

## **RESPONSABILIDAD DE LOS INTEGRANTES DE LA FISCALIZACIÓN PRIVADA**

**GUILLERMO HORACIO BRINGAS**

### **INTRODUCCIÓN**

Désde mi graduación -como contador público- en 1971 -muchas han sido las variaciones legales que han ocurrido en nuestro país, entre ellas me ha tocado en suerte ver en el mes de mayo de 1972 la sanción y publicación de las leyes 19.550- de sociedades comerciales -y la ley 19.551- de procesos concursales -hoy regulados dichos procesos por la ley 24.522-. De allí en adelante y por mi actividad profesional y funciones desempeñadas, hasta mi actual desempeño dentro de la justicia -en calidad de auxiliar- ha sido necesario avocarme al estudio en especial los vinculados con el quehacer jurídico contable. Naturalmente con el correr del tiempo otras leyes han sido sancionadas tales como las denominadas penal tributaria y previsional, y más recientemente la de lavado de dinero.

Desde 1905 en el Primer Congreso Nacional de Contadores Públicos y luego en 1925 el Segundo Congreso Nacional de Doctores en Ciencias Económicas y Contadores Públicos Nacionales, se han tratado cuestiones que hacen al ejercicio profesional, y destacan en sus términos la responsabilidad que debe ostentar la profesión. Y el segundo congreso, incluyó en su temario la sindicatura societaria.

Estos eventos realizados con antelación a la sanción -el 2 de marzo de 1945- del agosto decreto 5103, ratificado por ley 12.921 -del 31 de diciembre de 1946-.

La búsqueda del trabajo ético y digno, que es propiamente el ejercicio profesional, ha sido una constante que si retrotraigo a dos siglos atrás se advierte, para la Provincia de Buenos Aires, en el decreto 1360 -del 12 de julio de 1836- dictado por Juan Manuel de Rosas, titulado "De los Deberes y Requisitos que deben reunir los que ejercen el cargo de contador público", estableció en sus doce artículos las primeras incumbencias y con especial énfasis en la equidistancia del profesional con las partes, en materia de cuentas. Se advierte la responsabilidad fundamentalmente moral y ética profesional que la norma prescribe.

## **LA FISCALIZACIÓN PRIVADA**

La ley 19.550; modificada por las leyes 22.903 y 22.985; regula en sus artículos 284 a 298 acerca de su integración por síndicos, sin perjuicio de lo prescripto en los artículos 280 a 283 atinentes y vinculados con el consejo de vigilancia. He de orientar el trabajo fundamentalmente para los integrantes de la sindicatura, sea esta unipersonal o Comisión Fiscalizadora, plural, integradas siempre por profesionales en los términos que establece el art. 285 LDS -abogados o contadores públicos- y sus responsabilidades.

Este último término tratado en el art. 296 LDS reza: "Los síndicos son ilimitada y solidariamente responsables por el incumplimiento de las obligaciones que les imponen la ley, el estatuto y el reglamento. Su responsabilidad se hará efectiva por decisión de la asamblea. . ." y a continuación el art. 297 los declara solidariamente responsables con los directores, por los hechos u omisiones de estos. Naturalmente que de la lectura del texto ordenado, se entiende como de aplicación en sede comercial o civil, que culmina con la remoción del integrante (s) del órgano que ejerce el control de legalidad.

Entre los deberes y atribuciones normados por el art. 294 (ley 19.550 -t. o.-) figuran:

"1) fiscalizar la administración de la sociedad, a cuyo efecto examinará los libros y documentos.

"2) verificar en igual forma y periodicidad [...] las obligaciones y su cumplimiento...;

"5) presentar a la asamblea ordinaria un informe escrito y fundado sobre la situación económica y financiera de la sociedad, **dictaminando** (las negrillas me pertenecen) sobre la **memoria**, inventario, balance y estado de resultados..." , estos documentos son tratados en los artículos 61 a 65 -contabilidad y documentación- y el artículo 66 versa sobre la **memoria**. En todos posee facultades y deberes de examinar, previo a emitir su opinión escrita, dictamen o **informe de la sindicatura** o de la **comisión fiscalizadora, o consejo de vigilancia** en caso de poseer esta integración.

Como si fuera poca tarea, el **7 DE FEBRERO DE 1990** (B. O. del 27-2-90) fue sancionada la ley 23.771 penal tributaria y previsional, que rige hasta la sanción de la ley 24.769 (B. O. del 15-1-97) que regulan el régimen penal tributario, deseo destacar dos artículos, entre otros. Dable es destacar que las leyes precedentemente mencionadas imponen sanciones penales por tributos -impuestos nacionales- y obligaciones previsionales y del régimen de la seguridad social, como importes efectivamente retenidos por jubilaciones y obra social ...

Otra ley vigente -número 17.250- que impone a los profesionales en ciencias económicas, que emitan certificaciones, dictámenes . . . deberán . . . art. 10 y naturalmente controlar los recibos de sueldos ley 20.744 (t. o.) en que institución bancaria han realizado los depósitos del período de pago anterior art. 12 de dicha norma.

Me refiero a la ley 17.250 sancionada el 25 de abril de 1967.

La ley 24.769 -penal tributaria y previsional- en el art. 14 establece: Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, **síndicos, miembros del consejo de vigilancia**, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.

La ley 24.769, en el art. 15 establece: El que a sabiendas, *dicaminare, informare, diera fe, autorizare o certificare* actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble tiempo de la condena.

## RESPONSABILIDADES

La responsabilidad nace de hechos o circunstancias que se hacen u omiten. La experiencia profesional como complemento de la formación técnica son los elementos básicos para decisión al emitir su criterio e informe sobre los documentos precedentemente enunciados y recordados en la ley de sociedades.

Los errores de conductas negligentes originan obligaciones; la responsabilidad pues se centra en que un acto sea doloso o negligente, si fue involuntario y si pudo o no evitarse. Responsabilidad que es igual cualquiera sea el tamaño de la sociedad.

Los profesionales con título universitario de carreras reglamentadas -es decir colegiadas- tanto abogados y/o contadores públicos, en su ejercicio profesional y sus dictámenes debe poseer condiciones tales como **objetividad, veracidad e imparcialidad**; este último elemento podría soslayarse cuando se actúa por un cliente, quienes se desempeñan en la función de **síndico societario** poseen responsabilidades, que no por conocidas estimo oportuno recordar y centraré en ellas el trabajo:

### a) CIVIL

Se relaciona con la obligación contractual entre partes reguladas por un acuerdo y la obligación de reparar los daños y perjuicios causados por el profesional actuante. El Código Civil establece la responsabilidad de los actos, de las personas que aplican el ejercicio profesional, así el art. 1109 reza: "Todo el que ejecuta un hecho, que por su culpa o negligencia ocasiona un daño a otro, está obligado a la reparación del perjuicio."

El profesional universitario que ofrece y ejerce sus conocimientos y aptitudes que normalmente poseen sus pares, asume la obligación de poseer conocimientos y efectuar las diligencias profesionales al que es de esperar carente de errores.

En consecuencia, la culpa deviene del descuido o falta de precaución e imprudencia, es decir falta de cuidado, provocando un daño sin intención de hacerlo. Entonces es dable conceptuar la culpa en dos formas: **negligencia**, como omisión de actividad, que de haberse realizado hubiera evitado el daño; e **imprudencia**, actuar precipitadamente. Contrariamente a la "prudencia", virtud que radica en el entendimiento práctico que dirige en el sujeto la operación propia de todas las

virtudes, tendiente a la cautela como capacidad para reconocer y evitar el mal.

Desde la sanción de la ley penal tributaria, este tipo de responsabilidad era poco conocida y desarrollada en el campo del ejercicio de contador público. La existencia de negligencia por falta de cuidado sin intención de engañar califica la acción de cuasi-delito, mientras que en el caso de engaño se transforma en doloso, resultando delito en consecuencia.

En los cuasi-delitos la responsabilidad es ante el requirente del servicio contratado, en los segundos, es decir delitos la responsabilidad se extiende a terceros.

### **b) PENAL**

*Delito*: se trata de todo acto ilícito realizado o ejecutado a sabiendas con intención de dañar a personas físicas y/o jurídicas en los derechos de otros (art. 1072, Cód. Civ.) y el *dolo* es la aserción de lo que es falso o disimulación de lo verdadero, artificio, astucia o maquinación utilizada a ese fin (art. 931, Cód. Civ.).

Se entiende como sujeto activo al autor del delito y sujeto pasivo es la víctima. Los sujetos activos están integrados por agentes directos, cómplices, partícipes; a su vez los cómplices pueden ser principales o secundarios, existe además la figura de encubridor.

En nuestra filosofía penal, son dables considerar las siguientes determinaciones dogmáticas:

- Los delitos tienen que estar tipificados en leyes o en un código.
- No hay delito sin pena, establecida por ley.
- La ley penal debe ser restrictiva, no es aplicable la ley por analogía.
- Se aplica el principio procesal "in dubio pro reo", ante la duda se está a favor del imputado.

El contador público no se hallaba definido hasta la sanción de la ley penal tributaria como sujeto activo de un delito. Sin embargo este profesional actúa como síndico societario, en consecuencia puede estar encuadrado en el art. 300, inc. 3° del Código Penal, en cuanto tipifica el delito de "balance falso" y enumera quienes pueden estar encartados: "el fundador, director, administrador, liquidador o síndico de una sociedad anónima o cooperativa".

Se advierte la posible actuación del contador público en la figura del cómplice, en circunstancia de emisión de informar que son to-

mados por terceros en la toma de decisiones.

Los casos de vinculación en el Código Penal puede darse:

*Defraudación (estafa y abuso de confianza – art. 172):*

Que es la obtención de un beneficio ilegítimo en perjuicio de otro mediante procedimientos delictuosos que determina la Ley. Estos elementos de la estafa son el ardid, el error resultante en que incurre la víctima, el perjuicio al agente pasivo o un tercero, como así también el beneficio real o potencial del agente activo.

*Administración fraudulenta (art. 173 inc. 7):*

Que alcanza a los que por un acto jurídico tienen a su cargo el manejo, la administración o el cuidado de bienes o intereses pecuniarios ajenos con el fin de lograr para sí o un tercero un lucro indebido o para causar daño violando sus deberes, perjudicando los intereses confiados al titular de éstos.

*Quiebra fraudulenta (arts. 176, 177 y 178 del Cód. Pen.):*

Dentro de la responsabilidad de cómplice, se numeran como hechos el simular o suponer deudas, enajenaciones, gastos o pérdidas, sustraer o ocultar bienes de la masa societaria, no justificar la salida o existencia de bienes, conceder ventajas indebidas a cualquier acreedor, los cuales son considerados actos fraudulentos o como actos culposos cuando cause la propia quiebra, perjudique al acreedor con gastos excesivos con relación al Capital, con especulaciones ruinosas o abandono de los negocios.

*Fraude al Comercio y a la Industria (art. 300, inc. 3º):*

Contempla la emisión de Estados Contables, informes, actas o memorias, falsos o incompletos que no permitan apreciar la situación económica de la empresa, cualquiera que hubiere sido el propósito perseguido al verificarlo.

*Balance falso:*

Refiriéndome no sólo a aquellos que realmente muestran una situación totalmente desvirtuada de la empresa, sino también a aquellos que puedan ser calificados como “incompletos”.

Será considerado cómplice –y juzgado como tal– cuando a sabiendas emitiera un dictamen favorable sin salvedades. No será juzgada su conducta como “dolosa” cuando - de los papeles de trabajo que obren en su poder – se pueda comprobar que ha desarrollado su tarea de acuerdo con las normas de auditoría.

El *Tribunal de Disciplina* del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal ha tratado -con relación al “Incum-

plimiento de deberes y dictaminar sobre estados contables que no surgen de Libros Rubricados"- a un profesional se le imputa:

- Incumplimiento de los incisos 1º, 2º, 4º y 8º del art. 294 de la Ley 19.550 (Atribuciones y deberes del síndico).
- Inventario y Balance (al 31-12-80) no fue pasado a libros, pese a existir un dictamen como auditor y síndico, en el cual se remite a registraciones en él asentadas.
- Se acompaña acta de constatación notarial (de fecha 16-4-82) acreditándose que en el Libro Diario N° 3 de la sociedad, existe un asiento incompleto –en lápiz– por Resolución de la Asamblea Ordinaria, dice: aumento de capital aprobado, distribución de honorarios, figuran 23 renglones en blanco y luego la palabra "Transporte".
- En el Libro Inventario N° 1 se halla transcrito en forma incompleta el Inventario General al 31-12-80 y sin la firma del contador interviniente, así como el rubro "Bienes de Uso".

Con fecha 25-3-83, la sala 2 –de dicho Tribunal– arriba a la conclusión que el sumariado ha sido negligente en su actuación profesional al suscribir el Balance General al 31-12-80 sin estar transcrito en el respectivo Libro de Inventario, situación reconocida por el profesional.

Debido a que el sumariado ha reconocido la falta en la cual incurrió y al no poseer antecedentes en su trayectoria profesional, el Tribunal resuelve aplicar una sanción menor: ADVERTENCIA, por haber suscripto un Balance General sin estar debidamente transcrito en el Libro Inventario.

### **c) DELITO DE VIOLACIÓN DEL SECRETO PROFESIONAL**

En el ejercicio de nuestra profesión, se destaca la obligación de guardar secreto profesional; el art. 156 del Código Penal se enuncia:

"Será reprimido con prisión de seis meses a dos años o multa de ... pesos e inhabilitación especial, en su caso, por seis meses a tres años, el que teniendo noticia, por razón de su estado, oficio, empleo, profesión o arte, de un secreto cuya divulgación pueda causar un daño, lo revelare sin justa causa".

Es obligación del contador público divulgar la información contable en forma completa y cuando corresponda; parecería ilógico que pueda ser de aplicación dicha norma, pero no debemos olvidar el

Código de Ética que enuncian:

1. La relación con el cliente debe desarrollarse dentro de la más absoluta reserva y confianza.
2. Como excepción al principio ético antes enunciado se acepta revelar los conocimientos adquiridos sólo para su defensa personal, como así también cuando sea requerido en juicio.

#### **d) RESPONSABILIDAD DEL SÍNDICO**

La ley de Sociedades Comerciales establece los deberes y atribuciones del Síndico Societario en el ejercicio de sus funciones y la RT 15 las "Normas sobre la actuación del Contador Público como Síndico Societario", unificando los procedimientos respecto a los controles de legalidad y contables que se realizan de conformidad con la ley de Sociedades y las Normas de auditoria.

La labor de Síndicos Societarios implica:

- 1) *Responsabilidad*: ilimitada y solidaria por el incumplimiento de las obligaciones que le impone la ley, el estatuto y el reglamento.
- 2) *Período*: el síndico titular debe cumplir sus obligaciones desde el momento de su designación, aprobada por la Asamblea de Accionistas y hasta la finalización de su mandato. (Art. 287 de la ley de Sociedades Comerciales: "El estatuto precisará el término por el cual son elegidos para el cargo, que no puede exceder de tres ejercicios, no obstante, permanecerán en el mismo hasta ser reemplazados. Podrán ser reelegidos").
- 3) *Obligaciones del síndico suplente*: nacen a partir del momento en que, habiéndose producido una vacancia temporal o definitiva del síndico titular, acepta reemplazarlo, y finaliza cuando se reincorpora este o cuando, vencido el mandato, la Asamblea designa otros síndicos (art. 291 de la Ley de Sociedades Comerciales: "En caso de vacancia, temporal o definitiva, o de sobrevenir una causal de inhabilitación para el cargo, el síndico será reemplazado por el suplente que corresponda. De no ser posible la actualización del suplente, el directorio convocará de inmediato a una asamblea general o de la clase en su caso, a fin de hacer las designaciones hasta completar el período. Producida una causal de impedimento durante el desempeño del cargo, el síndico debe cesar de



- inmediato en sus funciones e informar al directorio dentro del término de diez días”).
- 4) *Indelegabilidad del cargo*: algunas de las tareas de la sindicatura pueden requerir la delegación en colaboradores y posterior supervisión y control, debiendo el síndico asumir la responsabilidad total de la tarea desarrollada (art. 293 de la Ley de Sociedades Comerciales: “El cargo del síndico es personal e indelegable”).
  - 5) *Alcance de la responsabilidad solidaria*: para que en la práctica exista responsabilidad solidaria, debe darse el caso que simultáneamente el Directorio se haya apartado de las normas y el síndico no haya ejercido los controles de legalidad y contables. (art. 297 de la Ley de Sociedades Comerciales: “También son responsables solidariamente con los directores por los hechos u omisiones de éstos, cuando el daño no se hubiera producido si hubieren actuado de conformidad con lo establecido en la ley, estatuto, reglamento o decisiones asamblearias”).

#### e) LAVADO DE DINERO

Podríamos decir que el “Lavado de dinero” es la simulación de licitud de activos originados en un ilícito, bajo cualquier tipo de modalidad o actividad.

La ley 25.246, de fecha 13-4-2000, establece un nuevo régimen penal, creando nuevas obligaciones para los intermediarios financieros y para ciertas actividades profesionales, estableciendo un nuevo organismo de fiscalización: la Unidad de Información Financiera, encargada del análisis, tratamiento y transmisión de información a los efectos de prevenir e impedir el lavado de activos provenientes de ilícitos, conforme impone la norma legal citada.

Se establece, además, la obligación de entidades y agentes de la actividad económica –incluyendo a los profesionales matriculados– de informar cualquier hecho u “operación sospechosa”, excepto cuando actúen en defensa en juicio.

Se define a las “actividades sospechosas” como aquellas transacciones que, de acuerdo con los usos y costumbres de la actividad de que se trate, así como también de la experiencia e idoneidad de las personas obligadas a informar, resulten inusuales, sin justificación económica o jurídica, de complejidad inusitada o injustificada, sean

realizadas en forma aislada o reiterada.

Por Resolución CPCECF N° MD 36/99 se crea en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas una Comisión “ad-hoc” para el estudio de normas legales y su incidencia en la actividad profesional siendo, además, la encargada de poner en conocimiento de los matriculados las comunicaciones, establecer un plan de capacitación y difusión y redactar un informe técnico a los fines de ordenar la actividad profesional.

Asimismo, el Consejo se ha abocado a realizar consultas de carácter legal, tendientes a medir la incidencia que tendrá la obligación de informar operaciones sospechosas, a fin de evitar la discrepancia con el Código Penal y el de Ética, en cuanto al secreto profesional se refiere.

Por su parte, el Banco Central de la República Argentina y la Comisión Nacional de Valores, han dictado normas administrativas que relacionan en trabajo del profesional en Ciencias Económicas –en su carácter de auditor externo– con respecto al control de este delito.

## CONCLUSIÓN

El acortamiento de las carreras universitarias, conllevan al tratamiento de los temas aquí mencionados, con cierta ligereza y, entiendo que tanto las incompatibilidades, como las responsabilidades y sus funciones, son cuestiones primordiales que hacen al ejercicio profesional, en la función del síndico societario.

En consecuencia, el tema de las responsabilidades del órgano que ejerce el control de legalidad en una sociedad, si bien existen dos vías recursivas: el Poder Judicial –Justicia Criminal y/o Justicia Civil– y Tribunales de Ética Disciplinaria –existentes en los Colegios Profesionales–, a éste último se ocurre, por falta ética y/o profesional; cabe preguntarse acerca de trámite por falta en la responsabilidad del órgano sindical, ¿puede darse el supuesto del “non bis in ídem”?

## BIBLIOGRAFÍA

- Constitución Nacional.
- Ley 19.550 y modificatorias 22.903 y 22.985.
- Ley 23.771 y ley 24.769.
- Régimen Penal Tributario Argentino – Héctor B. Villegas, Ed.

Depalma.

- II CONGRESO NACIONAL DE DOCTORES EN CIENCIAS ECONÓMICAS Y CONTADORES PÚBLICOS, 1925 Anales, Biblioteca Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, Capital Federal.
- GACETILLA – C.P.C.E.P.B.A. Delegación San Isidro, N° 1291, 1/92 y 2/92.
- LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA C.P.C.E.C.F.
- CUESTIONES QUE HACEN AL EJERCICIO PROFESIONAL, Emilio Fuentes, Ed. El Colegio.
- PRÁCTICA PROFESIONAL DEL CONTADOR, Fronti de García y Viegas, Ed. Macchi.
- ACTUACIÓN PROFESIONAL JUDICIAL, Fronti de García, Viegas y Elmo Orellana, Ed. Macchi.
- VI CONGRESO ARGENTINO DE DERECHO SOCIETARIO – II CONGRESO IBEROAMERICANO – 1995.
- LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA - CPCECF - 1983/1985, pág. 230.