, *Pacto de San José de Costa Rica*, Noviembre de 1969. Disponible en: <http://www.varelaenred.com.ar/pacto.htm>
- CPCE de la CABA-Tribunal de Ética Profesional, *Consulta Fallos*, disponible en: <http://cpapp.cponline.org.ar:8080/TribunalConsultaFallos/servletCentral?accion=MuestraCaratula>
- CPCE de MENDOZA, *Normas de Ejercicio Profesional*, (Mendoza, Noviembre de 1996), 126 págs.
- CRUZ, Richard A., RONDON, José M. y CASTILLO William; *El Contador frente al deber moral y las decisiones administrativas*. Disponible en: www.monografias.com
- GARCÍA CASTELA, Carlos Luis; *Capítulo I A. Deberes y obligaciones profesionales* en FRONTI DE GARCIA, Luisa y VIEGAS, Juan Carlos (Coordinadores); *Actuación profesional judicial*, (Buenos Aires, Macchi, 1998), 5-69 págs.
- GUTIÉRREZ, Claudio, *Ética y moral: Teorías y principios*, en Conferencia Inaugural de un curso de ética política, (San José-Costa Rica, Junio 1997). Disponible en: http://www.claudiogutierrez.com/Introduccion_a_la_etica.html
- La ética y el joven profesional en Ciencias Económicas: diagnóstico actual y proyección –propuestas de Jerarquización*, 16º Jornadas Nacionales de Jóvenes Profesionales – Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Catamarca, 24, 25 y 26 de Septiembre de 2009, disponible en: http://www.facpce.org.ar/web2011/files/img_prof_art_tec/la_etica_y_el_joven_profesional.pdf
- LÓPEZ MIRÓ, Horacio, *La ética del abogado*, (Buenos Aires, AbeledoPerrot, 1995), pág. 93.

- MELZI, Flavia I., *El profesional en Ciencias Económicas y la ética*, en revista Enfoques-La Ley, 2008-9 (Septiembre), 34 págs.
- NINO, Carlos Santiago, *Introducción al análisis del derecho*, 2º edición ampliada y revisada, 12º reimpresión, (Buenos Aires, Astrea, 2003), 455 pág.
- ROMÁN, José, *Ética profesional. ¿Qué nos dice el Código de Ética?*, disponible en http://www.consejo.org.ar/coltec/roman_1209.htm
- RUEDA, John; *Responsabilidad legal y ética del Contador Pública*; Facultad Contaduría Pública- Ingeniero Fernando Cetarez- Filminas de clases. Disponible en: <http://www.slideshare.net/jonses/etica-del-contador>
- UNCUYO, *Requisitos para la titulación*, disponible en <http://www.derecho.uncu.edu.ar/paginas/index/requisitos-para-la-titulacion>
- UNCUYO, *Reseña histórica*, disponible en <http://www.uncu.edu.ar/paginas/index/resena-historica>.
- VITTA, José Vicente, *LA ÉTICA: una fiesta (La alegría de ser auténtico)*, (Rosario, Fundación Síntesis, 2001), 121 págs.

Declaración Jurada Resolución 212/99 – CD

“El/Los autor/es de este trabajo declara/n que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya/n dado a conocer en las referencias, que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta derechos de terceros”.

Mendoza, 2011.



ALPENTISTA, M. Denise
N° de Registro: 25073



IASUOZZI, M. Soledad
N° de Registro: 25093



MERIN, M. Gisela
N° de Registro: 25100