

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 30 de noviembre 2021

Señora
Administradora Federal de
Ingresos Públicos
Lic. Mercedes Marco del Pont
S/D

Ref.: Requerimiento de información a un
Contador Certificante de Estados Contables.

De nuestra consideración:

Tenemos el agrado de dirigirnos a Ud., en representación de los 24 Consejos Profesionales de Ciencias Económicas del país, en relación a la información recibida del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Córdoba, referida al requerimiento de información cursado por funcionarios de la División Fiscalización de la Dirección Regional de esa Provincia a un Contador Público que, en su rol de auditor externo de los Estados Contables de un comitente, se le solicita el cumplimiento de determinados deberes de colaboración, para que informe lo siguiente:

- 1) *las tareas y procedimientos de auditoría aplicadas en los Estados Contables de determinados ejercicios, certificados por el Contador requerido en la empresa del comitente, y*
- 2) *las conclusiones arribadas respecto de las operaciones que el comitente designa haber concretado con los proveedores (que se detallan en dicho requerimiento) y los saldos que al 31 de diciembre de cada año mantiene con dichos Proveedores. A continuación enumera los Proveedores objeto del requerimiento.*

Como en el requerimiento en cuestión no se menciona en marco legal en el cual se formula, presumimos que se pretende hacerlo en función de lo establecido por el artículo 35 de la Ley 11.683 -Ley de Procedimiento Fiscal t.o. 1998 y sus modificatorias- que otorga amplios poderes a la Administración Federal de Ingresos Públicos para verificar en cualquier momento por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable, pudiendo, en el desempeño de esa función (la de fiscalización) exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que a juicio de esa Administración Federal estén vinculados al hecho imponible previsto por las leyes respectivas, e incluso citar a cualquier tercero que tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de los contribuyentes o responsables e inspeccionar sus libros, anotaciones, papeles y documentos que se juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas.

Tratándose de un requerimiento de información a terceros, entendemos que solo deberá realizarse en aquellos casos en que la misma sea necesaria a los efectos de la verificación de la situación fiscal de los contribuyentes y/o responsables de los gravámenes a cargo de ese organismo y en los límites en que dicha información sea útil a tales fines, toda vez que “*En todos los casos, de ser ello posible, y acorde con la índole, confiabilidad y valor probatorio de la información, ésta será obtenida directamente por el personal de la repartición, evitando el*

recargo de tareas al tercero, sin perjuicio de exigir la colaboración del mismo cuando ello fuera menester”¹.

A pesar de lo cual, consideramos que el precepto de este artículo en ningún caso debería interpretarse con un alcance tal que implicase la ausencia de valladar alguno al pedido de información emanado de juez administrativo, pues, en tal caso, la norma con tal significación sería contraria al mandato constitucional que tutela el derecho a la intimidad (artículo 19) y el que establece la inviolabilidad del domicilio y los papeles privados (artículo 18).

El Secreto Profesional no requiere de una ley especial que lo establezca, dado que dicho deber-derecho está consagrado en la Constitución Nacional. Por otra parte, ninguna ley emanada del Congreso, ni aun del Poder Constituyente, puede imponer una limitación genérica al derecho a la intimidad.

Nótese que el artículo 18 de la Constitución Nacional, que reconoce la inviolabilidad del domicilio, de la correspondencia epistolar y de los papeles privados, solo admite la posibilidad de su invasión cuando haya mediado una ley que determine en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su quebrantamiento. Ello implica la necesaria consecuencia que deben existir causas excepcionales e individualizadas que justifiquen el levantamiento del valladar constitucional, lo que no se daría en casos como el que motiva la presente.

Los derechos fundamentales, sin ser absolutos, deben ser respetados en cuanto a su contenido esencial y no pueden quedar totalmente anulados aun invocando como justificante el interés público y aunque medie una ley que así lo disponga. El propio poder constituyente está imposibilitado de operar un retroceso en dichos derechos, pues ellos son definitivos e inalterables y solo pueden ser motivo de desarrollo positivo a través de su crecimiento.

Adviértase, en efecto que, el artículo 35, debe ser interpretado en armonía con las demás instituciones del derecho tributario y su relación con el derecho administrativo y, fundamentalmente, con los valores constitucionales afectados.

En relación con el derecho y obligación de “Secreto Profesional”, el mismo deviene del análisis armónico de la ley federal que regula la profesión (Ley 20.488), las leyes locales que la reglamenta (leyes provinciales de creación de los Consejos Profesionales en cada jurisdicción) y el código de ética dictado por cada Consejo o Colegio Profesional con autonomía, o siguiendo los lineamientos del modelo de código unificado propuesto por FACPCE.

En ese sentido, esta Federación ha dictado la Resolución de la Junta de Gobierno N° 204/00, por la que recomienda la adhesión de todos los Consejos del país al Código de Ética Unificado para los Profesionales de Ciencias Económicas. Este código ha sido adoptado por muchos de los Consejos del país, y en el caso de aquellos que no lo han adoptado, los mismos han emitido sus propios códigos de ética, con importantes semejanzas con el propuesto por FACPCE.

En los aspectos relevantes a este análisis, el citado código unificado nos aporta en su parte dispositiva, los siguientes conceptos:

“Artículo 28: La relación entre profesionales y clientes debe desarrollarse dentro de la más absoluta reserva, respetando la confidencialidad de la información acerca de los asuntos de los clientes o empleadores adquirida en el curso de sus servicios profesionales.”

¹ Circular N° 916 (D.G.I.) del 29/06/70.

“Artículo 29: Los profesionales deberán guardar secreto aún después de finalizada la relación entre el profesional y el cliente o empleador.”

Mientras que en su artículo 32, dispone en qué supuestos el profesional se podrá relevar de guardar secreto, cuando establece que *“... puede revelar el secreto, exclusivamente ante quien tenga que hacerlo y en sus justos y restringidos límites, en los siguientes casos:*

- a) Cuando el profesional es relevado por el cliente o empleador de guardar el secreto, no obstante, ello debe considerar los intereses de todas las partes, incluyendo los de terceros que podrían ser afectados.*
- b) Cuando exista un imperativo legal.*
- c) Cuando el profesional se vea perjudicado por causa del mantenimiento del secreto de un cliente o empleador y este sea el autor voluntario del daño. El profesional ha de defenderse en forma adecuada, con máxima discreción y en los límites justos y restringidos. No deberá divulgar entre terceros detalles peyorativos de su cliente o empleador para desacreditarlo como persona. Debe compaginar su defensa con el respeto deontológico que se debe a sí mismo y a su cliente o empleador.*
- d) Cuando guardar el secreto profesional propiciase la comisión de un delito que en otro caso se evitaría.*
- e) Cuando guardar el secreto pueda conducir a condenar a un inocente.*
- f) Cuando el profesional deba responder a un requerimiento o investigación del Tribunal de Disciplina. En este caso no puede escudarse en el secreto para ocultar información esencial para la resolución del caso.”*

Por otra parte, y no obstante lo expresado respecto del derecho-deber de Secreto Profesional, en cual debe enmarcarse la tarea profesional del Contador que actúa como auditor externo de estados contables de un ente, analizando el requerimiento del organismo recibido por el profesional, por tratarse de un requerimiento proveniente de un órgano de la Administración Pública, el mismo debe satisfacer determinados requisitos formales y sustanciales, los cuales no se observan en su totalidad en el caso planteado:

- 1) Ser suscripto por el empleado o funcionario de AFIP que lo emite.
- 2) Indicar si dicho requerimiento configura un *“acto preparatorio”* (previo al dictado de una Determinación de Oficio) respecto del comitente de los EECC suscriptos por el Contador dictaminante.
- 3) Ser preciso: debe definir claramente el objeto de la solicitud, porque en los casos traídos a consulta, todos refieren a que el Contador revele *“...las tareas y procedimientos aplicados en los Estados Contables de determinados ejercicios, certificados por el Contador requerido, en la empresa del comitente”*. Tarea ésta de extenso alcance para el profesional ya que dicha actividad está reglada por la Resolución Técnica N° 37.
- 4) Ser materialmente posible de cumplir: a lo expresado en el punto anterior, cabe añadir que el Contador que audita un estado contable realiza revisiones de la información contable en base a muestreos seleccionados, según el grado de significatividad que le asigna a los mismos.
- 5) Tal cual lo expresado anteriormente, dichos requerimientos no deberían contener preguntas vinculadas a cuestiones que el Contador requerido pueda verse compelido a no responder, por encontrarse jurídicamente amparado por el Secreto Profesional². Derecho éste que no cede ante un requerimiento del Fisco, excepto que el mismo le sea liberado por el comitente.

² C. Penal art. 156, CPPN art. 204 y Códigos de Ética Profesional de todos los Consejos Prof. del país.

Sin perjuicio de todo lo anterior, entendemos oportuno recordar algunos aspectos inherentes al servicio profesional de auditoría externa de los estados contables de un comitente, a saber:

- 1) La naturaleza jurídica del Contrato celebrado entre el Auditor Externo y el Ente a auditar, tratándose de un contrato *bilateral, oneroso, consensual y conmutativo*.
- 2) La finalidad del servicio de auditoría de estados contables es que el Contador Público emita una opinión independiente, (o una abstención de opinión), respecto de la *razonabilidad* - no de la *exactitud* - que le merecen las registraciones que tuvo ante sí, y que examinó aplicando las normas de auditoría vigentes (RT N°37, o RT N° 32 en el caso de estados contables emitidos de acuerdo con normas internacionales de información financiera).
- 3) La modalidad de los procedimientos que se realizan en el marco de la auditoría de estados contables, los cuales se efectúan en base a pruebas selectivas (*muestreos*), y considerando el criterio de *significatividad* o *relevancia* de las operaciones del ente. Para ello podrá valerse de métodos estadísticos y, naturalmente, de criterios propios que le dictan su experiencia acumulada.
- 4) El estado contable de una empresa en ningún caso es propiedad del profesional dictaminante, sino que son exclusiva responsabilidad de los administradores del ente y pertenecen al mismo.
- 5) Por el contrario, los “*papeles de trabajo*” elaborados por el Contador dictaminante y toda la información sobre la planificación del trabajo y las pruebas realizadas, sí son de su propiedad, y su única finalidad es la de servir como soporte del dictamen de Auditoría que el profesional emite sobre los estados contables del ente. No pueden ser entregados ni al cliente ni a terceros porque están protegidos por el Secreto Profesional, salvo que el comitente lo libere de dicha obligación de modo expreso.
- 6) Como resultado de su trabajo, el Contador dictaminante *no da fe de la exactitud* de los datos contenidos en los Estados Contables.
- 7) Su tarea *no es garantista* de las necesidades recaudatorias del Fisco, desde el momento en que la misma no tiene como objetivo serlo, y se desarrolla en observancia de normas técnico-profesionales y *no como funcionario colaborador de la AFIP*.

Por último, y a modo de resumen, caben las aclaraciones expresadas por la Secretaría Técnica de nuestra Federación en su Memorándum N° A-65, en el sentido de que, al momento de analizar la procedencia de que un Contador Público entregue sus papeles de trabajo confeccionados en el marco de una auditoría de estados contables, se debe considerar lo siguiente:

- 1) Los papeles de trabajo respaldatorios de los dictámenes y certificaciones tuvieron origen en las necesidades de la técnica profesional de que los actos profesionales que otorgan fe pública estuvieren apoyados en un estudio objetivo y suficientemente representativo de la información examinada, exigencia consagrada, con carácter obligatorio, por las normas de la Resolución Técnica N° 37.
- 2) Los papeles de trabajo en los que se describen las tareas y procedimientos de auditoría aplicados por el profesional, están alcanzados por las garantías de los artículos 18 y 19 de la Constitución Nacional y el deber de Secreto Profesional establecido por las leyes cuya violación genera sanciones disciplinarias y puede constituir delito.

- 3) Es importante tener en cuenta que los papeles de trabajo constituyen papeles privados de compilación de datos y antecedentes reunidos, así como las tareas desarrolladas al solo efecto de emitir un dictamen, certificación o informe especial de acuerdo con las normas profesionales mencionada precedentemente. En consecuencia, no tienen como propósito ser informativos para el comitente ni para terceros. No habilitan para ser usados con otro fin porque podrían dar lugar a interpretaciones parciales o diferentes. Por lo tanto no pueden ser entregados ni a clientes ni terceros, salvo en este último caso, que concurran las circunstancias excepcionales que liberen del deber de Secreto Profesional.
- 4) Es importante tener en cuenta que los papeles de trabajo constituyen papeles privados de compilación de datos y antecedentes reunidos, así como las tareas desarrolladas al solo efecto de emitir un dictamen, certificación o informe especial de acuerdo con las normas profesionales mencionada precedentemente. En consecuencia, no tienen como propósito ser informativos para el comitente ni para terceros. No habilitan para ser usados con otro fin porque podrían dar lugar a interpretaciones parciales o diferentes. Por lo tanto no pueden ser entregados ni a clientes ni terceros, salvo en este último caso, que concurran las circunstancias excepcionales que liberen del deber de Secreto Profesional.

Por todo lo expuesto, solicitamos se instruya a las dependencias a su cargo para que en las actuaciones que desarrollen se abstengan de realizar requerimientos que vulneren el deber del Secreto Profesional que los profesionales a los que representamos se encuentran obligados a respetar, porque de lo contrario se estaría afectando seriamente el desarrollo de su labor.

A la espera de que los comentarios y la solicitud realizada precedentemente puedan ser debidamente consideradas, hacemos propicia la oportunidad para saludarla atentamente.



Dr. Catalino Núñez
Secretario



Dr. Silvio M. Rizza
Presidente