

TÍTULO:	LAVADO DE ACTIVOS. AUDITOR EXTERNO COMO SUJETO OBLIGADO
AUTOR/ES:	Cóccaro, Ana M.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XX
PÁGINA:	-
MES:	Mayo
AÑO:	2019
OTROS DATOS:	-

ANA M. CÓCCARO

LAVADO DE ACTIVOS. AUDITOR EXTERNO COMO SUJETO OBLIGADO

Este trabajo tiene el objetivo de analizar los requerimientos de los contadores públicos que encuadren en la definición de sujetos obligados. Deben cumplir con las obligaciones legales impuestas por la ley 25246 y la normativa emitida por la UIF; entre ellas, la resolución 65/2011, que define los parámetros del sujeto obligado del contador público en su actuación como auditor externo.

I - INTRODUCCIÓN

En un contexto internacional donde se comenzó a dictar leyes para prevenir y mitigar el lavado de dinero, Argentina -como parte del GAFI⁽¹⁾- sancionó la [ley 25246](#) de encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo (BO: 5/5/2000), destinada, a través de la introducción de modificaciones al Código Penal, a prevenir y reprimir el lavado de activos provenientes de delitos relacionados con actividades ilícitas. También se incorporó un régimen penal propio con penas de prisión para los funcionarios que violaran el secreto de las informaciones recibidas en razón de su cargo y para las personas y entidades obligadas a suministrar datos a la Unidad de Información Financiera (UIF) y un régimen penal administrativo.

El lavado de dinero es el proceso mediante el cual los activos preferentemente provenientes de los delitos previstos en el [artículo 6 de la ley 25246](#) (tráfico y comercialización ilícita de estupefacientes; contrabando de armas y estupefacientes; asociación ilícita calificada como terrorista; asociaciones ilícitas organizadas para cometer delitos por fines políticos o raciales; delitos de fraude y otros delitos contra la administración pública; prostitución de menores y pornografía infantil; financiación del terrorismo; extorsión; delitos del régimen penal tributario y trata de personas) se integran en el sistema económico legal con apariencia de haber sido obtenidos en forma lícita.

Hay tres conceptos básicos en materia de lavado de activos:

- 1. Operación sospechosa:** según la ley, son aquellas transacciones que resulten inusuales, sin justificación económica o jurídica o de complejidad inusitada o injustificada, sean realizadas en forma aislada o reiterada.
- 2. Sujetos obligados a informar a la UIF:** en los términos del [artículo 21](#) de la ley, son aquellos que pueden estar en contacto con información esencial para la lucha contra el lavado de activos y la financiación del terrorismo: entidades financieras, empresas que exploten juegos de azar, compañías aseguradoras, escribanos públicos, despachantes de aduana, organismos de la administración pública, agentes inmobiliarios, mutuales y cooperativas, registros públicos de comercio, entidades que organizan y regulan los deportes profesionales, etc.
- 3. Oficial de cumplimiento:** es el funcionario responsable de velar por la observancia e implementación de los procedimientos y controles legales.

A continuación se describirá el contenido de las normas más importantes para luego analizar la implicancia de las mismas en las actividades del profesional en ciencias económicas.

II - BREVE RESEÑA NORMATIVA

La normativa argentina, en relación con la prevención del lavado de activos y el ejercicio de la profesión, se refiere al contador público independiente en su rol de auditor externo o síndico societario, encuadrándolo como sujeto obligado a reportar.

1. Ley 25246 de encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo

La [ley 25246](#) de encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo (BO: 10/5/2000), reglamentada por el [decreto 290/2007](#) y sus modificatorias [ley 26268](#) (BO: 4/7/2007), [ley 26683](#) (BO: 21/10/2011), [ley 27260](#) (BO: 27/7/2016) y [ley 27446](#) (BO:

18/6/2018) establecieron reformas al Código Penal en relación con el delito de encubrimiento y creó un sistema para la prevención y represión del lavado de activos provenientes de delitos graves, a cargo de un organismo administrativo con amplias facultades: la UIF.

La norma estipula que determinadas personas enumeradas en su artículo 20 deben cumplir con ciertas obligaciones manifestadas en el artículo 21. Entre las personas enumeradas [inc. 17)] se menciona a "los profesionales matriculados cuyas actividades estén reguladas por los consejos profesionales de ciencias económicas, excepto cuando actúen en defensa propia".

La [ley 26268](#) de asociaciones ilícitas terroristas y financiación del terrorismo efectuó modificaciones al Código Penal y a la ley 25256, entre ellas, se sustituyó el artículo 6, por lo cual se estableció que "la UIF será la encargada del análisis, el tratamiento y la transmisión de información a los efectos de prevenir e impedir: ... delitos de financiación del terrorismo".

Luego, la [ley 26683](#) incorpora un nuevo Título XIII al Código Penal bajo la denominación de "Delitos contra el orden económico y financiero", con la finalidad de brindarle autonomía propia a esta figura jurídica y sus sanciones en el artículo 303, inciso 1), del Código Penal, con prisión de tres a diez años y multa de dos a diez veces del monto de la operación (por bienes provenientes de un ilícito penal), dispone agravantes (como la habitualidad o el carácter de funcionario público), reformula la actuación de los sujetos obligados, establece sanción para el autor y para quien colabore, da un poder amplio al magistrado que interviene (fuero federal) y facultades de decomiso de los bienes vinculados con el lavado (art. 305, CP). Mantiene el Capítulo XIII, bajo el nuevo ordenamiento numérico del Código, "Encubrimiento".

2. Resolución (UIF) 65/2011

La [resolución \(UIF\) 65/2011](#) (BO: 30/5/2011) sobre encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo y sus modificaciones, establece las pautas para los profesionales en Ciencias Económicas alcanzados por la normativa, en reemplazo de las resoluciones 3/2004 y 25/2011.

En el artículo 2, definiciones de la resolución se entiende por:

1. Operaciones inusuales: son aquellas operaciones tentadas o realizadas en forma aislada o reiterada, sin justificación económica y/o jurídica, que no guardan relación con el perfil económico financiero del cliente, desviándose de los usos y costumbres en las prácticas de mercado, ya sea por su frecuencia, habitualidad, monto, complejidad, naturaleza y/o características particulares.

2. Operaciones sospechosas: son aquellas operaciones tentadas o realizadas que, habiéndose identificado previamente como inusuales, luego del análisis y evaluación realizados por el sujeto obligado, no guardan relación con las actividades lícitas declaradas por el cliente, ocasionando sospecha de lavado de activos o, aun tratándose de operaciones relacionadas con actividades lícitas, exista sospecha de que estén vinculadas o que vayan a ser utilizadas para la financiación del terrorismo.

3. Sujeto obligado: se entenderá por sujeto obligado a los profesionales independientes matriculados cuyas actividades estén reguladas por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, conforme la ley 20488 que reglamenta su ejercicio, que actuando individualmente o bajo la forma de Asociaciones Profesionales, según lo establecido en los artículos 5 y 6 de la [ley 20488](#), realicen las actividades de **auditoría de estados contables** (Capítulo III, Acápito B, Punto 2) y **sindicatura societaria** (Capítulo IV, Acápito B) de las [RT 37](#) y [15](#), cuando dichas actividades se brindan a las siguientes entidades:

- a) a las enunciadas en el [artículo 20 de ley 25246](#) y modificatorias o;
- b) las que no estando enunciadas en dicho artículo, según los estados contables auditados:
 - i - posean un activo superior a \$ 20.000.000⁽²⁾ o;
 - ii - hayan duplicado su activo o sus ventas en el término de 1 año, de acuerdo a la información proveniente de los estados contables auditados.

La UIF, haciendo uso de la facultad que le otorga el [artículo 14, inciso 7\), de la ley 25246](#) de "disponer la implementación de sistemas de contralor interno para los sujetos a que se refiere el artículo 20 de la misma -sujetos obligados-", y cumpliendo con lo establecido en el [artículo 21, inciso b\)](#), último párrafo de la precitada ley: "... la UIF deberá establecer las modalidades, oportunidades y límites del cumplimiento de la obligación de informar operaciones sospechosas...", establece la resolución.

A través de la resolución, la UIF se encuentra facultada para emitir directivas e instrucciones que deberán cumplir e implementar los sujetos obligados, conforme lo dispuesto en el [artículo 14, inciso 10\)](#), y establecer la "directiva sobre reglamentación del [artículo 21, incisos a\) y b\)](#), de la ley 25246 y modificatorias. Operaciones sospechosas. Modalidades, oportunidades y límites del cumplimiento de la obligación de reportarlas", que deberán ser acatadas por los profesionales matriculados cuyas actividades estén reguladas por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, la guía de transacciones inusuales o sospechosas y el reporte de operaciones sospechosas (ROS).

Los contadores públicos que encuadren en la definición de sujetos obligados deben cumplir con las obligaciones legales impuestas por la [ley 25246](#) y la normativa reglamentaria aplicable emitida por la UIF, entre ellas, no solo la referida [resolución \(UIF\) 65/2011](#), sino también la [resolución \(UIF\) 50/2011](#) sobre registración de los sujetos obligados en la UIF.

De acuerdo con la [resolución \(UIF\) 50/2011](#), los profesionales que califican como sujetos obligados a informar deben registrarse ante la UIF, dentro de los 30 días luego de que acuerde con el cliente la prestación de los servicios.

3. Resolución (FACPCE) 420/2011

La [resolución \(FACPCE\) 420/2011](#), que derogó la [resolución 311/2005](#) y sus modificatorias, fija un marco de actuación profesional que comprende los procedimientos a seguir por parte de los contadores públicos que se desempeñen como auditores externos de estados contables o se desempeñen como síndicos societarios cuando se brinden estos servicios, ya que el [artículo 20, inciso 17\)](#), de la [ley 25246](#) y la [resolución \(UIF\) 65/2011](#) disponen que dichos profesionales matriculados, cuyas actividades están reguladas por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (CPCE), están obligados a informar cualquier hecho u operación sospechosa independientemente del monto de la misma, y en los términos de las obligaciones señaladas en el [artículo 21 de dicha ley](#).

En referencia al [artículo 21 de la ley](#), se disponen las obligaciones que les compete a los sujetos obligados, a saber: a) recabar de sus clientes (o de las personas en nombre de las cuales su cliente actúe) los documentos que prueben su identidad, personería jurídica, domicilio y demás datos que en cada caso se estipule; b) informar cualquier hecho u operación sospechosa; c) abstenerse

de revelar al cliente o a terceros las actuaciones que estén realizando en cumplimiento de la ley.

III - RESPONSABILIDAD DEL PROFESIONAL FRENTE AL INCUMPLIMIENTO DEL DEBER DE INFORMAR

Las sanciones por incumplimiento de los deberes que surgen de la normativa por parte de los sujetos obligados a informar se encuentran enumeradas en el [artículo 24 de la Ley 25246](#) modificada por [Ley 26683](#). El incumplimiento del deber de informar será penalizado con multas de:

1. una a diez veces el valor total de los bienes u operación a los que se refiera la infracción, siempre y cuando el hecho no constituya un delito más grave; o
2. pesos diez mil (\$ 10.000) a pesos cien mil (\$ 100.000), cuando no se pueda establecer el valor real de los bienes.

La ley establece que la misma sanción sufrirá la persona jurídica en cuyo organismo se desempeñare el sujeto infractor.

La ley considera que también existe una conducta delictiva, entre otras, cuando tras la comisión de un delito ejecutado por otro en el que no hubiera participado:

1. ayudare a alguien a eludir las investigaciones de la autoridad;
2. ocultare, alterare o hiciere desaparecer los rastros, pruebas o instrumentos del delito; o
3. ayudare al autor o partícipe a asegurar el producto o provecho del delito.

Al respecto, es oportuno aclarar que la actuación del profesional como auditor externo y/o síndico societario resultará penalmente punible, en la medida en que la misma responda a una actuación realizada a sabiendas, o sea dolosa, es decir, con voluntad de violar el bien jurídico tutelado por la norma. Por otra parte, el profesional contable deberá demostrar que su trabajo fue realizado dentro del marco de la ley, de la [resolución \(UIF\) 65/2011](#) y así también de las normas profesionales, con el objeto de evitar que sea cuestionado por una presunta omisión de la conducta debida para prever y evitar el daño que se manifiesta por la imprudencia, negligencia, impericia o inobservancia de normativas o deberes.

IV - AUDITORES EXTERNOS ANTE EL LAVADO DE ACTIVOS

Teniendo en cuenta la [resolución \(UIF\) 65/2011](#), en el marco de las tareas de auditoría o sindicatura que se desarrollen conforme a las normas técnicas vigentes, los profesionales deberán diseñar e incorporar a sus procedimientos de auditoría o de sindicatura un programa global de prevención del lavado de activos y financiación del terrorismo que permita detectar operaciones inusuales y aplicar los procedimientos pertinentes a los fines de confirmar si tienen o no el carácter de sospechosas, a partir de un conocimiento adecuado de cada uno de sus clientes, y dejar constancia en sus informes de haber llevado a cabo dichos procedimientos.

Dichos procedimientos deben contemplar como mínimo:

- 1. Identificación y conocimiento del cliente:** se refiere al análisis del cliente, a través de la verificación de datos tales como los nombres de los accionistas, origen del capital, tipo de explotación, tipo de negocios, entre otros.
- 2. Análisis de la variación de las operaciones:** es el análisis de las variaciones de las operaciones realizadas por los clientes en relación con la información obtenida en oportunidad de anteriores prestaciones del servicio.
- 3. Determinación del perfil transaccional del cliente:** debe estar basado en información proporcionada por el cliente y en el monto, tipo, naturaleza y frecuencia de las operaciones que habitualmente realizan el cliente, así como en el origen y destino de los recursos involucrados junto con el conocimiento de los empleados.
- 4. Identificación de operaciones inusuales y Reporte de operaciones sospechosas (ROS):** es la identificación de operaciones que se apartan del perfil transaccional del cliente. Esto es el punto más importante de la normativa, porque la estructura de control establecida por la UIF está orientada hacia que los sujetos obligados detecten y reporten operaciones sospechosas al organismo.

Se encuentran obligados a realizar los procedimientos previstos en la [resolución \(FACPCE\) 420/2011](#), modificada por la [resolución \(FACPCE\) 436/2012](#), los contadores públicos que actúen como auditor externo y/o síndico societario de personas físicas o jurídicas que:

- según los últimos estados contables auditados:⁽³⁾
 - tengan un activo superior a \$ 40 millones o el importe que la UIF establezca en adelante;
 - hayan duplicado su activo o sus ventas en el término de un año, de acuerdo a la información proveniente de los estados contables auditados;
- independientemente de los montos, desarrollen las actividades mencionadas en el [artículo 20 de la Ley 25246](#).

La [resolución \(UIF\) 65/2011](#) no prevé la actualización monetaria automática del límite de \$ 40 millones, ni tampoco excepciones a los límites mencionados. Ello merece una reflexión de la responsabilidad de los sujetos obligados que realicen las actividades de auditoría de estados contables de entes cuyo activo sea superior a \$ 40 millones, pues implica que la inflación de activos incorpora entes que estaban excluidos en un corto tiempo.

Dentro de los parámetros mencionados, todos los servicios de auditoría de estados contables con fines generales correspondientes a un cierre de ejercicio se encuentran alcanzados con independencia del período que abarquen dichos estados contables. Ejemplo: auditoría externa de estados contables con fines generales correspondientes a un período intermedio o especial por cambio en la fecha de cierre.

Existen ciertas formas de prestar servicios profesionales referidos a encargos de aseguramiento tratados en la [RT 37](#), "Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados", que permiten mitigar la responsabilidad del contador público.

Según la resolución general (IGJ) 7/2015, en su artículo 311, hace referencia al requisito de que los estados contables deben estar auditados al señalar: "*Sin perjuicio de lo requerido en disposiciones especiales de estas normas, los informes de auditoría relativos a aquellos balances de sociedades o contratos asociativos sujetos a fiscalización o inscripción ante este organismo deberán contener opinión sobre los mismos*".

Una alternativa es que el profesional opte, cuando es posible, por no actuar como auditor, y realizar informes de revisión de estados contables, donde no se emite una opinión de auditoría sobre la razonabilidad de la información presentada en ellos y, por consiguiente, el profesional no está obligado a actuar como sujeto obligado de la ley de lavado de activos.

El objetivo de una revisión de estados contables es permitir a un profesional contable declarar que, sobre la base de procedimientos que no proveen todas las evidencias que requeriría una auditoría, nada ha llegado a su conocimiento que le haga creer que los estados contables revisados dejen de estar preparados, en sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco contable aplicable; por ejemplo, las NCPA en la Argentina. Esta manifestación se denomina de seguridad moderada, y también se la conoce como de seguridad negativa, pues comienza con una afirmación negativa: "*nada ha llegado a mi conocimiento que...*".

La [RT 37](#) indica que la forma en que el contador público expresará su conclusión sobre los estados contables dependerá del marco de información bajo el cual estos se preparen, de forma similar y bajo las mismas condiciones establecidas en la sección III.A.i (auditoría externa de estados contables con fines generales) de la mencionada resolución técnica.

La labor de revisión implica aplicar, básicamente, procedimientos de evaluación de riesgos, indagaciones orales y procedimientos analíticos y excluir, salvo excepciones, otros procedimientos sustantivos tales como la inspección ocular, la obtención de confirmaciones de terceros, el cotejo de registros contables con comprobantes, etc.

No obstante las restricciones de alcance señaladas, en una revisión, el contador público tiene que cumplir con los pasos de la planeación preliminar, en particular, lograr el conocimiento del ente, la comprensión del ambiente de control y el proceso contable incluida la TI utilizada, en su caso.

Es sumamente importante aclarar que en una revisión se requerirá la profundización de los procedimientos limitados efectuados si existieran dudas o errores surgidos de esa labor de revisión. En tal caso, resulta necesario aplicar los procedimientos de auditoría con amplitud suficiente y sin limitaciones, aun los que no constan en las normas de revisión, de manera de despejar las dudas o apreciar la real magnitud de los errores. Dicho de otro modo, el contador no puede ampararse en la limitación del alcance de una revisión para no continuar su examen cuando cree que los estados contables pueden tener errores significativos.

Uno de los casos en que la normativa permite la posibilidad alternativa de la actuación como auditor, aunque se revise los estados contables, es el de las sociedades de responsabilidad limitada (SRL), cuyo capital no sea superior a \$ 50.000.000.⁽⁴⁾

Esta opción también puede ser ejercida en caso de la auditoría de un fidecomiso, ya que este tipo de estructura jurídica tiene la obligación de rendir cuentas pero nada se dice acerca de que deba presentar estados contables con opinión de contador público. En el caso de los fidecomisos que reciben dinero, la posibilidad de emitir estados contables con informes de revisión de estados contables mitiga la responsabilidad del contador ante posibles situaciones de lavado de activos.

Cabe la aclaración de que la prestación de servicios de revisión de estados contables, otros encargos de aseguramiento, certificaciones y otros servicios relacionados distintos de la auditoría externa y la sindicatura societaria, no ocasionan que el profesional matriculado sea un sujeto obligado a informar en los términos de la normativa vigente, y, en consecuencia, no establece la necesidad de que el profesional se inscriba en el registro creado por la UIF.

V - CONCLUSIÓN

La [resolución \(UIF\) 130/2018](#), en su [artículo 13](#), ha modificado el artículo 2, inciso e), apartado B-i), de la [resolución \(UIF\) 65/2011](#), sustituyendo su texto por el siguiente: "*posean un activo superior a pesos cuarenta millones (\$ 40.000.000)*", duplicando así el importe límite de activo previsto en ese artículo de la norma relacionado con la definición de **sujeto obligado del contador público** cuando el servicio de auditoría externa de estados contables o la sindicatura societaria se presta a/ejerce en un sujeto no incluido en el [artículo 20 de la ley 25246](#).

En resumen, la [resolución \(UIF\) 65/2011](#) define los casos en que los contadores públicos son sujetos obligados a cumplir con las obligaciones establecidas en la [ley 25246](#) al establecer pautas e instrucciones para los contadores públicos que encuadren en la definición de sujeto obligado sobre, entre otros temas, la adopción de políticas de prevención en materia de **lavado de activos y financiación del terrorismo**, el manual de procedimientos, los mecanismos de prevención, la política de identificación y conocimiento del cliente, la constancia en los dictámenes de que se han llevado a cabo procedimientos de prevención de lavado de activos y financiación del terrorismo, etc.

Los contadores públicos que encuadren en la definición de sujeto obligado deben cumplir con las obligaciones legales impuestas por la [ley 25246](#) y la normativa emitida por la UIF, entre ellas, no solo la referida [resolución \(UIF\) 65/2011](#), sino también la [resolución \(UIF\) 50/2011](#) sobre registración de los sujetos obligados en la UIF.

Para terminar, el grado de compromiso que tiene el contador público en su actuación como auditor externo y/o síndico societario desde la sanción de la [ley 25246](#) en cuanto a la prevención de lavado de activos y financiamiento al terrorismo alcanzado tiene muy alto nivel. En este sentido, los cuestionarios, los procedimientos específicos sugeridos y los papeles de trabajo previstos en la [resolución \(FACPCE\) 420/2011](#) y los modelos de manuales diseñados por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas son aportes invalorable en esta lucha.

VI - BIBLIOGRAFÍA

- Casal, Armando M.: "Normas sobre la actuación del contador público como auditor externo y síndico societario relacionadas con

la prevención del lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo” - ERREPAR - D&G (Profesional & Empresaria) - T. XVI - octubre/2015.

- Casal, Armando M.: “Nuevas normas UIF sobre lavado. Actualización por resoluciones (UIF) 64/2011 y 65/2011” - Suplemento especial Errepar - mayo/2011.

- Cóccaro, Ana M.: “Sinceramiento fiscal. Efectos en la contabilidad y auditoría financiera” - ERREPAR - D&G (Profesional & Empresaria) - Suplemento Especial Blanqueo y Moratoria - setiembre/2016.

- Esquenón, Angélica: “UIF. Resumen orientativo: actuación del contador público como auditor externo y síndico societario” - Secretaria Técnica - CPCE Chaco - diciembre/2016.

- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE): Informes del CENCyA.

- FACPCE: “RT 37. Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados”.

- Ley 25246: Encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo - 2000 (Reglamentada por el D. 290/2007 y sus modif.) y sus modificatorias L. 26268 (2007) y L. 26683 (2011).

- Lattuca, Antonio: “Auditoría: conceptos y métodos” - 2a. ed. - Foja cero - Rosario - 2014.

- Meinerer, Gisele: “Lavado de activos de origen delictivo y responsabilidad del contador público” - Universidad Siglo XXI - 2016.

- Unidad de Información Financiera (UIF): “Resoluciones sobre el encubrimiento y lavado de activos vinculadas con los contadores públicos en su calidad de auditores externos y síndicos societarios”.

- Oliveira, Dolores: “Los contadores ante el lavado de dinero, mal informados y pocos reportes emitidos” - Diario El Cronista - Bs. As. - 11/5/2015.

Notas:

(1) GAFI es un organismo intergubernamental cuyo propósito es el desarrollo y la promoción de políticas, nacionales e internacionales, para combatir el lavado de dinero y el financiamiento del terrorismo

(2) R. (UIF) 104/2016. Actualización de montos (BO: 1/9/2016)

(3) Los estados contables como base para la determinación del monto del activo serán los que consten en los libros rubricados del cliente, correspondientes al último ejercicio con informe de auditoría anterior a la fecha de aceptación de los servicios de auditoría externa o sindicatura (ya sean a fecha de cierre de ejercicio o una fecha de cierre intermedia), para poder confirmar si debe o no aplicar la [R. \(FACPCE\) 420/2011](#).

A los efectos de determinar la duplicación de activos o ventas, se tendrá en cuenta: la comparación se efectuará entre los últimos estados contables con informes de auditoría transcritos en los libros rubricados del cliente a la fecha de la aceptación. Por ejemplo, si en marzo de 2018 el auditor está evaluando la aceptación del cliente para auditar los estados contables al 31/12/2017, y los últimos estados contables auditados son al 31/12/2016, deberá tomarse como base el importe del activo del ejercicio 2016 o la variación de este y de las ventas que surja de comparar los ejercicios 2015 y 2016, si ambos estuviesen auditados

(4) R. Ministerio Justicia y Derechos Humanos 529/2018