

TÍTULO:	RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR. PROCESAMIENTO POR PARTÍCIPE NECESARIO. ESTADOS CONTABLES
AUTOR/ES:	Gómez, Teresa
PUBLICACIÓN:	Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR
TOMO/BOLETÍN:	-
PÁGINA:	-
MES:	Junio
AÑO:	2022
OTROS DATOS:	-

---

TERESA GÓMEZ

## INTERPRETACIONES JURISPRUDENCIALES

### RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR. PROCESAMIENTO POR PARTÍCIPE NECESARIO. ESTADOS CONTABLES

*La principal característica de esta columna es su agilidad y dinámica, propia de la que día tras día le imprimirá el dictado de la jurisprudencia tributaria. Su rasgo distintivo será: destacar la interpretación dada en las actuaciones del caso sub-examen por los señores magistrados, conocido como doctrina jurisprudencial.*

Causa: [S. E. A. y otros s/infracción ley 24769](#)

Fecha: 15/10/2021.

Tribunal: CNPen. Econ., Sala A.

Magistrados: Juan Carlos Bonzón - Roberto Hornos - Carolina Robiglio.

Juzgado a quo: Penal Económico N° 11 a cargo de la doctora Verónica Straccia.

#### **I - EXPLICATIO BREVIS**

---

Interpone recurso de apelación la defensa oficial del auditor AA contra el auto de procesamiento dictado por el juzgado *a quo* por considerarlo, *prima facie*, partícipe necesario del delito de evasión tributaria. Ello respecto de los hechos consistentes en la presunta evasión de \$ 4.398.268,83 y \$ 5.671.637, que le habría correspondido abonar a **E. A. S.** por el impuesto sobre los débitos y créditos en cuentas bancarias y otras operaciones, respecto de los ejercicios anuales 2011 y 2012.

La maniobra habría consistido en la **utilización fraudulenta de la reducción de la alícuota** al impuesto mencionado, prevista en el artículo 7, apartado I, del decreto 380/2001 (*reducción de la alícuota al 0.75% destinada a corredores y comisionistas de granos y consignatarios de ganado, debidamente registrados, únicamente por las operaciones inherentes a su actividad*). Así como también **por la utilización fraudulenta de la exención prevista por el artículo 10, apartado d)** de dicha norma, de las que gozaban PSA, PSSRL, MSA y GSSA, según cada caso, y mediante la interposición de las sociedades mencionadas a fin de ocultar la calidad de **E. A. S.** de verdadero sujeto obligado.<sup>(1)</sup>

Los hechos fueron calificados, provisoriamente, con el artículo 2, incisos b) y c) (*evasión agravada por utilización de testaferros y utilización fraudulenta de exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales*) agravados por la circunstancia prevista en el artículo 15, inciso b) (*concurrir con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley*), en concurso real.

En las actuaciones se habría verificado que, durante los ejercicios anuales 2011 y 2012, las sociedades PSA, PSSRL, MSA y GSSA registraron en sus cuentas corrientes bancarias en distintas entidades, de titularidad de aquellas, acreditaciones y débitos de fondos por montos millonarios que no respondieron a las actividades declaradas ante el Organismo Recaudador (*corredores y comisionistas de granos, y prestación de servicios electrónicos de pagos, según cada caso*), sino que fueron asociadas a una operatoria de carácter financiero de **"...cambio de cheques de terceros por dinero en efectivo..."**, que habría sido propia de **E. A. S.** y era canalizada por intermedio de las cuentas mencionadas, no resultando procedentes los beneficios fiscales de los que PSA, PSSRL, MSA y GSSA gozaron respecto del impuesto sobre los débitos y créditos en cuentas bancarias y otras operaciones.

Respecto de la participación atribuida al auditor A., se expresó en el auto de procesamiento que el nombrado habría facilitado la comisión de los delitos que le fueron atribuidos, pues *"...al confeccionar el balance de la empresa GSSA del año 2010 y el informe de auditoría de los estados contables ... del modo en que lo hizo [cuyas copias fueron acompañadas para proceder a la apertura de la cuenta corriente abierta a nombre de GSSA en el Banco de la Provincia de Buenos Aires SA], realizó un aporte*

sin el cual no hubiera podido concretarse [la] utilización fraudulenta de la reducción de alícuota al impuesto conforme la planificación de la maniobra descripta...".

## **I - 1. Defensa del auditor**

El recurso de apelación interpuesto por la defensa del auditor A. no manifestó objeción alguna relacionada con la acreditación de la materialidad de los hechos ilícitos, sino que se agravó **del auto de procesamiento** dictado, por considerar que los elementos de prueba obrantes en autos resultaban insuficientes para tener por acreditada la intervención de aquel como partícipe necesario.

En este sentido, refirió que el auditor sería ajeno a las maniobras investigadas y que habría tenido una "...conexión limitada con el Sr. S., a través de una convocatoria puntual para la contratación de sus servicios profesionales como contador...".

Indicó el defensor que ningún dato certero se habría arrojado a las actuaciones que permitiera sostener que la operatoria financiera irregular llevada a cabo por E. S. hubiera sido conocida por el auditor. Y, menos aún, haber participado dolosamente en la misma.

Por el contrario, como el mismo auditor indicó en su descargo, este desconocía por completo que las firmas no operaban efectivamente en el mercado agropecuario y, sobre todo, el uso espurio que el señor S. aplicaría a la documentación contable, que certificó a partir del examen de los registros pertenecientes a la firma **GSSA**, agregando que la presentación de balances no constituye un requisito destinado a que el banco interviniente otorgue a una sociedad la reducción de la alícuota general del impuesto sobre los débitos y créditos en cuentas bancarias y otras operaciones, cuyo usufructo indebido fue denunciado en estos actuados.

En su descargo, manifestó el auditor que "...todo se trató de un engaño a mi persona. Porque de corroborarse que las operaciones de compra y venta que se encontraban consignadas en los proyectos de balance que me acercó S. ..., o mismo que la documentación que acompañó en aquellas oportunidades no respondían a la realidad, debo ... concluir que fui engañado en mi buena fe...".

## **II - FUNDAMENTOS DE LA SENTENCIA**

---

El auditor habría confeccionado los estados contables de **GSSA** correspondientes al ejercicio fiscal 2010, junto con el informe de auditoría respectivo, el cual fue emitido por el profesional de ciencias económicas mencionado con dictamen favorable y sin efectuar salvedades. Los estados contables con el informe de auditoría fueron legalizados por el auditor A., el 21/1/2011, y se encontraban agregados en el legajo de la cuenta corriente de titularidad de **GSSA**, abierta el 17/3/2011 en el Banco de la Provincia de Buenos Aires SA, por intermedio de la cual se habría canalizado parte de la actividad financiera desarrollada por **E. A. S.**, generadora de los hechos impositivos de que se trata.

También de las constancias obrantes en la causa surge que el auditor A. presentó ante el Fisco la declaración jurada correspondiente al impuesto a las ganancias por el ejercicio fiscal 2011, respecto de **PSA** y de **MSA**, sociedades cuyas cuentas bancarias también fueron utilizadas durante los ejercicios fiscales 2011 y 2012 para canalizar la actividad financiera presuntamente desarrollada por **E. A. S.**, que no se correspondería con la actividad declarada ante el Fisco por aquellas.

Los conocimientos que supone el ejercicio de la profesión de contador público nacional por el lapso de más de 35 años y las obligaciones que aquel ejercicio conlleva impiden suponer que el nombrado no haya advertido una falsedad supuesta de la magnitud de la verificada (*ni más ni menos que respecto de la totalidad de la actividad desarrollada por GSSA -pues aquella no habría realizado actividad alguna de corredor y comisionista de granos durante el ejercicio fiscal mencionado-*), sino que, por el contrario, se infiere que A. A. habría conocido la falta de veracidad de la actividad declarada por aquella sociedad ante el Fisco y que, no obstante, pese a aquel conocimiento, habría certificado los estados contables sin alertar sobre la irregularidad verificada, favoreciendo de aquella manera, con su accionar, la comisión de los hechos investigados por parte de **E.A.S.** por medio de un aporte, en principio, relevante para el perfeccionamiento del ardid ideado *prima facie* por el nombrado.

## **III - DOCTRINA JURISPRUDENCIAL**

---

*"Que, en efecto, la certificación de los balances de una sociedad y la auditoría por parte de un contador público nacional supone un control razonable que permita presumir la veracidad de la documentación contable de aquella y de la actividad que es desarrollada por la sociedad.*

*En este sentido, por el documento '**Funciones y responsabilidades del contador público**', emitido por resolución conjunta de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y de la Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas, en marzo de 2004, el cual se encontraba vigente al momento de los hechos, se determinaron específicamente como obligaciones de los contadores que actúen como auditores externos, entre otras, las de '...revisar selectivamente la emisión de facturas ... aplicar procedimientos con el fin de tratar de detectar engaños para ocultar, modificar, disimular o no revelar la real situación del ente...'. Asimismo, se indicó que, conforme a lo establecido por las normas de auditoría vigentes en aquel momento (**RT 7 'Normas de Auditoría' de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas**), los profesionales mencionados se encuentran obligados a efectuar las salvedades correspondientes a las irregularidades que detecten en el informe que emitan sobre los estados contables. Por otra parte, por las normas de auditoría mencionadas, se estableció que, a fin de poder emitir un dictamen sobre los estados contables de una sociedad, el contador debe obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente auditado y de las operaciones del mismo.*

*En efecto, como fue expresado, en función de las circunstancias relatadas y de los alcances de las tareas que los contadores que actúen como auditores externos deben realizar en el ejercicio de la profesión, se permite concluir que A. A. necesariamente tuvo conocimiento que la actividad desarrollada por GSSA no era la de comisionista de granos, sino la de cambio de cheques por dinero en efectivo y que, no obstante, certificó los estados contables de que se trata y emitió el informe de auditoría respectivo sin efectuar salvedades, apartándose de las reglas técnicas que regulan la actuación de un auditor externo y no realizando, de aquel modo, una conducta que pueda considerarse como profesionalmente adecuada".*

## **IV - CON EL VOTO POR UNANIMIDAD SE RESUELVE**

---

Con relación al auto de procesamiento en carácter de partícipe necesario, dictado respecto del auditor A., se advierte que por ninguno de los argumentos invocados por el recurso de apelación interpuesto, ni por los que se desarrollaron respecto de los motivos de agravio, se han desvirtuado los fundamentos que el juzgado *a quo* expresó en sustento del auto de procesamiento dictado respecto del nombrado, con relación a los hechos de evasión aludidos en esta resolución. Por lo tanto, corresponde confirmar el mismo.

---

**Nota:**

(1) *“Estarán exentos del impuesto los débitos y/o créditos correspondientes a: ... d) Cuentas utilizadas en forma exclusiva en el desarrollo específico de su actividad por las empresas dedicadas al servicio electrónico de pagos y/o cobranzas por cuenta y orden de terceros, de facturas de servicios públicos, impuestos y otros servicios; quedando incluidos los movimientos en cuenta que posibiliten la entrega o el depósito de efectivo en cuentas bancarias o de pago, como así también las utilizadas por los agentes oficiales de dichas empresas, en la medida en que empleen cuentas exclusivas para esas operatorias.*

*También quedan exentos, en el marco de lo dispuesto en este inciso, los débitos y créditos en cuentas bancarias o de pago por entregas o depósitos de efectivo que efectúen las personas humanas o jurídicas que revistan y acrediten la condición de Micro y Pequeñas Empresas, en los términos del artículo 2 de la ley 24467 y sus modificaciones y demás normas complementarias, titulares de aquellas”*