

Doctrina

La falsa información en la actividad de los auditores de cuentas (*)

Dra. Elena Núñez Castaño

Profesora Asociada de Derecho Penal
de la Universidad de Sevilla

SUMARIO: I. Introducción: la actividad de los auditores de cuentas y el sistema económico. II. La falsa información en la actividad de los auditores de cuentas: 1. La falsa información de los auditores de cuentas como delito de falsedad de informaciones y documentos sociales del art. 290 del Código Penal. A) El auditor como administrador de la sociedad. B) El informe de auditoría como objeto material del art. 290. 2. La falsa información de los auditores de cuentas como delito de falsedad documental de los arts. 390 y 392 del Código Penal. A) El informe de auditoría como documento mercantil. B) Adecuación de la conducta falsaria de los auditores con la conducta típica del delito de falsedad documental. C) Excurso: sobre la posibilidad de considerar al auditor como funcionario público a los efectos del art. 390 del Código Penal. III. ¿Responsabilidad penal de los auditores de cuentas? Conclusiones de lege data y de lege ferenda. IV. Bibliografía.

I. Introducción: la actividad de los auditores de cuentas y el sistema económico

La actividad de los auditores de cuentas tiene, por definición, una conexión directa e incuestionable con el funcionamiento de una empresa o sociedad mercantil y, consecuentemente, con la intervención de las mismas en el sistema económico y financiero del país en el que aquella radique. El sistema económico, o el orden económico, está siendo, en la actualidad, objeto de una mayor protección jurídica que la que gozaba en épocas pasadas; y de esta expansión proteccionista no podía sustraerse el Derecho penal, que ha dedicado uno de sus sectores, precisamente, al estudio de la protección penal del sistema y orden económico.

La importancia del Derecho penal económico es innegable hoy en día, y es necesario reconocer que presenta una verdadera autonomía científica; autonomía que se encuentra justificada por las especiales características que reúne la criminalidad

económica. Así, lo que define el fin del anterior y el comienzo del nuevo milenio es tanto el surgimiento de fenómenos y conductas nuevas y distintas de las conocidas hasta el momento, como su multidimensionalidad, fluidez e inseguridad; de tal modo que el delito ha dejado de ser un subproducto de los negocios, para pasar a ser un negocio en sí mismo. Se ha empezado a considerar que el delito es rentable, y, por tanto, digno de ser explotado, y, así, la economía pasa de patología del poder a forma de ejercicio del poder¹.

En realidad, las reacciones sociales ante la criminalidad económica son variadas: por una parte, la admiración hacia los delincuentes a quienes se ve como gente con imaginación, inteligencia, conocimientos técnicos y valor, lo que determina, consecuentemente, el reconocimiento de la mayoría de los individuos de su incapacidad para colocarse como autor de este tipo de conductas, de forma que se identifican más con el papel de víctimas, directa o indirectamente afectadas por dichos comporta-

(*) El presente trabajo tuvo su origen en la conferencia *La Falsa Informazione nell'attività di revisione contabile*, pronunciada en el II Convegno Italo-Spagnolo sobre La Tutela penale dell'informazione societaria, celebrado en Pavía (Italia), del 21 al 23 de septiembre de 2000.

1. Cfr. CUNHA RODRÍGUEZ, "Os senhores do crime", *Revista portuguesa de Ciência Criminal*, ano 9, fasc. 1, enero-marzo 1999, p. 9.

mientos; y, por otro lado, consecuencia de todo ello es la demanda social de una mayor y mejor protección del sistema económico y de los bienes jurídicos afectados mediante la intervención del Derecho penal, protección que permita hacer frente tanto a las nuevas formas de criminalidad como a los nuevos sujetos que surgen en el ámbito económico²; conductas y sujetos que ponen en jaque a las delimitadas y tradicionales instituciones jurídico-penales, las cuales se revelan incapaces de ofrecer soluciones adecuadas a este nuevo tipo de criminalidad sin renunciar a las garantías y principios que informan todo el Derecho penal³.

Consecuente con ello se origina un incremento de la pretensión social de protección penal que ponga fin, aunque sólo sea formalmente, a esa inseguridad creciente, aun a costa de modificar las garantías básicas y clásicas del Estado de derecho⁴.

Se produce, de este modo, una primacía de la seguridad frente a la libertad, debido principalmente a que el ciudadano medio ya no es el agente del Estado liberal que reclamaba ámbitos de libertad, sino un sujeto paciente, dependiente directa o indirectamente del Estado, en cuanto necesita ser protegido de riesgos que deben ser controlados por terceros⁵.

En efecto, la criminalidad económica aparece en el primer plano de la discusión social sobre lo delictivo. Y, en este contexto, una Política criminal intervencionista y expansiva es bienvenida en amplios sectores sociales como reacción contra la criminalidad de los poderosos⁶: dicha criminalidad es lo que preside la discusión doctrinal y la actividad de los Tribunales, y, frente a ella, es lógico que el ciudadano se contemple a sí mismo más como víctima potencial que como autor potencial.

En este punto no puedo evitar mencionar unas ilustrativas palabras de un importante penalista, el profesor JIMÉNEZ DE ASUA⁷, quien, ya hace algún tiempo, afirmó que *"hace años, el español de presa, ansioso de despojar a otros de su fortuna o sus ahorros, se echaba al monte con clásico calañés y trabuco naranjero, escapando de sus perseguidores a lomos de la jaca andaluza. Hoy crea sociedades, desfigura balances, simula desembolsos y suscripciones y, montado en la ignorancia de fiscales y magistrados, escapa sobre el cómodo asiento de su automóvil"*.

Estas palabras no sólo no han perdido ni un ápice de su actualidad, sino que, por el contrario, ponen de relieve la enorme importancia de los temas relativos al Derecho penal económico. Así, a modo de ejemplo, pueden citarse, por un lado, la consta-

2. Cfr., ya previamente, NUÑEZ CASTAÑO, *Responsabilidad penal en la empresa*, Valencia 2000, p. 16.

3. En este sentido, se pronuncia muy acertadamente BUSATO, *"Vontade penal da pessoa jurídica. Um problema prático de imputação de responsabilidade criminal"*, en *Revista da Escola da magistratura do Estado de Rondônia*, Porto Velho-Rondônia, Brasil, n.º 8, 2001, pp. 291-292 al afirmar que "... La economía globalizada, la creación de una sociedad de riesgos, la velocidad de las informaciones por vía cibernética, las intervenciones de los aparatos oficiales de poder y la conciencia de la necesidad de un desarrollo sustentable son asuntos que no ocupaban de forma habitual al legislador o al jurista penal, autores de las primeras construcciones dogmáticas. Por esa razón, es evidente que esa discusión sólo tiene lugar en términos de modernidad y que ha de tenerse en cuenta que las dificultades dogmáticas para esa discusión son, más que nada, fruto de la propia historia".

4. Cfr. SILVA SANCHEZ, *La expansión del Derecho penal. Aspectos de la política criminal de las sociedades postindustriales*, 2ª ed., revisada y ampliada, Madrid 2001, pp. 40 y 41.

5. Cfr. SILVA SANCHEZ, *La expansión del Derecho penal*, cit., p. 30.

6. El problema, sin embargo, no es nuevo; por el contrario, ya afirmó FERNÁNDEZ ALBOR, *Estudios sobre criminalidad económica*, Barcelona 1978, pp. 90 y 91, citando a FIGUEIREDO DIAZ que "... la creciente complejidad de las relaciones de la vida moderna muestra la tendencia del legislador —tanto más marcada cuanto más viejo se revela el Código penal del respectivo país— a poner el aparato de las sanciones criminales al servicio de los más diversos fines de la política social (económica, financiera, fiscal, sanitaria, educativa, ecológica, etc.). De esta manera surge el moderno fenómeno de la sobrecriminalización, hipercriminalización o inflación incriminatoria. Sin embargo, la experiencia demuestra que, al ceder a las tentaciones de la criminalización, nuestras esperanzas de, por su mediación, controlar y dominar el aumento de la criminalidad, quedan defraudadas; en realidad, tal proceso lanza el mayor descrédito sobre el Derecho penal y la función que primariamente le incumbe de protección de los valores fundamentales de la comunidad, olvidando que aquél sólo debe intervenir como ultima ratio de la política social".

Palabras que resultaron premonitorias de la situación que se vive en la actualidad. Efectivamente, en un intento de dar respuesta al "clamor social" se está produciendo una "huida hacia delante" del Derecho penal que conlleva una expansión criminalizadora; expansión que, sólo aparentemente, consigue satisfacer las demandas sociales. Ello no quiere decir, sin embargo, que deba negarse automáticamente cualquier intento de nueva criminalización; sino, simplemente, que ésta sólo debe producirse cuando sea absolutamente necesario, siempre desde el prisma del más escrupuloso respeto a los principios informadores del Derecho penal.

7. Cfr. JIMÉNEZ DE ASUA, *Prólogo a Rodríguez Sánchez, El delito financiero. Su repercusión en el crédito y en la economía*, Madrid 1934, pp. 4 y 5, citado por RODRÍGUEZ MOURULLO, *"Aspectos penales de las crisis bancarias"*, en *Aspectos jurídicos de las crisis bancarias*, Madrid 1988, p. 284.

tación del importante papel que revisten las personas jurídicas en la delincuencia económica y, por otro, la determinación de las nuevas conductas delictivas directamente relacionadas con la actividad societaria como el falseamiento de balances y cuentas anuales, las falsas informaciones sociales, la administración fraudulenta, el abuso de mayorías ficticias, etc.; figuras delictivas surgidas al amparo del auge del sistema económico y de la actividad mercantil, que difícilmente podrán encajarse en el ámbito de los tradicionales tipos delictivos. Esta situación provoca el nacimiento de nuevas víctimas indefensas ante la obsolescencia de un Derecho penal basado en el espíritu y la ideología del siglo XIX, e incapaz de dar respuesta, con las tradicionales instituciones, a los distintos problemas que estos comportamientos implican.

Efectivamente, tanto nuestra doctrina como los órganos judiciales habían llamado la atención, en reiteradas ocasiones, sobre las deficiencias que el sistema legal presentaba a la hora de enfrentarse a la delincuencia económica, y la consiguiente necesidad urgente de subsanar esta laguna⁸.

En este clima de preocupación por los daños que la delincuencia económica puede ocasionar en el sistema de economía nacional, resultaba especialmente lamentable la inexistencia de regulación de las infracciones realizadas por las empresas y, particularmente, por las sociedades mercantiles. Ámbito en el que destacan, entre otras conductas, los casos de falsedad en los balances y en otros documentos que, de un modo u otro, reflejen la situación contable y económica de la sociedad. La razón de esta incriminación radica, entre otras, en la importancia de reflejar una imagen fiel y verdadera de la situación económica y patrimonial de la empresa, y en la trascendencia que esa información tiene para el sistema económico desde la base de la confianza que estos datos y documentos originan en los distintos sujetos implicados en la actividad económica.

No voy a entrar en un pormenorizado análisis de estos temas que exceden el ámbito del presente estudio; sin embargo, sí quisiera hacer referencia a determinados aspectos de las conductas de falsedad de informaciones y documentos sociales, ya que éste es el ámbito en el que hemos de movernos al estudiar las conductas realizadas por los auditores de cuentas en el ejercicio de su actividad.

El art. 34 del Código de Comercio junto, principalmente, con el art. 171 de la Ley de Sociedades Anónimas, establece la obligación de formular las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado. Esta obligación se va a concretar no sólo en que las mismas deben ser realizadas por unos sujetos determinados (los administradores de la sociedad), sino en que deben tener una forma concreta para que reflejen fiel y verazmente la situación patrimonial de la entidad, exigencia efectuada por la legislación mercantil y el Derecho comunitario⁹; conducta y documentos que configuran el tipo contenido en el art. 290 del Código Penal español.

Por lo que se refiere a la primera de las cuestiones, esto es, los sujetos obligados a la realización de las referidas cuentas anuales, hay que señalar que, en aplicación del art. 25.2 del Código de Comercio¹⁰, se trata de una obligación personal, aunque no personalísima, de forma que puede ser delegada en otras personas. Hay que tener en cuenta que, en la mayoría de los casos, los administradores de una sociedad carecen de los conocimientos precisos para la elaboración de la contabilidad de su empresa y, consecuentemente, de las cuentas anuales; así, lo habitual es que se encargue la realización de las mismas a otras personas (contables, economistas, asesores, auditores), en suma, profesionales que sean capaces de realizarlas. Todo ello sin perder de vista que la validez de las cuentas anuales se deriva de su formulación y firma por los administradores de la sociedad, y

8. En este sentido, RODRÍGUEZ MOURULLO, "Algunas consideraciones político-criminales sobre los delitos societarios", ADPCP, 1984, p. 682; MARTÍNEZ PÉREZ/FERNÁNDEZ ALBOR, *Delincuencia y economía*, Santiago de Compostela, 1983; también las Memorias de la Fiscalía del Tribunal Supremo de 1968, 1970 y 1971 se pronunciaron a favor de la necesidad de cobertura de estos supuestos; tesis que ya fue defendida por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 23 de junio de 1973.

9. La expresión "imagen fiel" procede de las Directivas de la CEE, que la recogen de la expresión inglesa "true and fair view" (imagen verdadera y fiel), cuyo significado es dispar para la doctrina. Así, los juristas italianos mantienen que es una expresión actualizada del viejo principio de veracidad y exactitud, mientras que, para la doctrina alemana, añade una mayor rigurosidad en la regulación de la contabilidad, *vid.*, para un estudio más detallado, GARRETA SUCH, *Introducción al Derecho contable*, Madrid 1994, p. 218; BISBAL, "El interés público protegido mediante la disciplina de la contabilidad (nota sobre la 4.ª Directiva del Consejo de la CEE)", en RDM, n.º 160, 1981, pp. 257 y ss. se une a la segunda interpretación, afirmando que esta exigencia supone un plus. Para una exposición más detallada sobre este tema, cfr. NÚÑEZ CASTAÑO, *La estafa de crédito*, Valencia 1998, p. 406 y ss.

10. El número 2 del art. 25 del Código de Comercio determina que "la contabilidad será llevada directamente por los empresarios o por otras personas debidamente autorizadas, sin perjuicio de la responsabilidad de aquellos. Se presumirá concedida la autorización salvo prueba en contrario".

de su preceptiva presentación ante el Registro Mercantil. Ahora bien, independientemente de quien realice materialmente las mencionadas cuentas anuales, son los administradores de la sociedad quienes deben firmarlas y formularlas, ya que de lo contrario no serían admitidas por el Registrador¹¹.

Es decir, la posibilidad de delegar la llevanza de la contabilidad, contemplada en el art. 25.2 del Código de Comercio, no significa que la responsabilidad del administrador se excluya, y ya no por culpa *in vigilando* o *in eligendo*, sino con un claro fundamento *ex lege*¹². Así, el art. 171.1 de la Ley de Sociedades Anónimas impone a los administradores la obligación de su formulación; incluso el propio Código de Comercio, cuando en su art. 25.2 establece la posibilidad de delegación en la formulación de las cuentas anuales, lo hace con la salvedad de que, en todo caso, se mantenga la responsabilidad de los administradores. Ello resulta aún más evidente, al establecer el segundo apartado del art. 171 de la Ley de Sociedades Anónimas la necesidad de que las cuentas anuales deban ir firmadas por los administradores; necesidad de firma que queda establecida respecto de los administradores con independencia de quienes hayan elaborado o formulado las citadas cuentas.

En relación con la segunda de las cuestiones, la forma de las cuentas anuales, resulta evidente que, desde nuestro ingreso en la Unión Europea, se han ido sucediendo normativas, que determinan los principios y normas de desarrollo de las contabilidades de las Sociedades. Como objetivo común a todos ellos, puede deducirse que la contabilidad disponga la secuencia regular de la actividad profesional del empresario, de forma que sea un medio idóneo para averiguar la realidad de su estado patrimonial, es decir, que los documentos contables muestren con claridad *"la imagen*

*fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa"*¹³. Para cumplir con estas exigencias las cuentas anuales deben revestir una determinada forma establecida por la correspondiente legislación mercantil, entre cuyos requisitos se encuentran la legalización ante el Registro mercantil, y la claridad, relevancia, razonabilidad, objetividad y verificabilidad de las mismas¹⁴, lo que incrementa la confianza de los demás sujetos económicos respecto a la correspondencia de las mismas con la imagen fiel de la empresa.

La exigencia de dotar de la máxima transparencia a la información económico-contable de la empresa, cualquiera que sea el ámbito en el que realice su actividad, ha determinado que existan a lo largo del tiempo diversas técnicas de revisión mediante las que se puede obtener una opinión cualificada sobre el grado de fidelidad con que la documentación económico-contable representa la situación económica, patrimonial y financiera de la empresa.

Por ello, la elaboración y perfección de unas cuentas anuales y de una contabilidad social no termina, en la mayoría de los casos, con la presentación de las mismas por los administradores de la sociedad. Por el contrario, tal como establece el art. 203 de la Ley de Sociedades Anónimas, salvo en los casos de sociedades que, por sus reducidas dimensiones, puedan presentar balance abreviado, las cuentas anuales y el informe de gestión deberán ser revisados por auditores de cuentas, comprobando que las cuentas anuales ofrezcan una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, así como la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales del ejercicio¹⁵. Para que la contabilidad de una sociedad responda a las expectativas que de la misma se esperan, es ne-

11. Así, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Soria de 10 de julio de 1998, afirma que "... Conforme a los arts. 218 y 219 LSA en relación con el art. 330 del Regl. de Registro Mercantil las cuentas, previamente a su presentación para el depósito, deben haber sido firmadas por todos los administradores de la sociedad y la falta de la firma de uno o varios de los administradores en alguno o en todos los documentos presentados tiene que ser indicada en el propio documento contable que carezca de la signatura con certificación de la causa de la falta de la misma, siendo éste uno de los extremos sobre el que ha de versar la calificación registral. No es, en definitiva, indiferente ni intrascendente para la seguridad del tráfico mercantil que una sociedad aparezca en el Registro Mercantil con cuentas aprobadas por todos los administradores a que figure con alguna incidencia conflictiva como es la ausencia de la firma de uno de ellos expresando las causas de su negativa, y todo ello sin olvidar las posibilidades de solicitar auditoría por la minoría ante el Registrador o el Juez".

12. En este mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 10-7-1984 establecía: "... que son los administradores de la sociedad quienes deben, por pertenecerles insustituiblemente a los órganos de administración de los arts. 71-84, según los respectivos estatutos, la formación de los cuestionados documentos...".

13. Cfr. MORÁN BOVIO, en Jiménez Sánchez y otros, *Derecho Mercantil*, Barcelona, 1995, p. 118.

14. Requisitos expuesto por RIVERO ROMERO, *Contabilidad de Sociedades; problemática económico-contable*, Madrid 1989, pp. 249-250.

15. Ello responde a lo establecido en el art. 208 de la Ley de Sociedades anónimas. Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico, Parte especial*, Valencia 1999, p. 211.

cesaria la presencia de una presunción de veracidad que sólo se logra mediante determinados mecanismos de control externo, como es el caso de las auditorías¹⁶.

Es decir, los auditores son sujetos que desempeñan la misión de verificar formal y materialmente, con arreglo a criterios contables y con exactitud y veracidad, las cuentas de la sociedad que previamente han sido formuladas por los administradores, y cuyo funcionamiento está regulado y establecido por la Ley de Auditorías de Cuentas de 1988 y su Reglamento de 20 de diciembre de 1990¹⁷. Así, la auditoría de cuentas, según el Preámbulo de la Ley, tiene por objeto la emisión de informes sobre la fiabilidad de los documentos contables auditados.

En esta línea, no considero correcto asumir las tesis de que el control realizado por los auditores de Cuentas sea exclusivamente un control formal de la contabilidad, limitándose, por tanto, a confirmar la apariencia de corrección de la misma, sino que es-timo que el Auditor debe entrar a verificar la realidad objetiva y la correspondencia de esta realidad con la situación recogida en la contabilidad¹⁸.

La exigencia de dotar de la máxima transparencia a la información económico-contable de la empresa es un elemento consustancial al sistema de economía de mercado que se recoge en el art. 38 de la Constitución española, lo que implica que la auditoría de cuentas es un servicio que se presta a la empresa revisada, y que afecta e interesa no sólo a la propia empresa sino también a terceros implicados con su actividad¹⁹, por cuanto la apariencia de corrección de dichas cuentas aumenta a medida que se incrementan los controles de exactitud y corrección que se le realizan.

Por todo ello, la importancia de los auditores de cuentas en el correcto funcionamiento de las Sociedades es innegable; y ello porque se constituyen en verdaderos garantes de la corrección y exactitud de la información societaria y, por tanto,

quizás la más eficaz barrera de contención de peligros que pudieran cernirse sobre el correcto funcionamiento tanto de la sociedad como del sistema económico²⁰. Asimismo, ésta es la *ratio criminis* en el Derecho penal italiano, en el que, junto a la tutela de la fe pública, que persigue la veracidad y corrección de las manifestaciones de los administradores de la sociedad de revisión contable, a causa del particular y trascendente valor probatorio que se le atribuye, se protegen también otros intereses: los de la sociedad objeto de control, de sus socios y de acreedores presentes o futuros, de la economía pública, etc.²¹.

Surge, por consiguiente, un nuevo problema que requiere solución. Así, al margen de las falsedades que los administradores cometen en la realización del balance o cuentas anuales de una sociedad y que pudieran constituir un delito de falseamiento de documentos sociales recogido en el art. 290 Código Penal, *¿qué ocurre cuando la falsedad se realiza en el informe emitido por aquellos que tienen a su cargo la actividad de revisión contable* y que, consecuentemente, garantizan la veracidad y fidelidad de las cuentas anuales?; es decir, *¿qué ocurre cuando los auditores de cuentas incumplen su deber de veracidad al emitir el informe de auditoría?*

II. La falsa información en la actividad de los auditores de cuentas

Nos encontramos así ante un grupo de casos en los que la falsedad se centra en el informe emitido por los auditores en relación con las cuentas anuales presentadas por los Administradores de la sociedad. Al amparo de otros Ordenamientos jurídicos distintos del español, como por ejemplo, el italiano, el problema disminuye por cuanto en los delitos relativos a la falsedad en la información social, se incluye en el círculo de sujetos activos,

16. En este mismo sentido, Cfr. FERNÁNDEZ TERUELO, *Los delitos societarios en el Código penal español*, Madrid 1998, p. 168.

17. Cfr. Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditorías de Cuentas y Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988.

18. Así, la Ley de Auditorías en su Exposición de Motivos establece que: "La auditoría de cuentas se configura en esta Ley como la actividad que, mediante la utilización de determinadas técnicas de revisión, tiene por objeto la emisión de un informe acerca de la fiabilidad de los documentos contables auditados; no limitándose, pues, a la mera comprobación de que los saldos que figuran en sus anotaciones contables concuerden con los ofrecidos en el balance y en la cuenta de resultados, ya que las técnicas de revisión y verificación aplicadas permiten, con un alto grado de certeza y sin la necesidad de rehacer el proceso contable en su totalidad, dar una opinión responsable sobre la contabilidad en su conjunto y, además, sobre otras circunstancias que, afectando a la vida de la empresa, no estuvieren recogidas en dicho proceso".

19. Cfr. SERRANO GÓMEZ, "Responsabilidad penal de administradores de sociedades y auditores de cuentas", *Actualidad penal*, n.º 28, 12-18 de julio de 1993, par. 399.

20. Cfr. VALLE MUÑIZ, en Quintero Olivares y otros, *Comentarios al nuevo Código penal*, Pamplona 1996, p. 1312.

21. Cfr. ANTOUSEI, *Manuale di Diritto Penale, Leggi complementari, I. I Reati societari, bancari, di lavoro e previdenza*, 10.ª ed., aggiornata e integrata da L. Conti, Milano 1997, p. 158.

junto a los administradores, también a los auditores de cuentas²². No sucede lo mismo en el Derecho penal español, sino que las irregularidades e infracciones que se produzcan en el ejercicio de la actividad de revisión contable (Auditoría) están sometidas al régimen administrativo sancionador regulado por la Ley de Auditorías²³.

El problema que surge en este punto es que la falsedad realizada por los auditores no versa sobre la situación y los documentos jurídicos y/o contables de su propia empresa de Auditorías, ya que en este supuesto se realizaría la conducta descrita en el art. 290 del Código Penal, y la persona que formulase o firmase los documentos sería responsable desde el prisma de su consideración como Administrador de la empresa o sociedad de Auditorías; es decir, la conducta delictiva versaría sobre datos y documentos relativos a la situación jurídica y económica de la propia empresa auditora.

El supuesto que estamos analizando es radicalmente distinto; aquí la conducta de los auditores se refiere a la actividad de revisión y verificación de los datos y documentos contables emitidos por otra sociedad; es decir, no se falsean datos y documentos propios, sino que la conducta falsaria recae sobre datos y documentos ajenos, esto es, de la sociedad auditada.

El obstáculo aparece, entonces, derivado de la inexistencia en nuestro Ordenamiento jurídico-penal de una mención específica de los auditores y las Sociedades de Auditoría como posibles sujetos activos de las conductas delictivas recogidas en el art. 290 del Código Penal: las falsas informaciones sociales²⁴.

De esta forma, ante la inexistencia de una mención específica de la figura de los Auditores como posibles sujetos activos del delito de falsedad en la información social, se hace necesaria una labor interpretativa que permita obtener una calificación jurídica de este tipo de comportamientos.

Se abre en este punto una doble vía: la posibilidad de calificar el comportamiento como un delito común de falsedad documental cometido por

particulares y recogido en los arts. 390 y 392 del Código Penal; o bien, la posibilidad de aplicar el delito especial de falsedad de informaciones y documentos sociales del art. 290 del Código Penal, opción esta última que pasa por la consideración de los auditores de cuentas como administradores de la sociedad. Empecemos por la última de ellas.

1. La falsa información de los auditores de cuentas como delito de falsedad de informaciones y documentos sociales del art. 290 del Código Penal

Ya se ha establecido por un amplio sector doctrinal que el delito de falsedad de documentos sociales se configura como un delito especial y, por tanto, el círculo de sujetos activos se encuentra limitado a aquellos expresamente mencionados en el texto legal; es decir, los administradores de hecho o de derecho²⁵. Al no existir mención expresa de los Auditores de cuentas como posibles sujetos activos de este tipo delictivo, la posibilidad de calificar su conducta como falsedad social pasa por la interpretación de los conceptos de Auditor y de administrador a fin de determinar la posibilidad de incluir el primero en el segundo.

A) *El auditor como administrador de la sociedad*

Como se acaba de exponer, la inexistencia de una mención a los auditores de cuentas como sujetos activos del delito recogido en el art. 290 del Código Penal, hace necesario otorgar un concepto de aquéllos a fin de determinar su adecuación a círculo de sujetos activos contenidos en el mencionado precepto. Sobre esta base, en aplicación de la Ley de Auditorías de 1988, podemos afirmar que Auditor es aquella *persona externa a la empresa que verifica y dictamina si las cuentas anuales, presentadas por los administradores, expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa o entidad auditada, así como el resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplica-*

22. Cfr. ANTOISEI, *Manuale di Diritto Penale*, cit., passim; MAZZACUVA, "L'attività di revisione contabile e la certificazione dei bilanci", in *Atti del Convegno CEEP di Torino*, 17-18 gennaio, 1983.

23. Cfr. arts. 15 y ss. de la Ley 19/1988 de Auditorías.

24. La existencia de este problema, y la necesidad de una tipificación expresa de los informes falsos de auditoría, ya fue puesto de relieve por STAMPA BRAUM/BACIGALUPO ZAPATER, *La reforma del Derecho penal económico español*, Madrid 1980, p. 68.

25. En este sentido, cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal. Parte especial*, 13.ª ed., Valencia 2001, p. 503; DEL ROSAL BLASCO, *Los delitos societarios en el Código Penal de 1995*, Valencia 1998, p. 95; FARALDO CABANA, *Los delitos societarios. Aspectos dogmáticos y jurisprudenciales*, Valencia 2000, p. 170; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico, Parte especial*, cit., p. 210; MORENO CANOVES/RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos. Comentarios a los arts. 262, 270 a 310 del nuevo Código penal (concordados y con jurisprudencia)*, Zaragoza, 1996, p. 249; NÚÑEZ CASTAÑO, *La estafa de crédito*, cit., p. 353; TERRADILLOS BASOCO, *Derecho penal de la empresa*, Valladolid, 1995, p. 80; VALLE MUÑIZ, en Quintero Olivares y otros, *Comentarios al nuevo Código penal*, cit., p. 1311.

dos en el período examinado, al tiempo que emite un informe en relación con estos aspectos²⁶.

Ante esta definición algún sector mercantilista ha abogado por la naturaleza de órgano social de los Auditores²⁷, y su asimilación a los administradores, apoyándose también en el hecho de que en Derecho Comparado se establezca su responsabilidad criminal en solidaridad con la de los administradores²⁸. Evidentemente, la solución positiva se basaría en considerar decisiva la intervención de los Auditores en la verificación de las cuentas que son aprobadas, depositadas y publicadas; más aún, cabe interpretar que, en su caso, es exigible una mayor responsabilidad que a los administradores, dado que la actividad del Auditor añade un plus de apariencia de veracidad a lo que se publica, por lo que, en los supuestos de mendacidad de cuentas, resulta innegable una singular responsabilidad del censor en el resultado lesivo que se produzca²⁹.

Si bien la argumentación es correcta, sin embargo, es necesario hacer matizaciones que considero van a dar lugar a una solución radicalmente distinta. En primer lugar, la trascendencia, innegable, de la actividad de los Auditores de cuentas puede justificar su inclusión expresa dentro del círculo de sujeto activos del delito, de modo similar a como se hace en Derecho comparado; pero lo que no puede justificar es que, ante la inexistencia de una mención expresa, se sustituya ésta por una

identificación automática con el concepto de administrador de la sociedad.

En segundo lugar, esa imposibilidad de identificación automática entre administrador y auditor hace necesario revisar ambos conceptos para poder afirmar o negar su posible equiparación.

Al analizar el círculo de sujetos activos del delito de falsas informaciones sociales se mencionan dos tipos de sujetos: administrador de hecho y de derecho. Resulta necesario, por tanto, comenzar el análisis determinando qué debe entenderse por cada uno de ellos. Así, considero que administrador de derecho es un concepto normativo jurídico que habrá de ser interpretado a la luz de la legislación extrapenal correspondiente³⁰; de tal modo que sería aquel que pertenece al órgano de administración de la entidad en cuestión, tiene facultades de gestión y representación y cuyo nombramiento debe provenir ex lege, reuniendo todos los requisitos y formalidades exigidos por la legislación mercantil. Sobre esta base, baste con señalar en este lugar que pueden ser administradores de derecho los órganos de administración de las diferentes clases de sociedades siempre que reúnan todos los requisitos y formalidades exigidos por la legislación mercantil y, en particular, siempre que hayan formalizado su nombramiento y se hayan inscrito en el Registro Mercantil³¹.

Ante esta definición resulta evidente la imposibilidad de considerar a los Auditores como Admi-

26. Cfr. art. 1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditorías de Cuentas, y art. 1 del Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988.

27. Así, con la anterior LSA, GARRIGUES/URIA, *Comentario a la Ley de Sociedades Anónimas*, Madrid 1976, t. II, p. 467; y con la LSA de 1989, SÁNCHEZ CALERO, *Instituciones de Derecho mercantil*, Madrid 1994, T. I, p. 419.

28. Así, por ejemplo, en Derecho penal italiano, el decreto Legislativo n.º 58 de 24-2-1998, sobre el Testo Unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziari, establece en el art. 176 la responsabilidad de los auditores para los supuestos de falsedad en la actividad de revisión contable. De modo similar, en la Proposta di legge delega per il reati societari de Marzo de 2000, en *Diritto e Pratica delle Società*, n.º 5, 20 de Marzo de 2000, establece en su art. 10 relativo a la Regulación penal de la sociedad mercantil, lo siguiente: "1. La reforma de la regulación penal de la sociedad mercantil y de materias conexas está inspirada en los siguientes principios y criterios reguladores: a) prevenir los siguientes delitos e ilícitos administrativos... 3) falsedad en el informe o en comunicaciones de la sociedad de revisión, consistente en el acto de los responsables de la revisión que, en el informe o en otras comunicaciones, atestigüen datos falsos u oculten información concerniente a la situación contable, económica, patrimonial o financiera de la sociedad, entidad o sujeto sometido a revisión; precisando que la conducta debe ser idónea para engañar al destinatario sobre la mencionada situación; previéndose la pena de reclusión". En Alemania, los §§ 399 y ss. de la AktG y el §82 GmbH-G persiguen las conductas de los administradores, Consejo de Vigilancia, liquidadores, fundadores, presidentes, etc., sin hacer referencia de ningún tipo a los censores de cuentas o auditores; sin embargo, el §332 del HGB, que tiene carácter general y común para todo tipo de sociedades, hace referencia a los interventores de cuentas en relación con la infracción del deber de informar. En el Derecho penal de sociedades francés, los arts. 425.3 y 437.2 de la Ley de Sociedades castigan al gerente de una sociedad de responsabilidad limitada, o al presidente, los administradores o los directores generales de una sociedad anónima que presenten o publiquen cuentas anuales inexactas con el fin de disimular la verdadera situación de la sociedad.

29. Cfr. MORENO CANOVES/RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos*, cit., p. 255.

30. Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico, Parte especial*, cit., p. 177; BAJO FERNÁNDEZ, *Los delitos societarios en el nuevo Código penal español de 1995*, en AAVV, *Jornadas sobre Derecho penal económico*, Oviedo 1997; DEL ROSAL BLASCO, *Los delitos societarios...*, cit., p. 59; FARALDO CABANA, *Los delitos societarios*, cit., p. 72; NUÑEZ CASTAÑO, *La responsabilidad penal en la empresa*, cit., p. 68; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO, S., *Derecho penal económico*, Madrid 2000, p. 102.

31. Cfr. MORENO CANOVES/RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos*, cit., p. 254; GARCÍA DE ENTERRÍA, *Los delitos societarios: un enfoque mercantil*, Madrid 1996, p. 45; GÓMEZ BENÍTEZ, "Administradores de hecho y de derecho en el nuevo Código penal", *El nuevo Código penal. Delitos societarios e insolvencias punibles*, Banco Central-Hispano, Madrid 1996, p. 144.

nistradores de derecho de una sociedad por cuanto le falta ya el primero de los requisitos: la pertenencia al órgano de administración.

Por el contrario, el art. 8 de la Ley de Auditorías establece como causa de incompatibilidad del Auditor en el ejercicio de sus funciones la pertenencia al órgano de administración de la sociedad que se audite. Lógica limitación si lo que se pretende es que la auditoría consista en una revisión externa de la actividad social. Por ello, también el Reglamento que desarrolla la mencionada Ley de Auditorías, establece que los Auditores deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las empresas o entidades auditadas³²; entendiéndose por "independencia" la ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad del auditor, para lo que se tomará en consideración, entre otras circunstancias, la realización para la empresa o entidad auditada de otros trabajos que puedan limitar la imparcialidad de auditor³³. Medidas todas ellas encaminadas a asegurar la imparcialidad, corrección y exactitud de la actividad de revisión contable que realiza el auditor.

Por lo que se refiere al concepto de administrador de hecho, considero que lo relevante a efectos penales no es la perfección formal de la relación interna entre el administrador y la sociedad³⁴, sino que a lo que hay que atender es a las verdaderas relaciones fácticas entre el sujeto activo y el bien jurídico penalmente protegido, así como que su acceso al mismo sea a través del control de la estructura social³⁵. Me inclino en este punto por la teoría del dominio social y considero que admi-

nistrador de hecho es quien accede al ejercicio del dominio sobre la estructura social en la que se protege el bien jurídico penalmente tutelado, con el reconocimiento, por lo menos tácito, de la sociedad, aunque sin ser necesaria ni su pertenencia a la sociedad ni al órgano de administración de la misma³⁶.

De este modo, el administrador de hecho requiere una mínima apariencia formal y la posibilidad de lesionar el bien jurídico porque son capaces, de manera eficaz, de cometer la conducta típica, es decir, defraudar, contratar, liberar, disponer de los bienes de la sociedad o de contraer obligaciones a su cargo. Administradores de hecho son, por tanto, todos aquellos que están encargados de garantizar que el bien jurídico no va a resultar lesionado³⁷ y cuyo acceso al mismo se logra a través del dominio o control de la estructura social. Es, por tanto, en la definición que mantengo, requisito imprescindible el dominio o control de la estructura social, es decir, que el sujeto posea facultades de gestión, decisión y mando en relación con la actividad societaria³⁸.

Evidentemente, tampoco en esta definición podemos incluir a los Auditores de cuentas, quienes poseen la facultad de analizar, verificar y dictaminar la corrección y veracidad de las cuentas anuales presentadas por los administradores, pero, desde ningún punto de vista, poseen facultades de gestión o administración que determine en los mismos la existencia de un dominio sobre la estructura social. Es cierto que la función de los auditores es enormemente trascendente, por cuanto no sólo verifican la exactitud de las cuentas, sino

32. Cfr. art. 36.1 del Real decreto 1636/1990 por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988 de Auditorías de Cuentas.

33. Cfr. art. 36.2 y 3 del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditorías.

34. Por esta postura se inclinan los defensores de la concepción estricta de administrador de hecho, quienes consideran que existe administración de hecho cuando se puede hablar de un nombramiento válido, pero al cual le falta la inscripción o concurren vicios que pueden provocar la anulación; es decir, serían aquellos cuyo nombramiento presenta alguna irregularidad de tipo formal; Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, *Los delitos societarios...*, cit., p. 46, MORENO CANOVES/RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos*, cit., p. 251. En realidad, esta interpretación es la que tradicionalmente se ha barajado en la doctrina mercantil, que considera que serían administradores de hecho aquéllos con nombramiento defectuoso, no inscrito, no aceptado, caducado, nulo por concurrir una causa de inelegibilidad, renuncia, revocación expresa o cese.

35. Cfr. FARALDO CABANA, *Los delitos societarios*, cit., p. 77; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Delitos societarios*, Estudios sobre el Código penal de 1995, vol. 2 (Parte Especial), CGPJ, Madrid 1996, p. 473; NÚÑEZ CASTAÑO, *Responsabilidad penal en la empresa*, cit., p.77; TERRADILLOS BASOCO, *Los delitos societarios. El Derecho penal en las sociedades mercantiles a la luz de nuestra adhesión a la CEE*, Madrid 1987, pp. 57 y ss.; SÁNCHEZ ÁLVAREZ, *Los delitos societarios*, Pamplona, 1996, pp. 59 y ss.

36. Ésta es la posición adoptada en Italia y Alemania por la jurisprudencia y la doctrina; Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, *Los delitos societarios en el nuevo Código penal español de 1995*, cit., p. 262; FARALDO CABANA, *Los delitos societarios*, cit., p. 78; FERRE OLIVE, "Sujetos responsables en los delitos societarios", *Revista Penal*, n.º 1, Huelva 1997, p. 24; NÚÑEZ CASTAÑO, *Responsabilidad penal en la empresa*, cit., p. 100.

37. Cfr. BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO, S., *Derecho penal económico*, cit., p. 103.

38. Así, afirman BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO, S., *Derecho penal económico*, cit., p. 103 que sería "quien accede al ejercicio del dominio sobre la estructura social en la que se protege el bien jurídico, con el reconocimiento, por lo menos tácito, de la entidad".

que garantizan frente a terceros la veracidad de las mismas, pero esto no implica que en ellos concurra facultad alguna que les permita tomar decisiones sobre el funcionamiento de la sociedad.

Por todo ello, y a pesar de la relevante función asignada a los auditores de cuentas, considero que hay que descartar la idoneidad de los mismos para ser sujetos activos del delito del art. 290 del Código Penal español ya que no se encuentran expresamente mencionados, ni pueden ser integrados en la noción de administrador de hecho o de derecho, por muy amplios que sean los conceptos que de ambos se manejen³⁹.

B) El informe de auditoría como objeto material del art. 290.2

Partiendo de la imposibilidad de considerar a los auditores como sujetos activos del delito recogido en el art. 290 del Código Penal, hay que poner de relieve el hecho de que los informes de los auditores no pueden en ningún momento entenderse incluidos en el objeto material del delito de falseamiento de documentos sociales regulado en el art. 290 del Código Penal.

Efectivamente, el informe de auditoría no forma parte de las cuentas anuales de una sociedad mercantil, sino que es un documento independiente de las mismas y que sirve de control sobre la veracidad y corrección de aquéllas. De hecho, la trascendencia de los informes de auditorías es tal que acompañan a las cuentas anuales hasta el punto de que son presentados a la Junta General por los administradores para su aprobación y depositados en el Registro Mercantil junto a aquéllas. No cabe duda, por consiguiente, que refuerzan esencial y legalmente la idea de veracidad de las cuentas que, sin el preceptivo informe de auditoría, no son legalmente consistentes⁴⁰.

Es evidente, por tanto, que si el auditor, para cumplir su labor, está obligado a elaborar un informe de verificación de la contabilidad, que innegablemente tiene gran importancia al ratificar o no la información que los administradores han re-

flejado en los documentos sociales⁴¹, y que la verificación de la contabilidad atribuye a ésta un mayor grado de transparencia y de veracidad⁴², el informe de auditoría constituye claramente un documento que debe reflejar la situación económica de la sociedad. Sin embargo, a pesar de ello, este informe debe quedar excluido de la consideración como objeto material del delito de falsas informaciones sociales recogido en el art. 290 del Código Penal, por cuanto los documentos a los que se refiere el precepto penal, son aquellos que, de un modo u otro, se encuentran dentro del ámbito competencial de los sujetos activos del mencionado delito, a saber, los administradores de hecho o de derecho. Por consiguiente, y a pesar de que el informe de auditoría es un documento de singular importancia, no puede considerarse como objeto material porque el encargado de su elaboración (el auditor de cuentas) no es sujeto típico del delito de falsas informaciones sociales⁴³.

Otra interpretación, ampliando el concepto de administrador de una sociedad, a fin de poder incluir en el mismo a los auditores de cuentas, implicaría una extralimitación en la interpretación del tipo que vulneraría el principio de legalidad, pilar irrenunciable del Derecho penal.

2. La falsa información de los auditores de cuentas como delito de falsedad documental de los arts. 390 y 392 del Código Penal

Al cerrarse el camino de calificación de la falsedad realizada por auditores como delito de falsedad en documentos sociales del art. 290, queda por analizar la segunda de las posibilidades expuestas, esto es, calificar la conducta del Auditor como un delito de falsedad documental contenida en los arts. 390 y 392 del Código Penal.

Al tratarse el art. 392 de un delito común por el que se castiga al particular que cometiese alguna de las conductas falsarias descritas en el art. 390, no existe inconveniente alguno para considerar a los auditores de cuentas como posibles sujetos activos de este delito. Aquí los problemas vienen por

39. En este mismo sentido excluyente se ha pronunciado un importante y numeroso sector doctrinal, así cfr. CONDE-PUMPIDO FERREIRO, en *Código penal. Doctrina y Jurisprudencia*, t. II, Madrid 1997, p. 3009; FARALDO CABANA, *Los delitos societarios*, cit., p. 172; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico, Parte especial*, cit., p. 211; MORENO CANOVES/RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos*, cit., pp. 255-256; SÁNCHEZ ÁLVAREZ, *Los delitos societarios*, cit., pp. 103-104; VALLE MUÑIZ, *Comentarios al nuevo Código penal*, cit., p. 1312; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO, S., *Derecho penal económico*, cit., pp. 104 y 618.

40. Cfr. GÓMEZ BENÍTEZ, *Curso de Derecho penal de los negocios a través de casos. Reflexiones sobre el desorden legal*, Madrid 2001, p. 198.

41. Cfr. FERNÁNDEZ TERUELO, *Los delitos societarios en el Código penal español*, cit., p. 169.

42. Así, URÍA/MENÉNDEZ/MUÑOZ, *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles. Tomo V. La Junta general de Accionistas (Arts. 93 a 122 de la LSA)*, Madrid 1991, p. 248.

43. Cfr. FERNÁNDEZ TERUELO, *Los delitos societarios en el Código penal español*, cit., p. 202.

un doble camino, distintos a su consideración como sujetos activos: los derivados de la posibilidad de considerar el informe emitido por el Auditor como documento mercantil, y los derivados de la inclusión del comportamiento realizado dentro de alguna de las conductas típicas recogidas en el texto legal. Vayamos por partes.

A) El informe de auditoría como documento mercantil

Respecto de la primera de las cuestiones considero que no existe inconveniente alguno para incluir el informe emitido por el Auditor dentro del catálogo de documentos que constituyen el objeto material del delito de falsedad documental y, más concretamente, su consideración como documento mercantil. A este respecto, tanto la Ley de Auditorías de 1988 como su Reglamento de 1990 establecen la naturaleza mercantil del documento en el que se recoge el informe de la Auditoría de Cuentas⁴⁴. Sin embargo, esta calificación de documento mercantil que realizan las mencionadas normas no tiene por qué trasladarse de forma automática al Derecho penal⁴⁵, sobre todo porque cada sector del ordenamiento define las figuras jurídicas atendiendo a sus propios objetivos y utiliza los conceptos jurídicos con un alcance distinto.

No obstante, hay que admitir la existencia de una intensa discusión doctrinal en este punto. Para unos, resulta evidente la necesidad de acomodarse, tanto en relación con la interpretación del concepto de documento mercantil, como en relación con otros términos, como el de administra-

dor de hecho, a la legislación y Derecho mercantil⁴⁶. Para otros, estos conceptos deben interpretarse "en función de los elementos hermenéuticos que proporciona el propio Derecho penal"⁴⁷, conforme a sus principios, fines y métodos⁴⁸.

Así, en defensa de la primera de las posturas señaladas se argumenta que por encima de la autonomía del Derecho penal, ha de situarse la "unidad interna, la coherencia de todo el orden jurídico y la consiguiente articulación de sus sectores o disciplinas"⁴⁹. En esta línea, como apuntan BAJO/BACIGALUPO⁵⁰, se considera un acierto las regulaciones de otros países que incluyen estas infracciones en la propia Ley de Sociedades Anónimas o de Responsabilidad Limitada (Alemania), en la Ley General de sociedades (Francia) o en el Código Civil (Italia).

Ahora bien, como continúan afirmando BAJO/BACIGALUPO⁵¹ "el hecho de que el legislador español haya optado por la regulación en el propio Código Penal, el hecho de que sólo atribuyendo un contenido distinto al mercantil puede encontrarse coherencia y sentido a ciertas expresiones de la Ley (como socio o junta de accionistas o sociedad o administrador de hecho) y el hecho de que el propio Código defina las cosas, en ocasiones, de modo radicalmente distinto al mercantil (por ej. El concepto de sociedad del art. 297), abonan la tesis de que el Derecho penal es libre a la hora de proporcionar contenido a determinados conceptos"⁵².

Por todo ello, en algunos de los términos mencionados la solución no puede darse con un criterio general apriorístico, más bien hay que estar al caso concreto. De este modo, aunque como punto de

44. Cfr. art. 2 de la Ley de Auditorías y art. 4 de su Reglamento.

45. En este punto no puede olvidarse la independencia del Derecho penal en su presupuesto, en relación con los mantenidos por otras ramas del Ordenamiento jurídico; sin embargo, es evidente que no puede mantenerse una independencia total, por cuanto el Ordenamiento jurídico no está compuesto de compartimentos cerrados, estancos, sin comunicación entre sí, sino que existe una relación de interdependencia entre ellos, sin que esto implique la subsidiariedad de ninguno, cfr. MUÑOZ CONDE/GARCÍA ARÁN, *Derecho penal. Parte general*, 4.ª ed., Valencia 2000, p. 86.

46. Cfr. TERRADILLOS BASOCO, *Derecho penal de la empresa*, cit., p. 49; AREAN LALÍN, "Conceptos mercantiles tipificados en los delitos societarios", en *El nuevo Código penal y los delitos societarios*, Fundación Caixa Galicia, 1998, pp. 22 y ss.; GARCÍA DE ENTERRÍA, *Los delitos societarios. Un enfoque mercantil*, cit., p. 47; SUÁREZ GONZÁLEZ, en Bajo Fernández y Otros, *Compendio de Derecho penal (Parte Especial)*, Vol. II, Madrid 1998, p. 575.

47. Cfr. BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO, S., *Derecho penal económico*, cit., p. 584.

48. Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, *Curso de Derecho penal económico*, Madrid 1998, p. 133, RODRÍGUEZ MOURULLO, *Algunas consideraciones político-criminales sobre los delitos societarios*, cit., p. 684; DEL ROSAL BLASCO, *Los delitos societarios en el Código penal de 1995*, cit., pp. 49 y ss., y 52 y ss.; VALLE MUÑIZ, en Quintero Olivares y otros, *Comentarios al Código penal*, cit., pp. 1305-1306; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Delitos societarios*, cit., p. 482.

49. Cfr. AREAN LALÍN, *Conceptos mercantiles tipificados en los delitos societarios*, cit., p. 8.

50. Cfr. BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO, S., *Derecho penal económico*, cit., p. 584.

51. Cfr. BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO, S., *ibidem*.

52. Siempre se ha considerado así tanto en Derecho penal patrimonial como en el económico, existiendo varios ejemplos a este respecto, como los conceptos de propiedad o posesión, el concepto de alzamiento de bienes, que en el ámbito mercantil es una forma de quiebra, mientras que en Derecho penal es una figura autónoma, etc., cfr. BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO, S., *Derecho penal económico*, cit., pp. 584 y 585.

partida se deban aceptar los conceptos elaborados en el Derecho Privado, en el sentido que allí se les asigna, es necesario, que tales nociones sean después examinadas a la luz de las normas del Derecho penal para adaptarlas a sus necesidades y fines, conservando, en tanto sea posible, sus características originales⁵³; es decir, aceptar la existencia de una relativa independencia del Derecho penal en sus presupuestos y sanciones, ya que sólo desde los fines, principios y métodos propios del Derecho penal puede darse contenido y sentido a los términos que constituyen el presupuesto normativo.

Y ello, entre otras razones, porque el Derecho Privado trata de resolver problemas que le son propios: la validez y trascendencia jurídica de determinados documentos, o la de los actos realizados por el administrador de la sociedad. Por su parte, el Derecho penal, y concretamente el Código Penal de 1995, trata de resolver sus propios problemas, por ejemplo, evitar las lagunas de punibilidad que se pudieran derivar de una interpretación excesivamente privatística de los conceptos penales⁵⁴. Así, acertadamente en mi opinión, afirma TERRADILLOS BASOCO⁵⁵ que *"una cosa es afirmar su instrumentalidad (del Derecho penal societario) con respecto a los objetivos económicos generales y, en consecuencia, su coordinación con el resto de las ramas del Derecho comunitario, y otra cuestión muy diferente, que debe debatirse en el plano técnico, es la de optar por un modelo de Derecho penal meramente sancionatorio de ilícitos civiles (...)"*, de tal modo que *"afirmar su (limitada) autonomía es opción impuesta, en primer lugar, por consideraciones político-criminales ya que es necesario que la incriminación se extienda a acuerdos ilícitos que, sin responder a la definición jurídico-mercantil de sociedad, pueden intervenir en el tráfico económico causando, por razones obvias, daños o riesgos muy superiores a los generados por las que se atienden estrictamente a esa legalidad"*.

Se hace necesario, de este modo, analizar si desde el prisma del Derecho penal es, efectivamente, posible otorgarle la naturaleza de documento mercantil a los informes emitidos por las empresas de Auditorías.

Si documentos mercantiles son aquellos que encuentran predeterminada su validez y eficacia por las prescripciones del Código de Comercio y leyes

mercantiles, y que resulten imprescindibles para un correcto funcionamiento del tráfico mercantil⁵⁶, es innegable la consideración de mercantiles de los informes de los auditores. Así, la obligación y existencia de estos informes se encuentra establecida por la Ley de Sociedades Anónimas y la Ley de Auditorías, ambas de naturaleza mercantil, y para que tengan validez y eficacia deben realizarse siguiendo las prescripciones que las leyes mercantiles establecen para ello.

Además, los informes realizados por los auditores de cuentas cumplen también el segundo de los requisitos, esto es, que resulten imprescindibles para un correcto funcionamiento del tráfico mercantil. E imprescindibles son, por cuanto la propia Ley de Sociedades Anónimas establece en su art. 203 la obligatoriedad de que las cuentas anuales y el informe de gestión sean revisados por auditores, y tras esa verificación, las cuentas anuales habrán de ser aprobadas por la Junta General de accionistas. Trámites todos ellos necesarios para que las cuentas anuales cumplan las exigencias que, para su formación, establece la legislación mercantil, y para su validez y eficacia frente al resto de los sujetos involucrados, de un modo u otro, en el normal funcionamiento de la actividad mercantil y económica.

Es decir, en aquellos casos en los que por Ley se establece la obligatoriedad de realizar una auditoría, la Sociedad no podría seguir funcionando sin la realización de la misma, por cuanto las cuentas anuales y el informe de gestión no podrán ser presentados a la aprobación por la Junta General de accionistas, con lo que se bloquearía el correcto desarrollo de la actividad social.

Podemos, por consiguiente, afirmar la adecuación de los informes realizados por los auditores de cuentas en el ejercicio de su actividad al concepto de documento mercantil, entendido como objeto material del delito de falsedad documental.

B) Adecuación de la conducta falsaria de los auditores con la conducta típica del delito de falsedad documental

Salvado el primero de los escollos, debemos ahora analizar la segunda de las cuestiones planteadas en este punto, es decir, constatar si las conductas realizadas por los auditores se adecuan o

53 Cfr. MUÑOZ CONDE/GARCÍA ARÁN, *Derecho penal. Parte general*, cit., pp. 85-86.

54. Cfr., en este mismo sentido, DEL ROSAL BLASCO, *Los delitos societarios*, cit., p. 60.

55. Cfr. TERRADILLOS BASOCO, *Delitos societarios*, cit., pp. 49 y ss.

56. Cfr. CASAS BARQUERO, "Reflexiones técnico-jurídicas sobre los delitos de falsedad del Tít. III, libro II del Código penal", en *Documentación Jurídica*, vol. II, n.º 37/40, 1983, pp. 1064 y 1065; MUÑOZ CONDE, *Derecho penal. Parte especial*, 13.ª ed., cit., p. 695; NÚÑEZ CASTAÑO, *La estafa de crédito*, cit., p. 226; QUINTERO OLIVARES, en *Quintero Olivares y otros, Comentarios al nuevo Código penal*, cit., p. 1735.

no a la conducta típica descrita en el delito de falsedad, a la acción falsaria recogida en el tipo.

Tal como he dicho, las conductas que estamos analizando son aquellas que consisten en informaciones falsas en la actividad de revisión contable, esto es, aquellos casos en los que el Auditor en su informe refleja datos falsos o inexactos, en relación con la veracidad y fidelidad de las cuentas anuales que han sido sometidas a su revisión⁵⁷. Es decir, de lo que se trata es de la existencia de una discrepancia entre lo que el Auditor recoge en su informe y la realidad existente; nos encontraríamos, así, ante una conducta consistente en faltar a la verdad en la narración de los hechos, recogida en el núm. 4 del art. 390 del Código Penal.

Por lo que se refiere al análisis del tipo mencionado hay que señalar que la verdad a la que se alude, supone la congruencia entre lo narrado y un cierto modelo, que determinarán en cada caso las normas reguladoras del documento de que se trate⁵⁸. Consecuentemente, para la realización de la conducta típica del parr. 4.º del art. 390 debe constatarse la existencia de una incongruencia entre lo narrado en el documento de que se trate y lo existente en la realidad exterior, de tal forma que se produzca una discrepancia de datos que altere la verdadera situación. Ahora bien, esta incongruencia entre lo narrado y lo realmente existente debe recaer sobre partes esenciales de la declaración efectuada, produciendo de ese modo la transformación del documento verdadero en falso, y susceptible de afectar o causar trastornos al tráfico jurídico⁵⁹. Esta modalidad falsaria en relación

con los comportamientos de los auditores podría cometerse, bien dando constancia de un hecho no verídico, es decir, afirmando que las cuentas anuales que está revisando se corresponden con la imagen fiel y verdadera de la situación económico-patrimonial de la entidad cuando no es así, o viceversa; o bien, omitiendo datos de relevancia jurídica y cuya manifestación sea de obligado cumplimiento, es decir, no consignando irregularidades que se hubieran descubierto en la revisión de las cuentas anuales.

Efectivamente, si la labor del Auditor consiste en revisar los datos y cuentas elaboradas por otros, y en dictaminar si los mismos son o no correctos, considero que no cabe apreciar ninguna otra de las modalidades comisivas que contiene el art. 390 del Código Penal. Es manifiesto que no se trata de un supuesto de alteración de documento, por cuanto no se modifica el contenido de ninguno, sino que, por el contrario, la acción que realiza el Auditor consiste, precisamente, en dotar a éste de contenido, y crearlo ex novo⁶⁰; así, la esencia de la conducta recogida en los supuestos de alteración de documentos, radica precisamente en una intervención material del sujeto activo sobre aquello que sea objeto material del delito, intervención que consiste en una modificación o alteración de lo que sea el contenido de dicho objeto⁶¹. Modificación que no se produce en el supuesto que analizamos, por cuanto el objeto material del delito no existe todavía, sino que, por la conducta del Auditor, surge al tráfico jurídico con un contenido que no se corresponde con la realidad extradocumental.

57. Así, ANTOLISEI, *Manuale di Diritto Penale*, cit., p. 162 afirma que la expresión *atestigüen datos falsos* comprende:

1) afirmar, contrariamente a la verdad, la correspondencia entre los datos contables comprobados y aquéllos incluidos en el balance;

2) afirmar una conformidad inexistente entre las normas dictadas (tanto en el Código como en leyes especiales) para la redacción y el contenido del balance y los criterios concretamente aplicados.

3) afirmar como exactamente relevantes los hechos de gestión sobre la base de los correctos principios contables, sin que respondan a la verdad".

58. Cfr. CÓRDOBA RODA, *Comentarios al Código penal*, vol. III, 1.ª ed., Barcelona 1978, p. 889; ORTS BERENGUER, en Vives Antón y otros, *Derecho penal. Parte especial*, 2.ª ed., Valencia 1996, p. 239; NÚÑEZ CASTAÑO, *La estafa de crédito*, cit., p. 258.

59. La inesencialidad del extremo sobre el que recaiga la falsedad puede provocar la irrelevancia o idoneidad de la misma. Así, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 1994 conecta esta esencialidad con la triple función del documento, destacando en este caso la función probatoria que se ve quebrantada y declara, por tanto, la existencia de falsedad. En el mismo sentido se pronuncian las SSTS 25 de enero y 15 de marzo de 1988, 21 de marzo de 1989 y 5 de marzo de 1992, entre otras.

60. La *alteración de documentos*, recogida en el párrafo 1.º del art. 390, es un supuesto de falsedad material por excelencia que es evidenciable mediante la investigación de su apariencia externa; Cfr. GARCÍA CANTIZANO, *Falsedades documentales*, Valencia 1994, pp. 315-319; VILLACAMPA ESTIARTE, "Sobre la tipificación de las falsedades documentales en el Código penal de 1995", *Actualidad penal*, n.º 4, 22-28 de enero de 1996, p. 57. La descripción típica de la acción con el verbo "alterar", implica que es preciso que la acción realizada por el sujeto activo se traduzca en una modificación del sentido del documento con relevancia jurídica, por consiguiente, la conducta recogida en este supuesto debe interpretarse como una intervención y manipulación directa efectuada por el sujeto activo sobre un documento ya existente, Cfr. NÚÑEZ CASTAÑO, *La estafa de crédito*, cit., p. 243.

61. En este mismo sentido se ha pronunciado reiteradamente la jurisprudencia del Tribunal Supremo que incluye como formas comisivas de esta conducta los casos de raspaduras, enmiendas, borraduras, escrituras anómalas, sobreescrituras, destrucción parcial, sustitución de palabras, composición de documentos falsos utilizando parcialmente otros verdaderos, etc., así SSTS de 10 de marzo y 24 de diciembre de 1963, 31 de enero de 1969, 20 de enero de 1973, 22 de octubre de 1987, 14 de abril de 1992, entre otras.

Tampoco considero que pueda apreciarse un supuesto de simulación de documento⁶², ya que la acción descrita en este párrafo consiste en simular, esto es, representar una cosa fingiendo o imitando lo que no es; así, la cosa simulada es algo distinto de lo que se simula y creado ex novo respecto a éste. De esta forma, la conducta descrita en el párrafo 2.º del art. 390 consistiría en la producción de un documento inauténtico, es decir, la creación de una apariencia que induce a error a terceros respecto del valor auténtico y verídico de la declaración materializada en el documento⁶³, faltando toda conexión entre el autor aparente del documento y la declaración contenida en el mismo. Sobre esta base, aun siendo cierto el contenido de la declaración documental, y existiendo el autor aparente del documento, al romperse la relación entre ambos elementos, estaríamos ante un documento inauténtico al no haber sido realizada la declaración documental por la persona que en el documento figura como autor del mismo. Nada de esto ocurre en los supuestos de falsedad en los informes de los auditores, por cuanto en los mismos no se imita nada, sino que el informe que emite el Auditor es originario y auténtico, pero con un contenido falso. No se produce, por tanto, la desconexión entre el autor del documento y el contenido del mismo, requisito indispensable para apreciar la concurrencia de este supuesto; por el contrario, la persona consignada en el documento (informe) como autor de la declaración en él contenida, es quien efectivamente la realizó (auditor), aunque falseando la realidad contable existente.

Y, por último, tampoco consiste la acción realizada en suponer la intervención de personas o la

realización de manifestaciones que no se han hecho⁶⁴; en ambos supuestos se produce una discordancia entre el contenido del documento y la realidad extradocumental, sin alteración material del soporte en que dicha declaración se ha materializado⁶⁵. No es esto lo que ocurre en el caso de los auditores de cuentas, ya que no hay esa discordancia entre el contenido del documento y la realidad extradocumental que ha querido reflejar el Auditor en el mismo, sino que lo que el Auditor quiere es, precisamente, hacer constar en el documento una realidad falsa pero ideada y creada por él mismo; es decir, el Auditor interviene en la creación del documento, y las manifestaciones que éste contiene son las que aquél ha hecho constar, independientemente de que el contenido de las mismas se corresponda o no con la realidad objetiva de la situación económica de la sociedad.

En relación con este extremo, BACIGALUPO ZAPATER ya había puesto de relieve⁶⁶ que la acción falsaria descrita en el núm. 3 del art. 390 tampoco es imaginable en el caso de documentos mercantiles, pues la conducta de suponer en un acto la intervención de personas que no la han tenido, o atribuyendo a los que han intervenido en él declaraciones o manifestaciones diferentes de las que hubieren hecho "sólo tiene una verdadera razón de ser cuando el que emite el documento crea una prueba relativa a la participación de una persona o a las declaraciones formuladas ante él (por ejemplo, la constatación notarial)"⁶⁷, "pero respecto del particular que sólo puede crear un documento que prueba únicamente entre los que lo hubieren suscrito (art. 1225 Código Civil) tal precepto no tiene sentido"⁶⁸. Además, afirma DEL ROSAL BLASCO⁶⁹ que dada la naturaleza de los

62. La simulación de documento está recogida en el párrafo 2.º del art. 390, y se refiere a aquellos casos en los que se produce una ruptura de la relación que une al autor aparente del documento con la declaración por él emitida; por tanto, se está atentando contra la autenticidad del documento, desde el momento en que falta toda conexión entre la declaración documental efectuada y el sujeto que se responsabiliza de la misma, resultando indiferente que el sujeto al que se le adjudica la declaración exista o no, y que la declaración documental refleje o no la realidad, Cfr. GARCÍA CANTIZANO, *Falsedades documentales*, cit., p. 315; VILLACAMPA ESTIARTE, *Sobre la tipificación...*, cit., p. 57; BENEYTEZ MERINO, en Beneytez Merino/Martínez-Pereda Rodríguez/Luzón Cuesta/Soto Nieto/Vargas Cabrera, *Las falsedades documentales*, Libro Homenaje a Enrique Ruiz Vadillo, Granada 1994, p. 60.

63. Cfr. GARCÍA CANTIZANO, *Falsedades documentales*, cit., p. 318; NÚÑEZ CASTAÑO, *La estafa de crédito*, cit., p. 247.

64. Supuestos que se encuentran regulados en el párrafo 3.º del art. 390, y que recoge dos conductas diferentes: en primer lugar, la suposición en un acto de la intervención de personas que realmente no la han tenido; y, en segundo lugar, la atribución a las personas que han intervenido de declaraciones y manifestaciones diferentes de las que efectivamente han realizado.

65. Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho penal. Parte especial*, cit., pp. 699 y ss.; BENEYTEZ MERINO, *Las falsedades documentales*, cit., pp. 52 y 53; GARCÍA CANTIZANO, *Falsedades documentales*, cit., pp. 310 y 311; VILLACAMPA ESTIARTE, *Sobre la tipificación de las falsedades...*, cit., p. 59.

66. Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, "La reforma de las falsedades documentales", en *La Ley*, año XVII, n.º 3966, 2 de febrero de 1996, p. 1.

67. Cfr. DEL ROSAL BLASCO, *Los delitos societarios en el Código penal de 1995*, cit., p. 96.

68. Cfr. DEL ROSAL BLASCO, *ibidem*, y también nota 197.

69. Cfr. DEL ROSAL BLASCO, *Los delitos societarios en el Código penal de 1995*, cit., pp. 96 y 97.

documentos a que se refiere el tipo del art. 290 (cuentas anuales, etc.) y la concreta función que éstos desempeñan, que tiene mucho que ver con su capacidad de reflejar *fielmente* (art. 172.2 de la Ley de Sociedades Anónimas) la situación jurídica o económica de la entidad (lo que nunca se podría lograr si la información y los datos contenidos en ellos no es completa, clara, exacta y veraz), no parece que sea posible definir el ámbito de la falsedad típica del art. 290 sobre la base de los dos primeros supuestos del art. 390.

En realidad, ateniéndonos a la descripción que de la conducta típica se realiza en el art. 290 del Código Penal (relativa a las falsedades de documentos sociales), es evidente que la misma puede cometerse mediante cualquiera de las modalidades descritas con anterioridad; sin embargo, la verdadera relevancia del delito de falseamiento de documentos sociales radica en aquellas conductas que encajen en el núm. 4 del art. 390 del Código Penal, esto es, faltar a la verdad en la narración de los hechos⁷⁰.

De modo similar a lo establecido respecto a los administradores de la sociedad, se puede afirmar que, el informe emitido por el Auditor es un documento auténtico y original, sólo que su contenido no se corresponde con la realidad, esto es, la narración, la consignación de datos y opiniones realizadas por el Auditor y recogidas en el informe que emite no se corresponde con la realidad percibida y constatada por él mismo tras la realización del correspondiente análisis de la contabilidad y los documentos que le han sido aportados.

No existe, pues, inconveniente alguno para encuadrar el comportamiento del Auditor dentro del marco del art. 392 en relación en el art. 390.4 del Código Penal español, esto es, una falsedad en documento mercantil cometido por particular, consistente en faltar a la verdad en la narración de los hechos.

Y es aquí, precisamente, donde radica el problema a la hora de tratar de imputar la falsedad realizada al Auditor de cuentas, ya que el art. 392 excluye expresamente del ámbito de comisión de los particulares los supuestos de faltar a la verdad en la narración de los hechos, lo que implica la atipicidad de los supuestos en los que se comete falsedad en la actividad de revisión contable por los auditores.

C) Excurso: sobre la posibilidad de considerar al auditor como funcionario público a los efectos del art. 390 del Código Penal

Hay que señalar que, a pesar de la argumentación realizada hasta el momento, un sector doctrinal abogó por la equiparación de los auditores con los funcionarios públicos y, consecuentemente, por considerarlos aptos para ser sujetos activos del tipo delictivo recogido en el art. 390.4.º del Código Penal⁷¹.

Afirman que, partiendo del concepto de funcionario otorgado por el art. 24 del Código Penal (art. 119 del anterior Código), la cuestión debe centrarse en la pregunta de si el auditor "*participa de funciones públicas*" "*por disposición inmediata de la ley*"⁷². Por consiguiente, basta con que una disposición legal atribuya funciones públicas en el sentido que afectan a intereses generales o colectivos y que el documento sea de los que se denominan públicos u oficiales "*por incorporación*" a un expediente público u oficial.

En esta línea, afirman que "*existen disposiciones legales que atribuyen al auditor funciones cuyo interés legal es indudable. Tal es el caso del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (...)*" "*(...) A nuestro juicio, en todos estos casos se hace participar al auditor de funciones públicas de induda-*

70. Cfr. NÚÑEZ CASTAÑO, *La estafa de crédito*, cit., p. 453; en esta misma línea se pronuncia DEL ROSAL BLASCO, *Los delitos societarios en el Código penal de 1995*, cit., pp. 97 y 08, notas 200 y 201 al afirmar que "*se podría decir que el art. 290 del Código penal de 1995 es un vestigio de la derogada falsedad ideológica en documento mercantil, pero cuyo contenido de injusto precisa además, de la referencia a un perjuicio, potencial o actual, al patrimonio de la sociedad, de los socios o de terceros de algún modo interesados*"; en este sentido, manteniendo una postura contraria a la sostenida por GÓMEZ BENÍTEZ, afirma DEL ROSAL BLASCO que las certificaciones de acuerdos de la junta en las que se supone la intervención de personas que no lo han hecho o certificando acuerdos que no han existido, no pueden incluirse dentro del ámbito del art. 290 "*pues la certificación a la que se refiere Gómez Benítez no es un documento que, en sí, dé fe de los aspectos esenciales de los que da fe un documento privado; es decir, ni da fe de declaraciones manifestadas por personas que no sean el propio administrador que la confecciona ni el no participante en el acuerdo de la junta ha intervenido en la confección del documento, asumiendo esas declaraciones mediante su firma. Lo que, en este caso, hace el administrador es, simplemente, faltar a la verdad en la narración de unos hechos, ya sea porque éstos no han tenido lugar, ya porque han tenido lugar de forma diferente a como se narran*".

71. En este sentido, aunque refiriéndose al anterior Código penal, BAJO FERNÁNDEZ/DÍAZ-MAROTO Y VILLAREJO, "*La responsabilidad penal de los auditores*", en *Partida Doble*, n.º 2, junio 1990, pp. 28-34.

72. Cfr. BAJO FERNÁNDEZ/DÍAZ-MAROTO Y VILLAREJO, *ibidem*.

ble interés general, mediante aportación de documentos que, al menos «por incorporación», se convierten en públicos u oficiales. En supuestos como éstos parece razonable que en aplicación del criterio jurisprudencial, consideremos al auditor como funcionario público a efectos del delito de falsificación del art. 302 del Código Penal (art. 390 del nuevo Código)⁷³.

No considero acertada la anterior afirmación, pese a que mantener la misma implicaría automáticamente la posibilidad de exigir una responsabilidad criminal a los auditores que diesen falsa información en el ejercicio de su actividad al amparo del art. 390 del Código Penal, dado que el concepto de auditor no puede identificarse, a mi entender, con el de funcionario público.

Es sabido que el Derecho penal ofrece un concepto de funcionario público propio y no coincidente con otras ramas jurídicas como el Derecho administrativo⁷⁴. Efectivamente, como afirma QUINTERO OLIVARES⁷⁵, "... El Código Penal, según se ha aceptado siempre, utiliza un concepto de funcionario más amplio o, mejor, diferente del que es válido para el Derecho administrativo (...), y ello se aprecia desde el mismo uso de la expresión «se considerará funcionario público» y no la de «son funcionarios públicos». Significa esto que algunos de los sujetos que pueden cometer «delitos de funcionarios» no tienen la condición de tales para el derecho de la función pública..."⁷⁶.

Esta autonomía del concepto penal de funcionario público se fundamenta en que al legislador no le interesa tanto la "calificación jurídica" que merezca el desempeño de un trabajo o responsabilidad en la

Administración, sino el hecho de que un sujeto interviene en el funcionamiento de la Administración, dependiendo de él la corrección del servicio público; ello implica que el concepto penal de funcionario público tendrá, por un lado, una extensión mayor que la administrativa, pero, por otro, más restringida ya que "sólo si se ejercita la función pública se será funcionario a efectos penales"⁷⁷.

Ahora bien, para afirmar o negar la consideración de los auditores de cuentas como funcionarios públicos se hace necesario determinar qué se entiende por éste a efectos penales. No considero necesario extenderme demasiado en esta cuestión, dado que no es el objeto del presente trabajo y que ya ha sido ampliamente tratada y debatida por la doctrina⁷⁸. De este modo, y siguiendo a MUÑOZ CONDE⁷⁹, el concepto de funcionario público que aporta el art. 24.2 del Código Penal se caracteriza por dos notas fundamentales:

1.º Tiene que haberse dado una incorporación del sujeto a la actividad pública, por disposición inmediata de la ley, por elección o por nombramiento de la autoridad competente. De esta forma, todo el que realice funciones públicas careciendo de este requisito no es funcionario⁸⁰.

2.º En segundo lugar, es necesario que el sujeto en cuestión participe de las funciones públicas.

Y es, precisamente, en este segundo requisito donde radica la esencia del problema que estamos analizando. Efectivamente, la consideración de unos sujetos como auditores de cuentas se deriva de la obtención de un título de habilitación establecido por la ley⁸¹, pero la cuestión fundamental consiste en determinar si la actividad que realizan

73. Cfr. BAJO FERNÁNDEZ/DÍAZ-MAROTO Y VILLAREJO, *La responsabilidad penal de los auditores*, cit., pp. 28 y ss.

74. Cfr. QUINTERO OLIVARES, en Quintero Olivares y otros, *Comentarios al nuevo Código penal*, cit., p. 291; MUÑOZ CONDE, *Derecho penal. Parte Especial*, cit., pp. 923 y 924; OLAIZOLA FUENTES, "Concepto de funcionario público a efectos penales", en *Asua Batarríta* (direct.), *Delitos contra la Administración de justicia*, Bilbao 1997, pp.77 y 78.

75. Cfr. QUINTERO OLIVARES, *ibidem*.

76. En este sentido, vid. Sentencias del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 1990, y de 27 de septiembre de 1991.

77. Cfr. OLAIZOLA FUENTES, *Concepto de funcionario público*, cit., p. 78.

78. Sobre este tema, vid. COBO DEL ROSAL, "Examen crítico del párrafo 3.º del art. 119 del Código penal español", en *Revista General de Legislación y jurisprudencia*, n.º 212, 1962, pp. 213-255; DÍAZ Y GARCÍA DE CONLLEDO, "Autoridad y funcionario público a efectos penales", en *Enciclopedia Jurídica básica*, vol. I, Madrid 1995, pp. 710-711; QUERALT JIMÉNEZ, "El concepto penal de funcionario público", *Cuadernos de Política criminal*, n.º 27, 1985; OLAIZOLA FUENTES, *Concepto de funcionario público*, cit.; FERNÁNDEZ PANTOJA, *Delito de falsedad en documento público, oficial y mercantil*, Madrid 1996.

79. Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho penal. Parte especial*, cit., pp. 923 y ss.

80. La necesidad de poseer un título habilitador no bastando con el mero ejercicio de la función pública también es exigida por OLAIZOLA FUENTES, *Concepto de funcionario público*, cit., p. 79.

81. Cfr. Art. 7 de la Ley de Auditorías, que establece lo siguiente:

"1. Para ser inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas se requerirá:

Ser mayor de edad.

Tener la nacionalidad española o la de alguno de los Estados miembros de la Comunidad Europea, sin perjuicio de lo que disponga la normativa sobre el derecho de establecimiento.

Carecer de antecedentes penales por delitos dolosos.

Haber obtenido la correspondiente autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. La autorización a que se refiere el número precedente se concederá a quienes reúnan las siguientes condiciones:

Haber obtenido una titulación universitaria.

los auditores puede considerarse equivalente a la "participación en funciones públicas".

De este modo, el concepto de "función pública" se convierte en esencial a la hora del presente análisis. Así, según MUÑOZ CONDE⁸² "... *Función pública es la proyectada al interés colectivo o social, al bien común y realizada por órganos estatales o paraestatales. Funciones públicas son las actividades económicas centrales, autonómicas, provinciales y locales, las sanitarias, las comunicaciones, enseñanza, sindicales, etc.*". En esta misma línea, pero concretando más el concepto de función pública, PORTILLA CONTRERAS⁸³ mantiene que el contenido de función pública vendrá dado por la concurrencia de tres elementos: a) el elemento subjetivo, en cuanto que función pública es la actividad llevada a cabo por un ente público; b) elemento objetivo, según el cual función pública es la realizada mediante actos sometidos al Derecho público; y c) elemento teleológico, entendiendo que función pública es aquella en la que se persiguen fines públicos⁸⁴.

Sobre esta base, e incluso aceptando una concepción amplia de función pública, se hace inevi-

table, a mi entender, negar el carácter de funcionario público de los auditores de cuentas. En primer lugar porque, a pesar de la importancia de los informes de auditoría, que suponen un mayor control de las actividades empresariales, y del consecuente interés y servicio que este control implica para el correcto funcionamiento del sistema económico, ello no deja de ser, tal como establece la Exposición de Motivos de la Ley de Auditorías "un servicio que se presta a la empresa revisada, y que afecta e interesa no sólo a la propia empresa sino también a terceros implicados con su actividad"; es decir, no se trata de un interés colectivo o de un fin público, sino del interés privado, el de la sociedad, sus socios y terceros implicados, de que los datos económicos que se les ofrecen respondan a la realidad de la situación de la empresa. Es cierto que, de modo mediato, el control que implica la realización de una auditoría puede repercutir en un mejor funcionamiento del sistema económico de un país, pero ello no desvirtúa el hecho de que el fin primordial de la actividad de los auditores sea proteger los intereses particulares

Haber seguido programas de enseñanza teórica y adquirido una formación práctica.

Haber superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado.

3. La formación práctica deberá extenderse por un período mínimo de tres años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, y se referirá especialmente a cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos.

4. El examen de aptitud profesional que estará encaminado a la comprobación rigurosa de la capacitación del candidato para el ejercicio de la auditoría de cuentas deberá cumplir las condiciones y versar sobre las materias a que se refieren los artículos 5 y 6 de la VIII Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas de 10 de abril de 1984, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado CEE, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables (84/253/CEE).

Quienes posean los títulos de licenciado, ingeniero, profesor mercantil, arquitecto o de diplomado universitario quedarán dispensados en el examen de aptitud profesional de aquellas materias que hayan superado en los estudios requeridos para la obtención de dichos títulos.

5. Los exámenes de aptitud profesional se realizarán por cada una de las corporaciones profesionales a que se refiere el artículo 5 de la presente Ley, y subsidiariamente por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previa aprobación en todo caso por este último de la respectiva convocatoria, que se publicará mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda. Reglamentariamente se establecerán las normas para la aprobación del contenido de los programas, composición de los Tribunales y período de formación práctica.

6. Podrán ser inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, quienes cumpliendo los requisitos establecidos en este artículo, a excepción de lo dispuesto en la letra a) del número 2, hayan cursado los estudios u obtenido los títulos que facultan para el ingreso en la Universidad y adquirido la formación práctica señalada en el número 3 anterior, con un período mínimo de ocho años, en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, especialmente referidos al control de cuentas anuales, cuentas consolidadas y estados financieros análogos, de los cuales al menos cinco años hayan sido realizados con persona habilitada para la auditoría de cuentas y en el ejercicio de esta actividad.

7. Para el cómputo del período de formación práctica adquirida con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley y a efectos de lo dispuesto en el número 6 anterior, tendrán la consideración de personas habilitadas los miembros en ejercicio del Instituto de Censores Jurados de Cuentas, del Registro de Economistas Auditores perteneciente al Consejo General de Colegios de Economistas de España y del Registro General de perteneciente al Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España".

82. Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho penal. Parte especial*, cit., p. 925.

83. Cfr. PORTILLA CONTRERAS, *El delito de práctica ilegal de detención por funcionario público*, Madrid 1990, p. 151.

84. En este mismo sentido, vid. OLAIZOLA FUENTES, *Concepto de funcionario público*, cit., p. 80, quien además afirma que el tercer elemento sería esencial y su ausencia privaría, en todo caso, del carácter público a la función y en consecuencia al funcionario, porque lo que convierte a un acto en relevante y público es que dicho acto tienda a satisfacer las necesidades generales, que tienda a un fin colectivo.

de los distintos sujetos involucrados en la actividad de una concreta sociedad mercantil.

Y, en segundo lugar, porque la relación entre la empresa auditada y los auditores es estrictamente privada; es decir, "los auditores de cuentas ejercen su actividad de forma independiente, contratando con la entidad auditada sus servicios mediante un contrato de prestación de servicios profesionales"⁸⁵. Efectivamente, como se puede apreciar, el legislador ha configurado la actividad de auditoría como "una actividad privada, por más que de interés general"⁸⁶, y no como ejercicio privado de una función pública⁸⁷. Por el contrario, entre el auditor y la sociedad auditada existe un contrato, al que se refiere el art. 14.2 de la Ley de Auditorías de Cuentas y, en su caso, responsabilidad contractual o extracontractual conforme a las reglas contenidas en el Código Civil.

Con base en todo ello, y a pesar de la irrefutable importancia e interés que para el correcto funcionamiento del sistema económico de un determinado país pudieran implicar los informes de los auditores, no puede afirmarse que éstos trasciendan el ámbito privado y pasen a formar parte del derecho público. Su interés y trascendencia pueden ser muy elevados, pero no por ello dejan de ser entidades privadas que conciertan sus servicios con otras entidades privadas y que realizan sus actividades profesionales para las mismas de una forma independiente, pero dentro del ámbito empresarial privado. Consecuentemente, considero que resulta insostenible la afirmación de que los auditores de cuentas deban o puedan considerarse funcionarios públicos a los efectos de la emisión de sus informes.

III. ¿Responsabilidad penal de los auditores de cuentas? Conclusiones *de lege data* y *de lege ferenda*

Así pues, si en los casos en los que un Auditor falsea la información acerca de las cuentas anuales

que han sido sometidas a su consideración debemos afirmar que no pueden incluirse ni en el ámbito del art. 290 de falsedad en documentos sociales, ni en el del art. 392 de falsedad en documentos mercantiles, la pregunta es clara: ¿quedarían absolutamente impunes estos comportamientos de los auditores?

Aunque en principio pudiera parecer que es así, es necesario hacer algunas matizaciones. En primer lugar, es cierto que, en relación con los tipos delictivos que hemos analizado, los auditores de cuentas nunca podrán ser autores de los mismos; sin embargo, no existe inconveniente alguno para que puedan incurrir en responsabilidad penal a título de inductores, cooperadores necesarios o cómplices en el hecho delictivo ejecutado por los administradores de la Sociedad; es decir, su castigo se alcanzará por la vía de la participación⁸⁸.

Incluso algún autor ha apuntado la posibilidad de que un auditor que, en su informe, oculte delitos que se han cometido a través de la documentación estudiada y verificada cometerá un delito de encubrimiento recogido en el art. 451 del Código Penal español⁸⁹. Es decir, incluso admitiendo esta posibilidad, lo que podría afirmarse es la imputación al Auditor a título de autor de un delito de encubrimiento, pero nunca de un delito de falsedad documental, sea o no de documentos sociales.

En este punto, sin embargo, hay que realizar algunas matizaciones. Como acertadamente señala CONDE-PUMPIDO FERREIRO⁹⁰ "la naturaleza de su responsabilidad y su naturaleza participativa dependerá del momento consumativo del delito". Si la conducta recogida en el párrafo 1.º del art. 290 se entiende que es un delito de mera actividad y consumación anticipada, al producirse ésta en el momento del falseamiento de las cuentas, la intervención de los auditores sería ex post facto, posterior a la consumación y, por consiguiente, sólo podría valorarse la conducta del auditor como una forma de encubrimiento del art. 451⁹¹.

85. Cfr. BLASCO LANG, "La responsabilidad civil de los auditores de cuentas", en *Partida Doble*, n.º 42, febrero 1994, pp. 39-47.

86. Cfr. PANTALEÓN PRIETO, *La responsabilidad civil de los auditores: extensión, limitación, prescripción*, Madrid 1996, p. 29.

87. Así, pone de relieve PANTALEÓN PRIETO, *La responsabilidad civil de los Auditores*, cit., p. 29, que a diferencia de los Notarios o los Registradores, los auditores de cuentas no están obligados legalmente a ejercer su actividad, ni la cuantía de sus honorarios viene fijada reglamentariamente.

88. Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico, Parte especial*, cit., p. 211; SÁNCHEZ ÁLVAREZ, *Los delitos societarios*, cit., p. 104 quien señala que en la Jurisprudencia francesa se ha venido considerando a los *commissaires aux comptes* como cómplices (Voir Crim., 3, janv., 1983, Bull., 2). En este mismo sentido se pronuncia la Memoria de la Fiscalía del Tribunal Supremo de 1996 (p. 353) al afirmar que "en muchos casos para la realización de estas falsedades en las empresas obligadas a someter sus cuentas a auditoría es necesaria la colaboración dolosa o meramente negligente de los auditores en la medida que deben verificar la corrección contable de las cuentas anuales que se presentan".

89. Cfr. CONDE-PUMPIDO FERREIRO, *Código penal: doctrina y jurisprudencia*, tomo II, cit., p. 3009.

90. Cfr. CONDE-PUMPIDO FERREIRO, *Código penal. Doctrina y jurisprudencia*, *ibidem*.

91. Cfr. CONDE-PUMPIDO FERREIRO, *Código penal. Doctrina y Jurisprudencia*, *ibidem*.

Si, por el contrario, se considera, como es nuestro caso⁹², que el tipo recogido en el art. 290 no puede interpretarse como aquella idoneidad dirigida a la producción de un error en el sujeto pasivo, sino que esta idoneidad debe referirse a la posible producción de un resultado lesivo⁹³, la situación es radicalmente distinta.

Declarada la necesidad de constatar la capacidad lesiva de la acción falsaria, debemos señalar que ésta viene determinada principalmente por dos factores contenidos en la propia descripción típica: en primer lugar, al exigir el art. 290 que los documentos sobre los que recaiga la falsedad, deben ser documentos esenciales para la sociedad al incorporar la información societaria imprescindible para reflejar la imagen fiel de la misma, es perfectamente constatable la idoneidad que cualquier alteración de los mismos implica para causar un perjuicio económico; en segundo lugar, igualmente implica la existencia de idoneidad la exigencia de que la falsedad recaiga sobre partidas o aspectos nucleares de los documentos.

Es decir, es evidente que la capacidad lesiva, en principio, sólo la poseen ex lege determinados documentos, concretamente las cuentas anuales, entre otros. Con ello, una falsedad que recaiga sobre partidas o aspectos nucleares de las mismas tiene, ab initio, la aptitud lesiva requerida por el art. 290⁹⁴.

Ahora bien, hay que pensar que las cuentas anuales que merecen la cualidad de objeto material del delito contenido en el art. 290, son aquellas *formuladas y/o formalizadas* por los Administradores de la sociedad, en base al deber legal que tienen de hacerlo; esto es, aquellas que, una vez firmadas por los Administradores, se someten a la aprobación de los socios para después depositarse ante el Registro Mercantil⁹⁵.

La importancia de este aspecto radica, en los casos que estamos analizando, es decir, aquellos en los que existe obligación de que las cuentas anuales sean revisadas por auditores, antes de ser sometidas a la aprobación de la Junta General y remitidas al Registro Mercantil⁹⁶, en que éstos

92. Cfr. NÚÑEZ CASTAÑO, *La estafa de crédito*, cit., pp. 442 y ss.

93. La exigencia recogida en el tipo del art. 290 del Código penal relativa a que la conducta realizada por el sujeto activo sea "idónea para causar un perjuicio económico", ha dado lugar a discusiones doctrinales en relación con la interpretación del alcance de esta idoneidad. Así, algunos autores identifican la idoneidad exigida en el art. 290 del Código penal con la idoneidad para inducir a error al sujeto pasivo, al cual va destinada la declaración documental falsa; de este modo, el grado de idoneidad debe fijarse con base en los criterios de la imputación objetiva, tratándose de una conducta con la entidad suficiente para crear un riesgo típicamente relevante de afección del bien jurídico penalmente protegido. Ésta es la postura mantenida por FARALDO CABANA, *Los delitos societarios*, cit., p. 133, quien se basa en que no toda mentira constituye cumplimiento de este primer requisito de la falsedad societaria, sino sólo aquellas que son objetivamente idóneas, ex ante consideradas, para inducir a error, debiendo efectuarse un juicio de probabilidad, aunque reconoce que "afirmada la adecuación de la conducta engañosa para inducir a un acto de disposición por error, todavía no se habrá demostrado que el engaño ha creado un riesgo típicamente relevante si el riesgo es permitido o tolerado", *ult. op. cit.*, p. 134. En el mismo sentido, MANTOVANI, *Sul diritto penale della informazione societaria e dell'impresa*, *Ind. Pen.*, 1987, p. 17.

No compartimos la postura reflejada, ya que aunque sea innegable que la falsedad debe ser idónea para producir un error en otra persona, sin embargo no es suficiente, sino que se hace necesario añadir otro requisito: la capacidad para producir un perjuicio patrimonial. Así, esta idoneidad lesiva debe interpretarse como *aptitud para producir un perjuicio económico*, esto es, que sea apta para lesionar el patrimonio de alguno de los sujetos implicados en la conducta. De este modo, es necesario que el juez deba constatar la idoneidad de la referida acción falsaria mediante dos juicios: en primer lugar, un juicio de pronóstico, ex ante, mediante el que se determine si la acción del agente es apta, generalmente, para producir un peligro para el patrimonio de los sujetos pasivos; en segundo lugar, un juicio ex post sobre la posibilidad del resultado de peligro, de modo que ha de verificarse si, en la situación concreta, ha sido posible un contacto entre el falseamiento de los documentos y el patrimonio de las personas. En este sentido, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Delitos societarios*, cit., p. 476, y también, *Derecho penal económico. Parte Especial*, cit., p. 208; MORENO CANOVES/RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos*, cit., p. 260; GARCÍA ARÁN, *Consideraciones sobre los delitos societarios en el nuevo Código penal*, *Economist & Jurist*, 1996, p. 106; NÚÑEZ CASTAÑO, *La estafa de crédito*, cit., pp. 443-444; VALLE MUÑIZ, en Quintero Olivares y otros, *Comentarios al Código penal*, cit., pp. 1314 y 1315.

94. Así afirma SUÁREZ GONZÁLEZ, en Bajo Fernández y otros, *Compendio de Derecho penal*, cit., p. 578, que "la exigencia de la idoneidad de la falsedad para causar un perjuicio permite establecer una doble restricción en el ámbito típico. Por una parte, excluir aquellos comportamientos que a pesar de ser en sí mismos falsos son irrelevantes por no afectar ni a la situación jurídica ni a la económica de la sociedad (vgr. En la medida en que un Acta no se halle sometida a especiales requisitos de publicidad, la falsedad acerca de la verdadera identidad del vendedor de un inmueble que adquiriera la sociedad es irrelevante a los efectos del art. 290). Por otra, convertir en atípicos aquellos comportamientos falsarios burdos que son perceptibles por cualquiera".

95. Así, no pueden considerarse como idóneas cualquier borrador o ejemplar más o menos definitivo que carezca de los requisitos establecidos por la legislación mercantil para la validez de las cuentas anuales; *vid.* en este sentido, MORENO CANOVES/RUIZ MARCO, *Los delitos socioeconómicos*, cit., p. 264.

96. Cfr. art. 203 de la LSA.

deberán redactar un informe sobre el resultado de su actuación⁹⁷ que determinará la posibilidad de continuar o no con el procedimiento de aprobación de las cuentas anuales. Si, como consecuencia de ese informe, los Administradores de la sociedad se ven obligados a modificar las cuentas anuales, se suscita la cuestión de si cabe interpretar que, en tal supuesto, ya se ha consumado el injusto, dado que las cuentas anuales sometidas formalmente a la verificación de los auditores han resultado no veraces.

Partiendo de la conceptualización de los intereses protegidos por el art. 290 del Código Penal (intereses patrimoniales de los socios, de la sociedad o de terceros, por un lado; y el correcto funcionamiento del orden económico, concretado en la confianza de que las cuentas anuales reflejen correcta y verazmente la situación de la sociedad, por otro lado)⁹⁸, ambos tipos de intereses no pueden ser vulnerados hasta que se haya procedido al sometimiento de las cuentas anuales a la aprobación por la Junta de accionistas, ya que hasta ese momento estos documentos van a carecer de trascendencia jurídica para los sujetos interesados en su contenido. Sólo cuando las cuentas anuales se someten a la aprobación de la Junta General (y, consecuentemente, ya han sido revisadas por los auditores) éstas se integran en el tráfico jurídico y conforman el objeto material del delito contenido en el art. 290 del Código Penal⁹⁹.

Por consiguiente, la posible falsedad realizada por los auditores de cuentas al emitir su informe es previa a la perfección del tipo, aunque su informe sea un acto necesario para la consumación delictiva, ya que, sin el mismo, las cuentas anuales no podrán formalizarse ante el Registro Mercantil.

Desde esta base, y sentada ya la imposibilidad de considerarlo autor de un delito de falsedad documental o de falseamiento de documentos sociales, dado el momento del *iter criminis* en el que realiza su aportación al hecho delictivo y dada la

necesidad de su contribución, podrían ser considerados cooperadores necesarios del hecho realizado por el administrador de hecho o de derecho de la sociedad¹⁰⁰.

Mayores dificultades de imputación de responsabilidad penal se plantean en aquellos casos en los que el auditor actúa autónomamente; es decir, los supuestos en que la falsedad cometida por el auditor es realizada totalmente al margen de la conducta del administrador de hecho o de derecho de la sociedad sometida a revisión y, por tanto, no puede entenderse que exista cooperación alguna en un hecho delictivo ajeno, por cuanto el "*hecho ajeno*" no existe. Son, fundamentalmente, un grupo de supuestos que consisten en que el auditor emite un informe no verídico afirmando que las cuentas anuales y demás documentos que está revisando no se corresponden con la imagen fiel y verdadera de la situación económico-patrimonial de la entidad, cuando la situación real es que las cuentas son veraces y exactas.

Nuevamente nos encontramos ante un supuesto contenido en el núm. 4 del art. 390 del Código Penal (faltar a la verdad en la narración de los hechos) ya que, tal como hemos afirmado, el informe emitido por el auditor es un documento auténtico y original, pero cuyo contenido no se corresponde con la realidad extradocumental existente. Consecuentemente, nuevamente ha de afirmarse la atipicidad de estos supuestos que se deriva de la exclusión que en el art. 392 se hace del núm. 4 del art. 390.

Ahora bien, las dificultades para la imputación de responsabilidad penal, no impedirán, en su caso, la depuración de responsabilidad en el ámbito administrativo sancionador en aplicación de los arts. 15 y ss. de la Ley de Auditorías de Cuentas y, desde luego, el ejercicio de las acciones civiles legalmente previstas¹⁰¹.

De este modo, al amparo del art. 11 de la Ley de Auditorías de Cuentas, los auditores "*responderán directa y solidariamente frente a las empresas o*

97. El art. 209 de la LSA establece que el informe emitido por los auditores de cuentas debe contener al menos las menciones siguientes: a) observaciones sobre las eventuales infracciones de las normas legales o estatutarias que hubieran comprobado en la contabilidad, en las cuentas anuales o en el informe de gestión; b) las observaciones sobre cualquier hecho que hubieran comprobado, cuando éste suponga un riesgo para la situación financiera de la sociedad.

98. Cfr. NÚÑEZ CASTAÑO, *La estafa de crédito*, cit., pp. 329-352.

99. Cfr. MORENO CANOVES/RUIZ MARCO, *Los delitos socioeconómicos*, cit., pp. 264-265; NÚÑEZ CASTAÑO, *la estafa de crédito*, cit., pp. 422-423.

100. Cfr. CONDE-PUMPIDO FERREIRO, *Código penal. Doctrina y Jurisprudencia*, cit., p. 3010; ya en este sentido, la Memoria de la Fiscalía del Tribunal Supremo de 1996 (p. 353) afirmaba que "... en muchos casos para la realización de estas falsedades en las empresas obligadas a someter sus cuentas a auditoría es necesaria la colaboración, dolosa o meramente negligente, de los auditores en la medida que deben verificar la corrección contable de las cuentas anuales que se presentan".

101. Vid. al respecto, ARANA GONDRA, *Comentario al art. 11, Ley de Auditorías de Cuentas*, Madrid 1995, pp. 387 y ss.; PANTALEÓN PRIETO, *La responsabilidad civil de los auditores*, cit., pp. 130 y ss.

entidades auditadas y frente a terceros, por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones", quedando su régimen sancionador determinado por los mencionados arts. 15 y ss. de la Ley de Auditorías de Cuentas.

Por lo que se refiere a la *responsabilidad administrativa*, la potestad sancionadora corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), de conformidad con lo establecido por el art. 15 de la Ley de Auditorías. El ejercicio de dicha potestad debe ajustarse al procedimiento sancionador previsto en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; en esta Ley se regula la tramitación del expediente sancionador, bajo los principios de legalidad, irretroactividad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, prescripción y concurrencia de sanciones¹⁰².

Este régimen administrativo sancionador puede iniciarse de oficio, aunque los supuestos más frecuentes son consecuencia de la ejecución del control técnico reservado al ICAC en el art. 22 de la Ley de Auditorías, y que tiene por objeto la revisión de los trabajos de auditoría efectuados por los auditores de cuentas, para comprobar que se han realizado de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora¹⁰³.

Paralelamente a esta responsabilidad administrativa, los auditores de cuentas pueden causar daño a los demás, y están sujetos a *responsabilidad civil*, que se traduce en la obligación de indemnizar o reparar los perjuicios causados a la víctima.

Ahora bien, tal como afirma PANTALEÓN PRIETO¹⁰⁴ la determinación de la concurrencia de responsabilidad civil de un auditor de cuentas exige necesariamente tres requisitos:

a) Incumplimiento por parte del auditor de cualquiera de las obligaciones derivadas de su contrato con la entidad; obligaciones que, según la Ley de Auditorías de Cuentas, consisten en la revisión y verificación contable y en la emisión del correspondiente informe. De este modo, si el in-

forme que se emite no se corresponde con la realidad económica de la sociedad se están incumpliendo las obligaciones contractuales contraídas por el auditor¹⁰⁵.

b) Daños a la entidad, objetivamente imputables a la falta de cumplimiento en los términos del art. 1107 del Código Civil.

c) Imputabilidad de dicho incumplimiento al auditor; lo que como regla, exigirá que sea atribuible a dolo o culpa propios o de sus dependientes o auxiliares en el incumplimiento, por los que el auditor tiene que responder.

Sobre la base de la concurrencia de los tres requisitos anteriores, el art. 11 de la Ley de Auditorías recoge, en su párrafo 1.º, la responsabilidad de cada auditor individual, y, en el párrafo 2.º, contempla el supuesto de que la auditoría haya sido realizada por un auditor que pertenezca a una sociedad de auditoría, en cuyo caso establece que "*... responderá tanto el auditor como la sociedad y ello en forma directa y solidaria, debiendo tenerse presente que, según prescribe el art. 10.3 de la Ley de Auditorías, cuando la auditoría se lleve a cabo por una sociedad de este tipo, la dirección y firma de los trabajos de auditoría corresponderá, en todo caso, a uno o varios de los socios auditores de cuentas...*"¹⁰⁶. A ello se une la responsabilidad de los demás socios auditores de la sociedad de auditoría que no hayan firmado el informe, aunque para éstos de forma subsidiaria y solidaria entre ellos¹⁰⁷.

De todo esto, tal como afirma DÍAZ MÉNDEZ¹⁰⁸, "*... se extrae la existencia de una responsabilidad del auditor individual y autónomo, una responsabilidad solidaria de la sociedad de auditoría y el auditor a ella perteneciente que ha realizado la auditoría de cuentas, y una responsabilidad subsidiaria de los demás auditores pertenecientes a la sociedad que no hayan firmado el informe...*".

Al margen de la posible responsabilidad civil y administrativa de los auditores en el caso de incumplimiento de las obligaciones contraídas con el contrato de auditoría, y, más concretamente, en

102. Cfr. GÓMEZ MARTÍN, *Los Auditores y la suspensión de pagos*, Madrid 1996, p. 125.

103. Los arts. 64 a 73 del Reglamento de Auditoría desarrollan la materia del control técnico encomendado al ICAC; Cfr. GÓMEZ MARTÍN, *Los Auditores...*, cit., pp. 1225 y 126.

104. Cfr. PANTALEÓN PRIETO, *La responsabilidad civil de los auditores*, cit., p. 45.

105. De hecho, el Reglamento de Auditorías de cuentas, establece en su art. 48 que "se considerarán infracciones graves: a.- el incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas contratada en firme; b.- la emisión de informes de auditoría de cuentas cuyo contenido no fuese acorde con la evidencia obtenida por el auditor en su trabajo (...)".

106. Cfr. DÍAZ MÉNDEZ, "Responsabilidad de los auditores de cuentas: cuestiones procesales", *La Ley*, n.º 3491, 5-abril-1994, pp. 1-3.

107. Cfr. art. 11.2 de la Ley de Auditorías; vid. GÓMEZ MARTÍN, *Los Auditores...*, cit., p. 129.

108. Cfr. DÍAZ MÉNDEZ, *Responsabilidad de los auditores de cuentas...*, cit., pp. 1-3.

el caso de realizar un informe falso, es necesario señalar que tras todo lo expuesto hasta el momento, es innegable, *de lege data*, la imposibilidad de imputación a título de autor de alguno de los tipos falsarios contenidos en el Código Penal español de las conductas de falsedad realizadas por los auditores de cuentas en el ejercicio de su actividad. Sin embargo, *de lege ferenda*, podría ser aconsejable introducir una disposición similar a la contenida en Derecho penal italiano que extienda la responsabilidad por las falsas informaciones sociales no sólo a los administradores de la sociedad, sino también a otros sujetos que puedan resultar igualmente trascendentes y relevantes para el correcto funcionamiento de la actividad societaria y, consecuentemente, del sistema económico.

Si como he dicho, la actividad de revisión contable que llevan a cabo los auditores es tan trascendente que, sin ella, no podrían aprobarse las cuentas anuales en aquellas sociedades en que son obligatorias, es innegable que la realización de esta actividad otorga un mayor grado de credibilidad en los terceros respecto de la veracidad y fidelidad de los documentos auditados¹⁰⁹.

De este modo, los auditores y su actividad no sólo se constituyen como una eficaz barrera contra los ataques al bien jurídico protegido, sino que, en sentido inverso, su actividad es perfectamente idónea para lesionar el referido bien que, además, podría encontrarse más indefenso ante quien, en principio, tiene, por ley, el deber fundamental de salvaguardarlo.

No podemos olvidar que la actividad de auditoría es, pese a su innegable y trascendente interés público, una actividad privada; consecuentemente, los auditores no son ejercientes privados de una función pública¹¹⁰, sino profesionales (privados e independientes) que realizan una actividad de enorme interés y relevancia para la sociedad y el correcto funcionamiento del sistema económico. Por ello, quizá pudiera resultar curioso cons-

tatar que pudieran salir impunes de sus comportamientos, o, todo lo más responder como partícipe de un hecho ajeno que lesione el mencionado bien.

Sin embargo, considero que no debemos caer en la demagogia y optar en este momento por una absoluta incriminación de todas las conductas y sujetos que de un modo u otro puedan atentar contra un bien jurídico digno de protección por el Derecho penal. Al enfrentarse a las tendencias derivadas del denominado "moderno" Derecho penal, que consisten en un adelantamiento e incluso creación de nuevas barreras punitivas, es necesario recordar uno de los principios sagrados del Derecho penal, el de intervención mínima. Si el conflicto, por muy grave que sea la conducta y por muy importante que se considere el bien jurídico lesionado, puede resolverse por otros cauces distintos al Derecho penal, el recurso a éste debe evitarse¹¹¹.

Efectivamente, poco a poco se ha ido extendiendo la idea de que los sectores centrales del moderno Derecho penal, entre los que se encuentra la economía y la actividad empresarial, padecen de un déficit crónico en su realización práctica. Así, se sabe, por ejemplo, que la mayor parte de los procesos no pasan de la fase instructora, que los jueces recorren los marcos penales, los últimos responsables nunca caen en manos de la justicia, etc.¹¹². Para algunos, estos déficits se deben a que las leyes sólo se aplican parcialmente, y exigen, por tanto, que se refuercen los instrumentos jurídico-penales y se apliquen con mayor contundencia: *more of the same*.

Sin embargo, estos déficits son el resultado de problemas estructurales, que no sólo no se solucionan con un empleo más enérgico de los instrumentos jurídicos-penales, sino que se agudizan¹¹³. Desde este punto de vista, los déficits de realización demuestran hasta qué punto el Derecho penal se utiliza en sectores que no son los suyos y

109. En este sentido, ya se habían pronunciado previamente STAMPA BRAUN/BACIGALUPO ZAPATER, *La reforma del Derecho penal económico español*, pp. 67-68, quienes afirman que "... Creemos, por último, que también debería incorporarse la hipótesis relativa a los informes falsos de auditoría o de la propia censura de cuentas, tanto si esa falsedad es positiva, como si consiste en omitir circunstancias relevantes para el informe."

110. Cfr. PANTALEÓN PRIETO, *la responsabilidad civil de los auditores*, cit., p. 147.

111. Ya, en el comienzo del análisis doctrinal de la necesidad de regulación de unos delitos contra el orden socioeconómico, pusieron de relieve STAMPA BRAUN/BACIGALUPO ZAPATER, *La Reforma del Derecho penal económico español*, cit., p. 56, al analizar los denominados delitos financieros que "... En cualquier caso, debe tenerse en cuenta que en esta materia la necesidad de medidas extrapenales no puede suplirse con disposiciones de carácter penal exclusivamente (...) (...) lo que demuestra, una vez más, que la protección de bienes jurídicos que interesan al Derecho penal económico no puede tener lugar sólo por medio de la imposición de penas, y que también la reforma del Derecho mercantil debe orientarse hacia esa protección. Ocurre, también en este caso, que el Derecho penal debe quedar reservado para aquéllos ilícitos que no puedan impedirse mediante eficaces medidas del Derecho mercantil."

112. Cfr. HASSEMER, "Crisis y características del moderno Derecho penal", en *Actualidad penal*, 1993-2, p. 642.

113. Cfr. HASSEMER, *ibidem*.

haciéndole cumplir unas funciones que le son extrañas, lo que produce su desnaturalización permanente y no meramente transitoria.

Por ello, y dada la regulación de sanciones administrativas que prevé la Ley de Auditorías para los casos de infracciones de las funciones de la actividad de revisión contable por los auditores, deberá constatarse si éstas son suficientes para resolver el conflicto, y de no ser así, deberá de modificarse la legislación mercantil para que ofrezca una solución adecuada al problema que se ha planteado. Y sólo en el caso en que, de ningún modo posible, la legislación extrapenal pudiese resolver el conflicto ocasionado por la lesión del bien jurídico protegido, habría que cambiar el Código Penal para que abarcase este tipo de comportamientos.

Ahora bien, incluso desde una postura, como la que mantengo, de rechazo a las tendencias expansivas del Derecho penal y de defensa de un Derecho penal garantista que implique un absoluto respeto a los esenciales principios informadores del Derecho penal, es evidente la incongruencia que puede implicar la situación descrita.

Efectivamente, si la razón de la incriminación de los administradores de la sociedad radica en la posibilidad que los mismos ostentan de lesionar el bien jurídico protegido con determinados comportamientos (en este caso, falsedades en documentos sociales), la misma argumentación debería servir para incriminar las mismas conductas realizadas por los auditores. Así, la auditoría otorga un mayor grado de credibilidad en los terceros respecto a la veracidad y fidelidad de los documentos auditados, de tal modo que no sólo constituye una eficaz barrera contra los ataques al bien jurídico, sino que, por el contrario, puede resultar perfectamente idónea para lesionarlo.

Desde este prisma, resulta un contrasentido mantener la impunidad de quienes desde el deber de salvaguardar un bien jurídico (los auditores) pueden más fácilmente lesionarlo. Así pues, si mantenemos la necesidad de incriminación de los administradores de la sociedad en aquellos supuestos en que realicen una falsedad en determinados documentos sociales por cuanto este comportamiento determina o puede determinar una lesión del bien jurídico, con mayor razón deberían incriminarse los mismos comportamientos realizados por los auditores que, tal como hemos visto, desde su posición de salvaguarda y garantía del bien jurídico, pueden más fácilmente lesionarlo.

Pero todo ello sin olvidar que no toda infracción del Ordenamiento que conlleve la lesión de un interés o bien protegido implica de modo automático la intervención del Derecho penal; por el con-

trario considero que debemos reducir el recurso al mismo a sus mínimos indispensables. Y si esto es así respecto del Derecho penal tradicional, igualmente es así respecto al Derecho penal económico y al societario.

IV. Bibliografía

ANTOLISEI, *Manuale di Diritto Penale, Leggi complementari*, I. I Reati societari, bancari, di lavoro e previdenza, 10.^a ed., aggiornata e integrata da L. Conti, Milano 1997.

ARANA GONDRA, *Comentario al art. 11, Ley de Auditorías de Cuentas*, Madrid 1995.

AREAN LALÍN, "Conceptos mercantiles tipificados en los delitos societarios", en *El nuevo Código penal y los delitos societarios*, Fundación Caixa Galicia, 1998.

BACIGALUPO ZAPATER, *Curso de Derecho penal económico*, Madrid 1998.

— "La reforma de las falsedades documentales", en *La Ley*, año XVII, n.º 3966, 2 de febrero de 1996.

BAJO FERNÁNDEZ, "Los delitos societarios en el nuevo Código penal español de 1995", en AA.VV., *Jornadas sobre Derecho penal económico*, Oviedo 1997.

BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO, S., *Derecho penal económico*, Madrid, 2000.

BAJO FERNÁNDEZ/DÍAZ-MAROTO Y VILLAREJO, "La responsabilidad penal de los auditores", en *Partida Doble*, n.º 2, junio 1990.

BENEYTEZ MERINO, en Beneytez Merino/Martínez-Pereda Rodríguez/Luzón Cuesta/Soto Nieto/Vargas Cabrera, *Las falsedades documentales, Libro Homenaje a Enrique Ruiz Vadillo*, Granada 1994.

BISBAL, "El interés público protegido mediante la disciplina de la contabilidad (nota sobre la 4.^a Directiva del Consejo de la CEE)", en *RDM*, n.º 160, 1981.

BLASCO LANG, "La responsabilidad civil de los auditores de cuentas", *Partida Doble*, n.º 42, febrero 1994.

BUSATO, Paulo César, "Vontade penal da pessoa jurídica. Um problema prático de imputação de responsabilidade criminal", en *Revista da Escola da magistratura do Estado de Rondônia*, Porto Velho-Rondônia, Brasil, n.º 8, 2001.

CASAS BARQUERO, "Reflexiones técnico-jurídicas sobre los delitos de falsedad del Título III, Libro II del Código Penal", en *Documentación jurídica*, vol. II, n.º 37/40, 1983.

COBO DEL ROSAL, "Examen crítico del párrafo 3.º del art. 119 del Código penal español", en

Revista General de Legislación y Jurisprudencia, n.º 212, 1962.

CONDE-PUMPIDO FERREIRO, en *Código Penal. Doctrina y Jurisprudencia*, t. II, Madrid 1997

CÓRDOBA RODA, *Comentarios al Código penal*, vol. III, 1.ª ed., Barcelona 1978.

CUNHA RODRIGUEZ, "Os senhores do crime", *Revista portuguesa de Ciência Criminal*, ano 9, fasc. 1, enero-marzo 1999.

DEL ROSAL BLASCO, *Los delitos societarios en el Código Penal de 1995*, Valencia 1998.

DÍAZ Y GARCÍA DE CONLLEDO, "Autoridad y funcionario público a efectos penales", en *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. I, Madrid 1995.

FARALDO CABANA, *Los delitos societarios. Aspectos dogmáticos y jurisprudenciales*, Valencia 2000.

FERNÁNDEZ ALBOR, *Estudios sobre criminalidad económica*, Barcelona 1978.

FERNÁNDEZ PANTOJA, *Delito de falsedad en documento público, oficial y mercantil*, Madrid 1996.

FERNÁNDEZ TERUELO, *Los delitos societarios en el Código Penal español*, Madrid 1998.

FERRE OLIVE, "Sujetos responsables en los delitos societarios", *Revista Penal*, n.º 1, Huelva, 1997.

GARCÍA ARÁN, *Consideraciones sobre los delitos societarios en el nuevo Código penal*, *Economist & Jurist*, 1996.

GARCÍA CANTIZANO, *Falsedades documentales*, Valencia 1994.

GARCÍA DE ENTERRÍA, *Los delitos societarios. Un enfoque mercantil*, Madrid 1996.

GARRETA SUCH, *Introducción al derecho contable*, Madrid 1994.

GARRIGUES/URÍA, *Comentario a la Ley de Sociedades Anónimas*, Madrid 1976, t. II.

GÓMEZ BENÍTEZ, "Administradores de hecho y de derecho en el nuevo Código penal", *El nuevo Código penal. Delitos societarios e insolvencias punibles*, Banco Central-Hispano, Madrid 1996.

— *Curso de Derecho penal de los negocios a través de casos. Reflexiones sobre el desorden legal*, Madrid 2001.

GÓMEZ MARTÍN, *Los Auditores y la suspensión de pagos*, Madrid 1996.

HASSEMER, "Crisis y características del moderno Derecho penal", en *Actualidad Penal*, 1993-2.

JIMÉNEZ DE ASUA, Prólogo a Rodríguez Sánchez, *El delito financiero. Su repercusión en el crédito y en la economía*, Madrid 1934.

MANTOVANI, *Sul diritto penale della informazione societaria e dell'impresa*, *Ind. Pen.*, 1987.

MARTÍNEZ PEREZ/FERNÁNDEZ ALBOR, *Delincuencia y economía*, Santiago de Compostela, 1983.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, "Delitos societarios", *Estudios sobre el Código penal de 1995*, vol. 2 (Parte Especial), CGPJ, Madrid 1996.

— *Derecho penal económico. Parte especial*, Valencia 1999.

MAZZACUVA, "L'attività di revisione contabile e la certificazione dei bilanci", in *Atti del Convegno CEEP di Torino*, 17-18 gennaio, 1983.

MORÁN BOVIO, en Jiménez Sánchez y otros, *Derecho Mercantil*, Barcelona, 1995.

MORENO CANOVES/RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos. Comentarios a los arts. 262, 270 a 310 del nuevo Código penal (concordados y con jurisprudencia)*, Zaragoza, 1996.

MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal. Parte especial*, 13.ª ed., Valencia 2001.

MUÑOZ CONDE/GARCÍA ARÁN, *Derecho penal. Parte general*, 4.ª ed., Valencia 2000.

NÚÑEZ CASTAÑO, *La estafa de crédito*, Valencia 1998.

— *Responsabilidad penal en la empresa*, Valencia 2000.

OLAIZOLA FUENTES, "Concepto de funcionario público a efectos penales", en Asua Batarrita (direct.), *Delitos contra la Administración de justicia*, Bilbao 1997.

ORTS BERENGUER, en Vives Antón y otros, *Derecho penal. Parte especial*, 2.ª ed., Valencia 1996.

PANTALEÓN PRIETO, *La responsabilidad civil de los auditores: extensión, limitación, prescripción*, Madrid 1996.

PORTILLA CONTRERAS, *El delito de práctica ilegal de detención por funcionario público*, Madrid 1990.

QUINTERO OLIVARES, en Quintero Olivares y otros, *Comentarios al nuevo Código Penal*, Pamplona 1996.

QUERALT JIMÉNEZ, "El concepto penal de funcionario público", en *Cuadernos de Política Criminal*, n.º 27, 1985.

RIVERO ROMERO, *Contabilidad de Sociedades; problemática económico-contable*, Madrid 1989.

RODRÍGUEZ MOURULLO, "Algunas consideraciones político-criminales sobre los delitos societarios", *ADPCP*, 1984.

— "Aspectos penales de las crisis bancarias", en *Aspectos jurídicos de las crisis bancarias*, Madrid 1988.

SÁNCHEZ ÁLVAREZ, *Los delitos societarios*, Pamplona, 1996

SÁNCHEZ CALERO, *Instituciones de Derecho mercantil*, Madrid 1994, T. I.

SERRANO GÓMEZ, "Responsabilidad penal de administradores de sociedades y auditores de

cuentas", *Actualidad Penal*, n.º 28, 12-18 de Julio de 1993.

SILVA SÁNCHEZ, *La expansión del Derecho penal. Aspectos de la política criminal de las sociedades postindustriales*, Madrid 1999.

STAMPA BRAUM/BACIGALUPO ZAPATER, *La reforma del Derecho penal económico español*, Madrid 1980.

SUÁREZ GONZÁLEZ, En Bajo Fernández y Otros, *Compendio de Derecho penal (Parte Especial)*, Vol. II, Madrid 1998.

TERRADILLOS BASOCO, *Los delitos societarios. El Derecho penal en las sociedades mercan-*

tiles a la luz de nuestra adhesión a la CEE, Madrid 1987.

— *Derecho penal de la empresa*, Valladolid, 1995.

URIA/MENÉNDEZ/MUÑOZ, *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles*, Tomo V. *La Junta General de Accionistas (arts. 93 a 122 de la LSA)*, Madrid 1991.

VALLE MUÑIZ, en Quintero Olivares y otros, *Comentarios al nuevo Código Penal*, Pamplona 1996.

VILLACAMPA ESTIARTE, "Sobre la tipificación de las falsedades documentales en el Código Penal de 1995", *Actualidad Penal*, n.º 4, 22-28 de enero de 1996.