Responsabilidad penal del contador: la Cámara Federal de Corrientes confirmó un procesamiento por alteración dolosa de registros fiscales

El tribunal examinó la utilización de claves fiscales de clientes y exclientes, la emisión de comprobantes presuntamente apócrifos y las modificaciones registrales no autorizadas. La sentencia analiza especialmente la prueba indiciaria, la acreditación del dolo y los requisitos del delito previsto en el artículo 11 del Régimen Penal Tributario.

Por Emilio Sarmiento – Abogado tributarista
Estudio Sarmiento y Asociados

1. Los hechos investigados

El 18 de agosto de 2026, la Cámara Federal de Corrientes, en la causa "Denunciado: Gómez Francisco Esteban y otros s/ Defraudación contra la Administración Pública – Denunciante: Suárez, Agostina y otros" (Expte. FCT 2187/2022/CA1), confirmó el procesamiento sin prisión preventiva del contador Francisco Esteban Gómez, por considerarlo *prima facie* autor del delito de alteración dolosa de registros fiscales, previsto en el artículo 11 del Régimen Penal Tributario aprobado por la Ley 27.430.

La investigación tuvo su origen en denuncias formuladas por distintos contribuyentes que habían mantenido relaciones profesionales con el imputado.

Según la hipótesis de la acusación, el profesional habría utilizado los usuarios y claves fiscales de esas personas para realizar operaciones no autorizadas ante la entonces AFIP, incluyendo modificaciones de inscripciones tributarias, registración de actividades inexistentes y emisión de comprobantes presuntamente apócrifos.

Diversos denunciantes manifestaron que habían contratado al contador para efectuar trámites determinados, pero que posteriormente advirtieron la existencia de operaciones que desconocían.

Entre los casos individualizados en la sentencia se menciona el de una contribuyente que, después de solicitar su baja del monotributo, habría detectado nuevas inscripciones efectuadas sin su consentimiento. Otra denunciante manifestó haber sido inscripta como responsable del IVA sin autorización, mientras que un tercero denunció la utilización de sus datos para registrarlo como titular de una empresa y emitir facturación por importes elevados.

2. La prueba reunida y las vinculaciones detectadas por ARCA

La Cámara destacó que el procesamiento no descansaba exclusivamente en las declaraciones de los denunciantes, sino en un conjunto de elementos obtenidos durante la investigación.

Entre ellos, los informes de ARCA revelaron una vinculación del contador con 91 contribuyentes incorporados a la base eAPOC.

En un universo más amplio, se identificaron relaciones con al menos 204 contribuyentes a partir de domicilios fiscales y correos electrónicos asociados al imputado, de los cuales 97 presentaban indicadores de apocrificidad.

También fueron valorados los resultados de los allanamientos, durante los cuales se secuestraron documentos pertenecientes a contribuyentes, anotaciones, sellos, dispositivos electrónicos y computadoras. En uno de los equipos se encontraba abierto un archivo relacionado con claves fiscales.

La coincidencia entre domicilios registrados por diferentes contribuyentes y aquellos vinculados al imputado fue considerada otro elemento indiciario relevante.

Para el tribunal, la reiteración de las operaciones denunciadas y la concordancia entre testimonios, registros fiscales y documentación secuestrada permitían superar el nivel de una mera sospecha.

3. Los argumentos de la defensa

La defensa cuestionó el procesamiento por considerar que los elementos reunidos eran insuficientes para acreditar la participación del contador.

Sostuvo que las declaraciones de los denunciantes presentaban contradicciones, que no existía prueba directa de la intervención personal del imputado en las operaciones y que tampoco se había demostrado el dolo requerido por la figura penal.

También destacó que varios contribuyentes habían entregado voluntariamente sus claves fiscales para la realización de gestiones profesionales.

En ese contexto, sostuvo que no podía inferirse automáticamente una utilización fraudulenta de las credenciales a partir de la existencia de una relación profesional previa.

Asimismo, cuestionó la falta de acreditación de un beneficio económico personal, la ausencia de un perjuicio económico concretamente determinado y la posibilidad de que terceros hubieran intervenido en las operaciones investigadas.

Finalmente, objetó que el procesamiento hubiera sido dictado cuando todavía existían medidas probatorias pendientes de producción.

4. La utilización de claves fiscales y el alcance de la autorización

Uno de los fundamentos centrales de la sentencia se refiere a la diferencia entre el acceso inicialmente autorizado a una clave fiscal y la realización posterior de operaciones ajenas a las instrucciones del contribuyente.

La Cámara consideró que la entrega voluntaria de credenciales no constituye, por sí sola, un elemento exculpatorio.

Lo investigado no era la utilización originaria de las claves para realizar tareas contables, sino su presunto empleo posterior para modificar situaciones fiscales sin autorización.

En este sentido, el tribunal sostuvo que el consentimiento para efectuar trámites determinados no podía interpretarse como una habilitación ilimitada para realizar otras operaciones.

La distinción adquiere especial relevancia porque la hipótesis investigada comprende tanto la utilización de claves de clientes actuales como la de personas que habían mantenido anteriormente una relación profesional con el imputado.

La Cámara entendió que la reiteración de las modificaciones, los registros oficiales y las coincidencias detectadas permitían considerar provisionalmente acreditada la utilización indebida de esa información.

5. El delito de alteración dolosa de registros fiscales

La calificación legal atribuida corresponde al artículo 11 del Régimen Penal Tributario, aprobado por el artículo 279 de la Ley 27.430.

El tribunal explicó que se trata de un delito común, que no exige una condición especial para ser autor.

En cuanto al elemento subjetivo, señaló que el inciso a) requiere conocimiento y voluntad respecto de la alteración, junto con el propósito específico de disimular la verdadera situación fiscal de un obligado.

La defensa había insistido en que no se acreditó que Gómez hubiera obtenido un beneficio económico personal.

Sin embargo, la Cámara sostuvo que dicho beneficio no constituye un elemento autónomo del tipo penal.

También rechazó la exigencia de acreditar un perjuicio económico efectivamente consumado.

En este aspecto, distinguió el supuesto del inciso a), referido a la finalidad de disimular la situación fiscal, del contemplado en el inciso b), que requiere aptitud para provocar perjuicio, pero tampoco exige su efectiva materialización.

Por lo tanto, la ausencia de una cuantificación definitiva del daño no impedía, según la sentencia, el procesamiento.

6. La acreditación del dolo mediante indicios

Este es uno de los aspectos jurídicos más interesantes del pronunciamiento.

La Cámara consideró que el elemento subjetivo podía inferirse, con el grado de probabilidad propio de la instrucción, de una serie de circunstancias convergentes.

Entre ellas valoró el carácter profesional del imputado, su conocimiento del funcionamiento de los sistemas fiscales, el acceso a las credenciales de los contribuyentes, la reiteración de las operaciones, la modificación de situaciones tributarias y la generación de registros incompatibles con la realidad de los denunciantes.

La sentencia atribuye particular relevancia a la repetición de un mismo patrón de actuación respecto de numerosos contribuyentes.

Para el tribunal, esa reiteración permitía descartar provisionalmente que se tratara de errores aislados o de actuaciones meramente negligentes.

La conclusión merece una consideración jurídica: el conocimiento técnico del profesional no equivale, por sí solo, a la acreditación del dolo. Sin embargo, puede ser valorado como un indicio cuando concurre con otras circunstancias objetivas que permitan inferir el conocimiento y la voluntad exigidos por el tipo penal.

Precisamente, la Cámara fundó su decisión en la apreciación conjunta de los elementos reunidos y no exclusivamente en la condición profesional del imputado.

7. El estándar probatorio para dictar el procesamiento

La defensa sostuvo que el procesamiento había sido prematuro porque todavía existían medidas investigativas pendientes.

La Cámara rechazó ese argumento.

Recordó que el artículo 306 del Código Procesal Penal de la Nación exige elementos de convicción suficientes para estimar que existe un hecho delictuoso y que el imputado participó en él.

No se requiere, por lo tanto, el grado de certeza necesario para dictar una sentencia condenatoria.

El procesamiento constituye un juicio provisional de probabilidad, susceptible de modificación a partir de nuevas pruebas.

Desde esa perspectiva, el tribunal consideró que la existencia de diligencias pendientes no impedía resolver cuando los elementos ya incorporados alcanzaban el estándar legal.

También entendió que la descripción de los hechos atribuidos permitía al imputado conocer la acusación y ejercer adecuadamente su defensa.

8. La decisión de la Cámara

Por mayoría, la Cámara Federal de Corrientes rechazó el recurso de apelación de la defensa y confirmó el procesamiento sin prisión preventiva de Francisco Esteban Gómez.

También mantuvo el embargo de $1.000.000, al considerar que la medida resultaba razonable en función de las características de las maniobras investigadas, la cantidad de contribuyentes involucrados y la magnitud de las operaciones documentadas.

La sentencia fue suscripta por los jueces Ramón Luis González y Fermín Amado Ceroleni.

9. Consideraciones finales

El pronunciamiento permite destacar tres cuestiones jurídicas.

En primer lugar, que la utilización inicialmente autorizada de una clave fiscal no excluye la posibilidad de investigar penalmente las operaciones posteriores que excedan el alcance del consentimiento otorgado.

En segundo término, que el dolo exigido por el delito de alteración de registros puede acreditarse mediante prueba indiciaria, siempre que los elementos valorados permitan fundar razonablemente la intervención consciente y voluntaria del imputado.

Finalmente, que el procesamiento no constituye una declaración definitiva de culpabilidad, sino una resolución provisoria fundada en el grado de probabilidad exigido durante la instrucción.

El fallo resulta particularmente relevante por la forma en que relaciona la actividad profesional del contador, la utilización de sistemas informáticos tributarios y la valoración de los indicios necesarios para sostener una imputación penal.

Emilio **Sarmiento**
Abogado tributarista
Estudio Sarmiento y Asociados

Fallo comentado: Cámara Federal de Corrientes, “Denunciado: Gómez Francisco Esteban y otros s/ Defraudación contra la Administración Pública – Denunciante: Suárez, Agostina y otros”, Expte. FCT 2187/2022/CA1, sentencia del 18 de agosto de 2026.