

# DELITO DE BALANCE FALSO (INC. 3° DEL ART. 300 DEL C.P.)

## Implicancias para el profesional de Ciencias Económicas (Segunda Parte)

### La ilicitud penal

por Sandro F. Abraldes

Abogado. Especialista en Derecho Penal (U.B.); profesor de "Derecho Penal - Parte General" de la Universidad de Belgrano y de "Elementos de Derecho Penal y Procesal Penal" de la Universidad

de Buenos Aires; prosecretario de Cámara de la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional de la Capital Federal; becario de la Universidad de Belgrano.

#### 1. INTRODUCCIÓN

En el primer artículo de esta serie de entregas se introdujo al lector en el pilar conceptual para entender el núcleo material de la ilicitud penal: el bien jurídico, es decir el bien o valor vital que resulta imprescindible para la convivencia humana en sociedad y cuya protección es acordada por el legislador mediante la promesa de imponer una pena a quienes realicen determinados comportamientos aptos para menoscabarlo. Este tema, específicamente vinculado al delito que nos ocupa, dará inicio a la exposición central de la entrega de hoy.

Seguidamente ingresaremos en el análisis de los requisitos legales específicos establecidos por la disposición penal que regula el delito de balance falso; se expondrá quiénes pueden ser sus autores, cuál es la acción incriminada, si es o no posible la tentativa, cuándo se consume, etc. Ello irá acompañado según lo adelantado en la anterior entrega de una explicación previa, en cada apartado específico, re-

ferida a contenidos mínimos de la materia penal, de importante repercusión práctica, cuya esencia universalista deviene útil no sólo para establecer el contenido de ilicitud de esta figura, sino también el de las restantes existentes en el catálogo de infracciones penales, el Código Penal.

Resta una aclaración antes de dar comienzo: las líneas que siguen tienen por objetivo dar a conocer, junto a mi parecer, la tendencia doctrinariamente dominante, esto es, el consenso al que se ha llegado a través de los años merced a la opinión de reconocidos juristas, en los distintos aspectos de esta materia. Dentro del mundo jurídico, es trascendental el papel que suele jugar la opinión de los prestigiosos autores, en cuanto es notoria la influencia ejercida sobre las resoluciones judiciales, razón por la cual las obras más reconocidas no sólo son objeto de consulta de jueces y sus colaboradores sino también de parte de los abogados, quienes recurren a ellas para fundamentar sus pretensiones<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> La doctrina penal, o más correctamente denominada Ciencia del Derecho Penal, tiene como una de sus misiones fundamentales la de ajustar el Derecho a ciertos ideales racionales y axiológicos -valorativos-, proponer precisiones para sus términos -los que a veces resultan bastante vagos-, resolver sus incoherencias; su disciplina central, la dogmática jurídica, presta un muy importante servicio a la Administración de Justicia, al suministrar a los jueces -sus principales destinatarios- sistemas de soluciones jurídicas mucho más coherentes, completos, precisos y adecuados valorativamente que el material suministrado -en crudo- por el legislador; Carlos Santiago NINO, *Introducción al Análisis del Derecho*, Astrea, Buenos Aires, 1992, 2ª edición, pp. 326-7 y 338.

La dogmática jurídico-penal nos enseña lo que es debido en base al Derecho, esto es, procura averiguar el contenido del derecho positivo, cuáles son los presupuestos que deben darse para que entre en juego un tipo penal -léase la ley penal-, dónde acaba el comportamiento impune para dar paso al punible, con lo que hace posible una aplicación medianamente segura y predecible del Derecho Penal y tiende, de tal modo, a sustraerlo de una aplicación irracional, arbitraria e improvisada; Enrique GIMBERNAT ORDEIG, *¿Tiene un Futuro la Dogmática Jurídico Penal?*, en *Estudios de Derecho Penal*, Tecnos, Madrid, 1990, 3ª edición, p. 158.

<sup>2</sup> Carlos Santiago NINO, *op. cit.*, p. 339.

Queda, pues, para una futura entrega el análisis de la jurisprudencia, es decir, el conjunto de principios y doctrinas contenidas en las decisiones de los tribunales<sup>2</sup>. Y este punto presentará una muy particular atracción, ya que si bien la incidencia de los doctrinarios no puede desconocerse, no siempre ellos son acompañados por las resoluciones de la judicatura en las soluciones ofrecidas.

#### 2. EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO POR ESTA FIGURA PENAL

Dentro del libro segundo (llamado "De los delitos") del Código Penal, el delito de balance falso (inc. 3° del art. 300) se halla regulado bajo el Capítulo denominado "De los fraudes al comercio y a la industria", el cual integra el Título 12, que agrupa los diversos ilícitos contra la fe pública.

La ubicación dispensada por el legislador a esta conducta dentro de la sistemática del Código surte efectos muy importantes en lo que al punto en análisis se refiere, sobre todo en especial consideración al título bajo el cual aparece la figura, esto es, en el listado de las infracciones leves de la fe pública.

En nuestra legislación penal, este término genérico al que acaba de hacerse referencia alude a la confianza general que suscita tanto los signos e instrumentos convencionales impuestos por el Estado como las formas materiales que revisten determinados actos jurídicos<sup>3</sup>; ahora bien, lo expuesto conlleva a que en ambos casos -signos/instrumentos y formas de actos jurídicos- la razón de ser de la protección penal emerge siempre que estén destinados a relacionarse jurídicamente con sujetos indeterminados, quienes merced a esa confianza general puedan despreocuparse de la relación entre partes y ampararse, recostarse en la confiabilidad emergente de esos signos o formas<sup>4</sup>. En el particular caso de los actos jurídicos, se aña-

de que la protección penal nace cuando ellos deben respetar ciertas formas legalmente indicadas y perseguir un objetivo previsto por el ordenamiento jurídico, tal como ocurre con el caso del balance, para el que la ley requiere la firma de un contador y que a la vez sirve para determinar un estado patrimonial societario<sup>5</sup>.

La ley que regula el ejercicio profesional de los contadores (ley 20.488) establece la obligatoriedad de la intervención de estos profesionales en los casos en los que los estados contables corresponden a una finalidad legal específica y concreta (art. 13); busca entonces el ordenamiento, a través de la obligatoria injerencia del profesional en ciencias económicas, que el destinatario del estado contable, así como los terceros, puedan confiar<sup>6</sup>.

Como consecuencia de lo que se termina de exponer es que muy destacada doctrina entiende -a nuestro juicio con criterio correcto- que los estados contables señalados por la ley penal (inventarios, balances, cuentas de pérdidas o ganancias) cuya falsedad o insuficiencia se castiga sean aquellos que luzcan refrendados con la intervención de un contador público y tengan contemplado un destino legal específico<sup>7</sup>.

Esta noción de creencia social y el concepto que surge del propio título bajo el cual la figura aparece agrupada ("De los fraudes al comercio y a la industria") terminan por sugerir que lo que se ha buscado resguardar es una suerte de forma especial de confianza del público en el comercio y en la industria, referida específicamente a un deber de veracidad que debe imperar en las comunicaciones contables y otras informaciones de contenido económico de ciertos y determinados entes colectivos<sup>8</sup>; se quiere proteger la buena fe depositada en lo que se presume actividad correcta: se trata de la confianza del público en general respecto de la honestidad que debe regir en los negocios y relaciones comerciales<sup>9</sup>.

<sup>3</sup> Eduardo GARCÍA MAYNEZ, *Introducción al Estudio del Derecho*, Porrúa, México, 31ª edición, 1980, p. 68.

<sup>4</sup> David BAIGUN - Carlos TOZZINI, *La falsedad documental en la jurisprudencia (elementos comunes a todos los tipos)*, Depalma, Buenos Aires, 2ª edición, 1981, p. 13, citado por Edmundo S. HENDLER, *El Delito de Balance Falso y la Fe Pública*, en *El Derecho*, t. 116, p. 790.

<sup>5</sup> Edmundo S. HENDLER, *op. cit.*, p. 790.

<sup>6</sup> David BAIGUN - Carlos TOZZINI, *op. cit.*, p. 16, citado por Edmundo S. HENDLER, *op. cit.*, p. 791.

<sup>7</sup> Edmundo S. HENDLER, *op. cit.*, p. 791.

<sup>8</sup> Edmundo S. HENDLER, *op. cit.*, p. 791.

<sup>9</sup> Edgardo ROTMAN, *op. cit.*, p. 105. SPOLANSKY señala que la norma establece el deber jurídico de decir no sólo la verdad sino toda la verdad; Norberto E. SPOLANSKY, *Balance falso, proceso penal y bien jurídico tutelado*, en *La Ley*, t. 139, p. 226.

<sup>10</sup> Guillermo R. NAVARRO, *Fraudes al Comercio y a la Industria. Los delitos de los artículos 300 y 301 del Código Penal*, Pensamiento Jurídico, Buenos Aires, 1998, pp. 81-2.



Se concluye, pues, que no cualquier estado contable atrae la protección del Derecho Penal, en tanto su confección no siempre estará destinada –según lo determine la ley– a generar la confianza de terceros.

En este orden de ideas, debe entenderse que si la falsedad o reticencia no está destinada al público en general, a un número indeterminado de personas, la protección penal pierde su razón de ser y la conducta queda impune<sup>11</sup>.

Especial atención de la doctrina ha captado el supuesto de la presentación de un balance falso o incompleto ante entes estatales, tales como la AFIP o el Banco Central, hipótesis ante la cual se concluye que solamente se configura delito si es por este medio que llegará a conocimiento del público en general<sup>12</sup>; vale decir, pues, que la conducta en cuestión debe menoscabar de algún modo la confianza pública en las relaciones comerciales, con lo que el balance o sus anexos deben estar destinados por su naturaleza a tomar estado público<sup>13</sup>.

La conjunción de los dos parámetros fundamentales desarrollados hasta aquí (esto es, la obligatoriedad de la intervención del contador impuesta por la ley de ejercicio profesional y la indeterminación de los terceros cuya confianza está destinada a despertar) nos permite ya a esta altura del relato extraer una conclusión básica de suma importancia: el castigo estipulado por la ley penal queda limitado a la autenticidad de aquello que se exhibe sostenido por la

opinión técnica, autenticidad que debe ser entendida como la razonabilidad de la presentación de la situación económica o financiera de la persona jurídica y no la de la rigurosa exactitud de las cifras<sup>14</sup>.

Pues bien, todo lo hasta aquí explicado es perfectamente coherente con la primera parte del inc. 3º del art. 300 del C.P., la cual se corresponde con la redacción originaria del precepto, cuya entrada en vigencia tuvo lugar como parte integrante del texto del Código Penal de 1921. La parte final del artículo, que reprime la información falsa o reticente a la asamblea o reunión de socios, fue introducida en 1968 (el texto permanece en vigor tras sucesivas derogaciones y reimplantaciones<sup>15</sup>) y establece un fractura en la sistemática expuesta<sup>16</sup>: la idea de un informe falso o reticente a la asamblea o reunión de socios da por tierra con el concepto construido en derredor del tercero indeterminado, de la confianza general del público como parámetro estrechamente vinculado a la fe pública, epígrafe que no incluye la confianza entre contratantes –podría decirse que un vínculo de tales características une al socio con cualquiera de los posibles sujetos activos enumerados por el artículo–<sup>17</sup>.

La ausencia del dato del tercero indeterminado lleva a concluir que la conducta incriminada en la parte final del artículo no protege a la fe pública, sino que se trata de una tutela anticipada del patrimonio<sup>18</sup>; se procura guarecer el derecho de los socios a una información completa y cierta<sup>19</sup>.

<sup>11</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 82.

Corresponde en este punto adelantar al lector que, en mérito al argumento señalado en el párrafo al que esta nota ilustra, han quedado impunes el balance o informe falso entregado –previa exigencia de su parte– a un grupo de accionistas opuesto al que dirige la sociedad; el presentado al pedir la convocatoria de acreedores; el destinado a engañar una persona, etc.

<sup>12</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 84. Parecería estar de acuerdo con esta solución Norberto E. SPOLANSKY, *op. cit.*, p. 227.

<sup>13</sup> Edgardo ROTMAN, *Los Fraudes al Comercio y a la Industria*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1974, p. 112.

<sup>14</sup> Edmundo S. HENDLER, *op. cit.*, p. 792.

<sup>15</sup> La ley 17.567 introdujo la modificación aludida, posteriormente suprimida en 1973 por la ley 20.509; con la ley 21.338 en 1976 se retorna a la redacción establecida por la ley 17.567, el cual es mantenido por la ley 23.077.

<sup>16</sup> Este dato exhibe en su completa magnitud una arista singular de la técnica utilizada por la dogmática penal, puesta brillantemente de resalto por NINO: al intentar adecuar el derecho positivo a ciertos ideales, a determinados estándares axiológicos –valorativos–, se suele atribuir al legislador determinadas características de racionalidad que están a veces muy lejos de las ofrecidas por los legisladores reales. Entre otras, es común presuponer que el legislador es siempre consciente de las normas que sanciona, cuando en realidad su tarea se limita a levantar la mano en una sesión sin conocer certeramente la ley que está votando; también es habitual considerarlo coherente, puesto que su voluntad no podría contradecirse consigo misma (Carlos S. NINO, *op. cit.*, pp. 328-9), no obstante lo cual es frecuente advertir en la regulación legal ciertas inconsistencias, tales como la que se acaba de apuntar al lector.

<sup>17</sup> Edmundo S. HENDLER, *op. cit.*, pp. 793-4.

<sup>18</sup> Así lo sugiere HENDLER, quien basa su posición en la fuente del texto y señala que la disposición proviene del Código penal noruego, en el cual este hecho está regulado bajo la rúbrica de las estafas y abusos de confianza; Edmundo S. HENDLER, *op. cit.*, p. 794.

<sup>19</sup> Norberto E. SPOLANSKY, *op. cit.*, p. 226.



### 3. EL SUJETO ACTIVO

Corresponde hacer mención, en este tercer acápite, a quiénes pueden ser los sujetos activos del delito. Debe señalarse que sujeto activo<sup>20</sup> es quien comete la acción tipificada, esto es, la acción descrita por la ley penal y cuya realización es conminada con una pena.

El texto legal delimita el círculo de posibles autores. Esto significa que no cualquier persona (en lo que aquí nos interesa, no cualquier contador certificante<sup>21</sup>) puede cometer este delito a título de autor, en virtud de que la conducta de éste conlleva necesariamente la infracción de un deber jurídico<sup>22</sup>.

Ahora bien, que el autor deba revestir cierta calidad jurídica (fundador, director, administrador, síndico o liquidador) no significa que quien no ostente tal condición esté impedido de contribuir a la ejecución de ese hecho como instigador (el que genera en el autor la resolución a cometerlo; tiene contemplada la misma pena que el autor), cómplice primario (el que presta una ayuda sin la cual el hecho no haya podido cometerse; también tiene igual pena que el autor) o cómplice secundario (aquel cuya colaboración no es indispensable para la comisión del delito; la pena que se le puede imponer es la que surge de reducir en un tercio el máximo y en la mitad el mínimo –en este caso, la escala penal es de tres meses a un año y cuatro meses–). Para que pueda aplicarse pena al partícipe también deben darse ciertos requisitos, los que sucintamente expuestos son los siguientes:

tes: que el autor sea uno de los sujetos calificados por ley (fundador, director, etc.); que su accionar sea doloso y antijurídico; y que el hecho –en el caso del delito que hoy examinamos– haya alcanzado, por lo menos, el grado de tentativa en las hipótesis que así lo admiten, de lo contrario debe estar consumado<sup>23</sup>.

a. Debe señalarse que el texto originario del artículo contemplaba la conducta ejecutada por diversos sujetos con calidades jurídicas específicas de una sociedad anónima o cooperativa o de otro establecimiento mercantil<sup>24</sup>. Esta última referencia llevaba a excluir a los funcionarios enunciados por la disposición pertenecientes a una sociedad o asociación civil. Tras el cambio operado en la redacción primigenia, el artículo ya no habla de “otro establecimiento mercantil” sino que dice “otra persona colectiva”, con lo que el conjunto de posibles autores se ve incrementado.

Un distinguido sector doctrinario, aún con la actual redacción, se pronuncia por la exclusión de las asociaciones y sociedades civiles de las previsiones del artículo en cuestión<sup>25</sup>; en tal sentido, se explica que el título del capítulo y los limitados sujetos posibles apuntan a la protección de la fe pública en el ámbito comercial y debe entenderse que con la expresión “otra persona colectiva” –después de haberse enumerado ciertas entidades mercantiles– la ley alude al fundador, director, administrador, liquidador o síndico de una sociedad anónima o cooperativa u otra de esta clase, esto es, de característica comercial<sup>26</sup>.

<sup>20</sup> Este concepto de sujeto activo que, en palabras más simples puede denominarse provisionalmente como delincuente, tiene su contrapartida en lo que se ha dado en llamar “sujeto pasivo”, que es el portador del bien jurídico menoscabado por la conducta de aquél.

<sup>21</sup> Sobre los “vacíos de penalidad” en el ámbito de actuación del contador certificante pueden consultarse los trabajos de Edgardo ROTMAN, *La responsabilidad penal del contador certificante*, en *Revista de Derecho Penal, Criminología y Criminalística*, La Ley, 1973, nros. 1 y 2, p. 37; y Juan Carlos LUQUI, *La fe pública y el balance*, *Jurisprudencia Argentina*, 1958, t. III, ps. 31 y ss.

<sup>22</sup> Edgardo A. DONNA, *Teoría del Delito y de la Pena*, Astrea, Buenos Aires, 1995, t. II, p. 85.

<sup>23</sup> Decimos, con respecto a algunas de las variables típicas, que la consumación del delito es condición esencial por cuanto algunas de las figuras penales del inc. 3º del art. 300 del C.P. no admiten tentativa; si la admiten, con ella es suficiente. El principio general en este punto es que la participación en un hecho ajeno, cuando menos, requiere que este último haya tenido comienzo de ejecución –es decir, debe por lo menos existir tentativa–.

Un desarrollo más profundo de estas cuestiones puede encontrarse en nuestro trabajo titulado *El Cómplice Primario. Un resabio medieval de nuestro Código Penal*, *La Ley Córdoba*, junio de 1999, p. 793.

<sup>24</sup> El pasaje primigenio, correspondiente al Código Penal de 1921, literalmente rezaba: “serán reprimidos con prisión de seis meses a dos años: ... 3º El fundador, director, administrador o síndico de una sociedad anónima o cooperativa o de otro establecimiento mercantil, que publicare o autorizare un balance o cualquier otro informe falso o incompleto, cualquiera que hubiese sido el propósito perseguido al verificarlo”.

<sup>25</sup> Norberto E. SPOLANSKY, *op. cit.*, p. 227.

<sup>26</sup> Norberto E. SPOLANSKY, *op. cit.*, p. 227.

No nos convence esta solución. No consideramos posible llegar a igual conclusión con dos textos legales notoriamente diferentes. Si la expresión legal que efectuaba un distinguido nítido fue reemplazada por una locución –cuyo sentido gramatical y sintáctico es perfectamente claro– que deja de aludir a una de las especies –sociedad comercial– para referirse al género –persona jurídica–, sostener la hipótesis criticada deviene impracticable<sup>27</sup>.

Tampoco nos satisface el extremo opuesto, lo que equivale a la incorporación irrestricta de cualquier persona jurídica, sin más, al campo de castigo penal por estos supuestos.

La salida más adecuada, según nuestra opinión, pasa por reconducir el análisis hacia el bien jurídico protegido. La etiqueta de “fraude al comercio y a la industria” dispensada por el legislador al caso de balance falso o incompleto nos permite afirmar que este delito, para ser tal, debe producirse dentro del ámbito de una sociedad cuya actividad se relacione con el público en general y con la actividad comercial e industrial, cuando menos de algún modo<sup>28</sup>. Por otra parte, debe tomarse en cuenta que la reglamentación general que regula la actividad de las sociedades civiles no incluye las mismas obligaciones contables que las sociedades comerciales, pero si ingresan en el proceso económico productivo es razonable que sean alcanzadas por el radio de acción de la norma penal. Por último, queda excluido de la represión penal quien ejecuta la acción típica en una empresa unipersonal<sup>29</sup>, el comerciante individual<sup>30</sup> y la persona jurídica de derecho público<sup>31</sup>.

b. El sujeto debe revestir la posición jurídica calificada (fundador, director, administrador, síndico o liquidador) al momento de ejecutar la acción<sup>32</sup>.

Es por lo expuesto que se concluye que la posibilidad de ser autor del delito queda limitada.

<sup>27</sup> Una de las máximas en materia de interpretación de la ley indica que donde ésta no efectúa una distinción, le está vedado hacerlo al intérprete.

<sup>28</sup> Seguimos, por tanto, la solución aportada en este tópico por Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 90. A esta conclusión también arriba Edgardo ROTMAN, *op. cit.*, pp. 129-130.

<sup>29</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 85.

<sup>30</sup> Enrique RAMOS MEJÍA, *Balance falso*, en *La Ley*, t. 151, p. 935.

<sup>31</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 90.

<sup>32</sup> Adelantamos aquí, nuevamente, una información que se desarrollará en la próxima entrega: entre otras decisiones judiciales, existe una que excluyó como autor a quien firmó un balance después de haber dejado el cargo.

<sup>33</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 90.

<sup>34</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 85.

<sup>35</sup> Hernán A. PESSAGNO, *Los Fraudes al Comercio y a la Industria, Ideas*, Buenos Aires, 1944, p. 36.

<sup>36</sup> Hugo ROCHA DEGREEF, *El delito de balance e informes falsos*, en *El Derecho*, t. 145, p. 843.

<sup>37</sup> Juan María FARINA, *Tratado de Sociedades Comerciales*, Zeus, Rosario, 1980, t. II-B, p. 80.

<sup>38</sup> Juan María FARINA, *op. cit.*, t. II-B, p. 80.

Además, debe tenerse en cuenta que la conducta delictiva guarda un estrecho nexo funcional con el agente: solamente podrá ser autor quien autorice porque ejerce la función de autorizar, quien publique por ejercer la de publicar, quien certifique por estar investido de tal facultad, quien informe porque tiene asignado ese deber; en síntesis, quien comete el acto contemplado por la disposición penal debe ser la persona en cuya cabeza pesa la asignación de la sociedad para ejecutarlo en forma legal<sup>33</sup>.

### 3.a. Los posibles autores.

#### 3.a.1. El fundador.

La ley de sociedades comerciales, en las disposiciones relativas a la sociedad anónima, expresa que se considera fundadores a todos los firmantes del contrato constitutivo (art. 163, ley 19.550). Se trata, pues, de las personas que intervinieron en la constitución de la sociedad mediante la suscripción de acciones<sup>34</sup>; son quienes coadyuvan a la constitución de la sociedad suscribiendo acciones<sup>35</sup>; en otras palabras, son aquellos que asumieron la iniciativa de la fundación de la sociedad y quedan estipulados como socios por el acto constitutivo<sup>36</sup>.

Sólo puede hablarse de fundadores en la constitución por acto único, por cuanto la ley respectiva en ningún lugar se refiere a ellos para aludir a quienes concurren a constituir una sociedad anónima por el sistema de suscripción pública<sup>37</sup>. Llegamos, de tal modo, a un concepto más preciso de fundador, que en materia de sociedades anónimas será una denominación reservada para aquella persona que en el procedimiento de constitución por acto único concurre por sí o por representantes al otorgamiento de la escritura social a través de la suscripción de acciones de la sociedad<sup>38</sup>.

El fundador puede ser tanto una persona física o jurídica.

Resta señalar que el art. 166 de la ley citada dice que se “considerarán fundadores”, es decir, se estimarán o supondrán de tal calidad a determinadas personas. Esto conlleva que tal presunción obligue a una corroboración judicial rigurosa para confirmar la calidad del sujeto en tal sentido, porque bien puede ocurrir que éste concorra al otorgamiento del acto constitutivo en calidad de simple adherente sin ninguna participación activa ni en la gestión ni en el proceso fundacional<sup>39</sup>.

#### 3.a.2. El director.

Dentro del régimen de las sociedades comerciales, la figura del director aparece regulada dentro del apartado correspondiente a la administración y representación de la sociedad anónima (arts. 225 a 279, ley 19.550); representa al accionista y se encuentra investido de la confianza de estos últimos en la gestión de los negocios sociales<sup>40</sup>.

El órgano de gobierno y administración de la sociedad anónima es el directorio (es algo así como el poder ejecutivo de la anónima<sup>41</sup>), cuyo presidente es quien ostenta la representación del ente ante terceros.

El cargo de director es personal e indelegable (de lo que la doctrina extrae que debe tratarse de persona de existencia visible<sup>42</sup>) y si bien la ley indica que la responsabilidad patrimonial de éste respecto de la sociedad se extingue por la aprobación de la gestión por parte de la asamblea (art. 275, ley 19.550), no ocurre igual con la de índole penal, que por definición no es susceptible de ser relevada de ningún modo<sup>43</sup>.

De la categórica inclusión del gerente en el art. 301 del C.P., surge que el codificador ha que-

<sup>39</sup> Juan María FARINA, *op. cit.*, t. II-B, pp. 80-1.

<sup>40</sup> Edgardo ROTMAN, *op. cit.*, p. 124.

<sup>41</sup> Juan María FARINA, *op. cit.*, t. II-B, p. 329.

<sup>42</sup> Juan María FARINA, *op. cit.*, t. II-B, pp. 347-50, quien, por cierto, se expresa en sentido negativo sobre la posibilidad de que la persona jurídica sea director. La acepta, en cambio, María Blanca GALIMBERTI, *Algo más sobre la competencia del directorio*, material del curso de Derecho Empresarial para Abogados de UADE Senior, módulo I “Sociedades por Acciones”, sección D, 1999.

<sup>43</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, pp. 85-6.

<sup>44</sup> Edgardo ROTMAN, *op. cit.*, p. 124.

<sup>45</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 87.

<sup>46</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 86.

<sup>47</sup> Juan María FARINA, *op. cit.*, t. II-B, p. 417.

<sup>48</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 88.

rido dejar fuera de la incriminación penal que nos ocupa al gerente de la sociedad anónima<sup>44</sup>.

#### 3.a.3. El administrador.

Es la persona a quien se encarga las funciones de administración.

Cada tipo societario, con arreglo a sus estatutos y dentro de las disposiciones legales que regulan su existencia y funcionamiento, tiene un órgano administrador cuyos integrantes serán los posibles autores de este delito<sup>45</sup>. Por ejemplo, en la sociedad anónima la administración está a cargo de los directores –aquí el gerente queda excluido porque carece de las funciones ejecutivas de la administración–, en las de responsabilidad limitada recae sobre los gerentes, en las fundaciones será administrador quien integre el consejo de administración.

El concepto, sin embargo, es recibido por la doctrina en un sentido amplio, y se incluye en esta categoría al administrador de hecho, siempre que se halle facultado estatutaria o legalmente para publicar, certificar o autorizar<sup>46</sup>. Cobra especial relevancia en este punto lo ya sostenido en torno al vínculo funcional que debe existir entre el sujeto y el acto.

#### 3.a.4. El síndico.

El síndico conforma, individual o grupalmente, un órgano permanente de la sociedad –la sindicatura– cuya esencia es la fiscalización de su administración<sup>47</sup>. La ley pone a cargo de esta persona o personas –que deben tener título de abogado o contador– el contralor de la sociedad<sup>48</sup>.

La ley de sociedades comerciales autoriza a que el síndico sea una sociedad civil con responsabilidad solidaria constituida exclusivamente por profesionales de la índole referida.



La ley penal omite incluir a la auditoría anual que puede reemplazar a la sindicatura en los términos del art. 283 de la ley de sociedades<sup>49</sup>.

De tal modo, el auditor no puede ser autor de este delito, salvo que exista acumulación de funciones –la doctrina se pronuncia por la compatibilidad entre el cargo de síndico y el de auditor, al considerar que se trata de un doble control que refuerza las labores del primero–, con lo que estaríamos frente a una persona que, a igual tiempo de ser auditor, es síndico<sup>50</sup>.

Tampoco reúnen las condiciones exigidas por la ley, y con ello quedan fuera del alcance de la represión penal, tanto el Consejo de Vigilancia cuando actúa en reemplazo de la sindicatura como la auditoría contratada por él; la razón: la enumeración efectuada por la legislación penal no puede ser ampliada por analogía<sup>51</sup>.

### 3.a.5. El liquidador.

Es quien está a cargo de arribar a la clausura de la gestión de la entidad; ejecuta funciones atribuidas inicialmente a los administradores, en cuanto vela por todas las operaciones dirigidas a la realización de la actividad crediticia y a la extinción del pasivo, y forma la masa residual sujeta a división y a devolución<sup>52</sup>.

Su actividad está reglada en los arts. 101 y siguientes de la ley ya varias veces citada y por el art. 1777 del Código Civil.

<sup>49</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 88.

<sup>50</sup> Juan María FARINA, *op. cit.*, t. II-B, p. 423.

<sup>51</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 89.

<sup>52</sup> Hugo ROCHA DEGREEF, *op. cit.*, p. 844.

<sup>53</sup> El autor de la aguda observación es Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 88; vuelve a diluirse, pues, la idea sostén del concepto de fe pública: la indeterminación del tercero.

<sup>54</sup> Un estudio del tema puede hallarse en la tesina de mi autoría "La responsabilidad de la persona jurídica en el Derecho penal contemporáneo", aún inédita –existe un ejemplar disponible en la biblioteca de la Universidad de Belgrano– pero de próxima publicación.

<sup>55</sup> Sólo es relevante para el Derecho Penal la acción del hombre; Edgardo A. DONNA, *op. cit.*, t. II, p. 17.

<sup>56</sup> No puede, pues, ser destinataria de pena la sociedad en cuanto tal (no podrá sancionarse con multa o pérdida de un derecho al ente colectivo en sí), sino que la responsabilidad penal estará en cabeza de los individuos intervinientes –siempre que concurren en ellos las condiciones establecidas por la ley–.

<sup>57</sup> A esta consecuencia jurídica nuestra Corte Suprema de Justicia ha reconocido, en reiteradas ocasiones, un sustrato penal; específicamente ha sostenido que las sanciones impuestas en variadas leyes especiales para el caso de acciones típicas perpetradas por una persona jurídica tienden a prevenir y reprimir la violación de las pertinentes disposiciones legales, razón por la cual ha concluido que tienen sustancia penal (ver al respecto, y entre muchos otros, C.S.J.N., "BAUDOU Hermanos y KAESER S.R.L. c/ Fisco Nacional –D.N. de Aduanas– s/ demanda contenciosa", rta.: 7-9-76, Fallos 295:735; C.S.J.N., "S.A. CORDOBA GOMA v. Secretaría de Estado de Comercio y Turismo de Córdoba", rta.: 14-9-76, Fallos 295:814; C.S.J.N., "Nación Argentina v. S.A. MADERAS INDUSTRIALIZADAS DELTA", rta.: 22-12-77, en el que al tiempo de afirmarse el carácter penal de las multas impuestas por la ley de abastecimiento –ley 20.680–, se hace alusión a una pauta concreta de mensuración para la aplicación de dicha sanción: la incidencia socioeconómica de la infracción cometida; C.S.J.N., "Guillermo MIRAS S.A.C.I.F. c/ Aduana", rta.: 18-10-64, Fallos 278:76, etc.).

La inclusión de esta categoría jurídica dentro de los posibles sujetos activos –obra, en su oportunidad, de la ley 17.767, texto vigente según la ley 21.338– encuentra una crítica infranqueable en la esencia misma de la función del liquidador: ésta se dirige hacia los socios o accionistas y carece de perspectivas de futuro<sup>53</sup>.

### 3.b. La responsabilidad penal de la persona jurídica.

Acabamos de ver que algunas de las distintas calidades jurídicas exigidas por la ley para ser sujeto activo pueden ser asumidas no sólo por personas físicas sino también por personas jurídicas (el fundador puede ser una de estas últimas, también el síndico, mientras que se discute si un ente ideal puede o no ser director).

Sin que luzca necesario ingresar en la discusión sobre si una persona jurídica puede ser sujeto activo de un delito<sup>54</sup>, cabe señalar que mayoritariamente la doctrina se ha expresado en sentido negativo, con sostén en la máxima romana *societas delinquere non potest*<sup>55</sup>. Esto significa que la persona de existencia ideal, en cuanto tal, no puede ser destinataria de pena; serán responsables, llegado el caso, sus integrantes a título individual<sup>56</sup>; sobre esto volveremos en los párrafos siguientes.

Sin embargo, sería completamente reduccionista quedarse con lo afirmado en el párrafo anterior y no informar al lector que existen numerosas leyes en las que se prevé una sanción<sup>57</sup> para el caso de infracciones cometidas por una



persona jurídica. Dentro del derecho positivo, tenemos, en primer lugar, diversas normas penales insertadas en leyes comunes, a través de las que se establecen penas para el caso de comisión por parte de personas de existencia ideal de acciones tipificadas<sup>58</sup>; finalmente, la realización de ciertas conductas a cargo de personas de existencia ideal son amenazadas con pena por la legislación penal especial<sup>59</sup>.

De todos modos, debe aclararse que la existencia de una responsabilidad penal de la persona jurídica ha sido instaurada por leyes especiales que, si bien son complementarias del Código Penal, no lo integran. Esto significa que tal régimen de responsabilidad resulta ajeno al este cuerpo normativo sistemático entendido *strictu sensu*. Por tanto, al situarse la disposición penal en estudio dentro del Código Penal, las acciones típicas en ella estipuladas sólo pueden ser llevadas a cabo por personas físicas, sin que por tales hechos pueda penalizarse a la persona jurídica en cuyo interés, beneficio o representación obren.

Vimos, pues, que la disposición penal limita el círculo de posibles autores mediante la exigencia de una específica cualidad jurídica. Cuando esa calidad jurídica concurre en una persona de existencia ideal, la acción llevada a cabo queda, a nuestro juicio, impune. Esto se explica del siguiente modo. Según lo ya referido, la persona jurídica no puede actuar delictivamente, afirmación cuya procedencia corresponde, al menos, respecto de las figuras contenidas en la parte especial del Código Penal. Ante esta situación, tampoco resulta posible al intérprete transmitir la condición jurídica detentada por el ente ideal a quienes son sus directivos y representantes, a menos, por supuesto, que pre-

tenda recurrirse a una interpretación analógica de la ley, algo expresamente prohibido en Derecho Penal<sup>60</sup>. Tampoco puede llegarse a la aplicación de una pena por vía de la participación criminal, toda vez que sus presupuestos no están dados: al no estar tipificada la "conducta" del ente ideal –es decir, al no estar su "actuar" previsto y reprimido por la ley (en el marco del Código Penal)– el hecho principal no reúne los caracteres necesarios para que se le pueda aportar, de modo punible, una contribución.

La única salida que se vislumbra como posible, la cual debería ser tenida en cuenta en una futura reforma del Código, es la introducción de la fórmula llamada "el actuar en lugar de otro" –construcción doctrinaria originaria de Alemania, con recepción legislativa no sólo en ese país sino también en España–, cuyo basamento de imputación de la conducta delictiva –en líneas generales– es encontrado en la idea de la representación ejercida por una persona respecto de otra<sup>61</sup>. Hasta tanto no se incorpore a nuestro Código Penal una previsión de estas características, los supuestos referidos quedan, según nuestra modesta opinión, fuera del alcance de la represión penal.

## 4. LAS CONDUCTAS INCRIMINADAS

Antes de dar tratamiento a cada una de las posibles acciones (llamadas "subtipos") conviene resaltar que la ilicitud se configura sin necesidad de que exista perjuicio patrimonial alguno, sino que se consuma con la sola exteriorización de la falsedad o mutilación de la información<sup>62</sup>.

### 4.1. Publicar.

La primera de las acciones incriminadas consiste en hacer público, en poner en conocimiento de

<sup>58</sup> Tales son los casos de las leyes 20.680 (art. 8°), de abastecimiento, 22.262 (art. 42), de defensa de la competencia, 22.415 (arts. 876, 887, 888, 903, 904, 909 y 910), Código Aduanero, y 23.554 (art. 36), de defensa nacional.

<sup>59</sup> Cabe referirse aquí a las leyes 13.985 (art. 12), que tipifica comportamientos atentatorios contra la seguridad de la Nación, 19.359 (art. 2°), denominada régimen penal cambiario, y 24.192 (art. 11), régimen penal y contravencional para la prevención y represión de la violencia en espectáculos deportivos.

<sup>60</sup> La analogía consiste en la aplicación de una regla jurídica a los casos que ciertamente no se ajustan a su tenor literal, por parecer conveniente dispensarles idéntico tratamiento; Edgardo A. DONNA, *op. cit.*, 2ª edición, 1996, t. I, p. 12. En definitiva, configura el acto de servirse de una incriminación para sancionar un hecho que cae en una zona de libertad; es castigar un hecho no prohibido –en este caso la conducta de una persona que no reviste la condición jurídica exigida por la ley– por su semejanza con uno prohibido –el de aquel que si tiene tal calidad–; Sebastián SOLER, *Derecho Penal Argentino*, TEA, t. I, pp. 172 y 187.

<sup>61</sup> El art. 31 del Código Penal español textualmente indica: "El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obren".

<sup>62</sup> Véase, por todos, Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 97.



un número indeterminado de personas, uno de los falsos o reticentes objetos que enumera la ley.

La publicación reprimida es aquella que lleva a conocimiento de los destinatarios el inventario, balance, etc., según las formas exigidas por la ley (art. 237, ley de sociedades) o los estatutos sociales<sup>62</sup>. Esta conducta admite tentativa, según la doctrina, es decir el comienzo de ejecución de parte del autor sin que se llegue a la consumación por causas ajenas a su voluntad<sup>64</sup>.

#### 4.2. Certificar.

Es dar fe de la exactitud o veracidad de algo<sup>65</sup>; es afirmar una cosa dándola por cierta<sup>66</sup>.

Técnicamente consiste en la expresión de una opinión relativa a los estados financieros y en la clara exposición de todas las explicaciones, ampliaciones, disidencias u observaciones que se considere necesarias<sup>67</sup>.

La disposición penal se refiere aquí a la opinión profesional brindada en respaldo de la exactitud de la información sobre la situación económica de la empresa<sup>68</sup>. También aquí se admite la tentativa<sup>69</sup>.

#### 4.3. Autorizar.

En el sentido jurídico de la disposición, autorizar significa consentir o aprobar un acto en la forma establecida en la ley o los estatutos<sup>70</sup>. Es el apoyo para que se tenga por exacto, algo por auténtico, lo que tiene lugar por medio de la firma de ciertas personas; formalidad necesaria para que el público deposite su confianza y crea en su veracidad al examinarlo<sup>71</sup>.

Esta acción aparece vinculada a los extremos fácticos contenidos en las actas incriminadas

<sup>62</sup> Hugo ROCHA DEGEEF, *op. cit.*, p. 844.

<sup>63</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 92.

<sup>64</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, pp. 92-3.

<sup>65</sup> Edgardo ROTMAN, *La responsabilidad penal del contador certificante*, en *Revista de Derecho Penal, Criminología y Criminalística*, p. 38.

<sup>66</sup> Definición del American Institute of Certified Public Accountants, citada por Edgardo ROTMAN, *La responsabilidad penal del contador certificante*, p. 38.

<sup>67</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 93.

<sup>68</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 92.

<sup>69</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 94.

<sup>70</sup> Hernán A. PESSAGNO, *op. cit.*, p. 132.

<sup>71</sup> Hugo ROCHA DEGEEF, *op. cit.*, p. 844.

<sup>72</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 94.

<sup>73</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 95.

<sup>74</sup> Edmundo S. HENDLER, *op. cit.*, p. 793.

penalmente<sup>72</sup>—sobre ellas se volverá al tratar los objetos de la acción—.

Los facultados a autorizar son los miembros del directorio, esto es, los directores, cuya aprobación antecede al sometimiento a asamblea; también la asamblea autoriza, pero sus integrantes no pueden cometer ilícito en el sentido de esta disposición por no hallarse enumerados en el taxativo listado de posibles autores<sup>73</sup>.

#### 4.4. Informar.

Esta conducta es la de la parte final del artículo, y consiste en informar a la asamblea o reunión de socios con falsedad o reticencia sobre hechos importantes para apreciar la situación económica de la empresa; es poner de modo oficial en conocimiento de los socios o de los accionistas, convocados a tal efecto, datos falsos o reticentemente elaborados y referidos a hechos económicamente importantes para la evaluación de la posición global<sup>74</sup>.

Ya se dejó sentada—en el apartado sobre el bien jurídico tutelado— la inconsistencia sistemática que, dentro de la mecánica del Código, supone la incriminación de esta conducta, dada la inexistencia del tercero indeterminado, concepto implícito dentro de la noción de fe pública. Por tanto, allí nos remitimos.

Se castiga el acto de dar noticia, de hacer saber sin que presente relevancia cuál sea la forma: puede ser escrita o verbal<sup>75</sup>, aunque si—como se verá más adelante— uno de los objetos sobre el que puede recaer la conducta es el informe escrito, parecería que el supuesto que aquí se explica quedaría generalmente reservado para la vía oral, no obstante lo cual podría darse el caso

de algún documento suplementario presentado en el momento del acto que debe reunir a los socios o accionistas<sup>76</sup>.

Técnicamente "reunión de socios" y "asamblea" no son términos equivalentes. La asamblea es la reunión de accionistas de las sociedades por acciones (arts. 233 y 312 de la ley 19.550), de las de responsabilidad limitada con veinte o más socios (art. 159), de las cooperativas (art. 47, ley 20.337) y de las mutuales (ley 20.312), mientras que la reunión de socios es un concepto referido a las sociedades colectivas donde los socios deben decidir por mayoría de capital (arts. 131 y 132 de la ley 19.550), a las encomandita simple (art. 139), a las de capital e industria (art. 145), a las de responsabilidad limitada con menos de veinte socios (art. 159) y a las sociedades civiles<sup>77</sup>.

Tanto la asamblea como la reunión de socios debe reunir los requisitos formales de convocatoria para decidir sobre el informe o los administradores.

### 5. LOS OBJETOS DE LA ACCIÓN

Diversos son los objetos sobre los que la acción delictiva puede recaer.

Si bien la significación de cada uno de ellos puede ser encontrada por el intérprete dentro de la ley comercial pertinente, corresponde efectuar algunas consideraciones mínimas tendientes a brindar un marco coherente y uniforme de la figura penal.

#### 5.1. Inventario.

El inventario es el documento contable que enumera por separado las cuentas activas y pasivas integrantes del patrimonio de la persona colectiva, de manera tal que expone todos los bienes y deudas de ella a modo de soporte de lo

<sup>76</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 95.

<sup>77</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, pp. 95-6.

<sup>78</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 98.

<sup>79</sup> Mario A. RIVAROLA, *Tratado de Derecho Comercial*, Compañía Argentina de Editores, Buenos Aires, 1938, t. I, p. 505, citado por Edgardo ROTMAN, *op. cit.*, p. 98.

<sup>80</sup> Hugo ROCHA DEGEEF, *op. cit.*, p. 845.

<sup>81</sup> Edmundo S. HENDLER, *op. cit.*, p. 792.

<sup>82</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 100.

<sup>83</sup> Hugo ROCHA DEGEEF, *op. cit.*, p. 845.

<sup>84</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 100.

<sup>85</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 100.



que será el balance<sup>78</sup>; en él se advierte la veracidad del balance, que evalúa los datos que el primero proporciona<sup>79</sup>. Se trata de un documento enunciativo de los bienes y los datos necesarios para individualizarlos; da una descripción minuciosa de las mercancías y la relación ordenada de los bienes de la sociedad<sup>80</sup>. El inventario cuya falsedad o reticencia castiga la ley penal es, pues, aquel que constituye la base esencial de veracidad de los balances<sup>81</sup>.

#### 5.2. Balance.

Es un documento que refleja la situación económica y financiera de la persona colectiva a una fecha determinada. Es la información documentada de la contabilidad de la persona jurídica<sup>82</sup>, constituye la cuenta demostrativa del estado de los negocios sociales<sup>83</sup>.

El balance que capta la atención del Derecho penal es aquel que debe ser expedido con las formalidades que establecen los preceptos legales mercantiles. La preceptiva general luce en el Capítulo III del Libro I del Código de Comercio (arts. 43 y siguientes) y en la Sección 14 del Capítulo I de la ley de sociedades comerciales (arts. 61 y siguientes).

La disposición penal no atrapa todas las variedades de balance descritas por la ley de sociedades. La doctrina incluye, sin hesitación, al general (art. 63) y al de fusión (art. 83)<sup>84</sup>.

Forman parte del balance regulado por la ley de sociedades comerciales el estado de resultados (art. 64), las notas complementarias (art. 65) y los cuadros anexos<sup>85</sup>.

#### 5.3. Cuenta de pérdidas y ganancias.

La expresión "cuenta de ganancias y pérdidas" se identifica con una más precisa y técnica ofre-



cida por la legislación mercantil, cual es la de "estado de resultados" (art. 64, ley 19.550)<sup>86</sup>, esto es, el resultado del ejercicio, el cual reviste importancia dado que debe servir para demostrar el incremento o merma correspondiente al período de tiempo por el que el balance es practicado<sup>87</sup>; es el producto de las operaciones ordinarias y extraordinarias, más el agregado o quita de lo que contenían los balances anteriores<sup>88</sup>. Se lo define también como la comunicación social sobre las utilidades obtenidas o las pérdidas sufridas<sup>89</sup>.

#### 5.4. Informes.

El alcance de la expresión "informes" dentro de la disposición penal en examen es hallado por autorizada doctrina mediante la revisión de la ley de sociedades, en cuyo articulado se habla de "notas complementarias" o "cuadros anexos" y los que el art. 65 considera parte integrante de los estados contables mencionados en los arts. 63 y 64, esto es, de los balances y los estados de resultados<sup>90</sup>.

También se incluye en este apartado al informe previsto, como obligación del síndico, por el inc. 5° del art. 294 del C.P., mas combinado con la acción de certificar<sup>91</sup>.

Los lineamientos generales desarrollados en todo este trabajo indican que no puede tratarse de cualquier informe, sino que debe ser relativo al estado económico-financiero de la persona colectiva; quedan, pues, excluidos los informes privados y los que tengan mero carácter interno, tal como ocurre con los que debe proporcionar el directorio al consejo de vigilancia -inc. a), art. 281-92.

#### 5.5. Actas.

Por actas deberá entenderse aquéllas en las cuales se transcriba o haga referencia a un in-

<sup>86</sup> Edmundo S. HENDLER, *op. cit.*, p. 792.

<sup>87</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 101.

<sup>88</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 101.

<sup>89</sup> Hugo ROCHA DEGREEF, *op. cit.*, p. 101.

<sup>90</sup> Edmundo S. HENDLER, *op. cit.*, p. 792.

<sup>91</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 102.

<sup>92</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 102.

<sup>93</sup> Edmundo S. HENDLER, *op. cit.*, p. 792.

<sup>94</sup> Hugo ROCHA DEGREEF, *op. cit.*, p. 845.

<sup>95</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 103.

<sup>96</sup> Edmundo S. HENDLER, *op. cit.*, p. 792.

<sup>97</sup> Es por ello que Edmundo S. HENDLER, *op. cit.*, p. 793, sostiene que lo que queda protegido aquí es la violación de la fe derivada de la relación jurídica entre el otorgante del acto y sus destinatarios.

ventario, un balance o una cuenta de pérdidas y ganancias<sup>93</sup>.

El concepto de "acta" surge de los arts. 73 y 249 de la ley de sociedades comerciales, con arreglo a los cuales puede decirse que son los documentos que refieren el desarrollo de las sesiones de los directivos o de asambleas y las respectivas decisiones en ellas adoptadas<sup>94</sup>.

No debe olvidarse que la conducta debe estar dirigida a un número indeterminado de personas, razón por la cual no toda falsedad o reticencia en las actas tiene cabida en la ley penal, ya que ellas deben ser hechas públicas en cuanto la ley o el estatuto así lo dispongan; así, hasta este límite alcanza la protección de la confianza pública<sup>95</sup>.

#### 5.6. Memorias.

Son alcanzadas por la represión penal siempre que aludan, comenten o refieran conclusiones extraídas de un inventario, un balance o una cuenta de pérdidas y ganancias<sup>96</sup>.

Del art. 66 de la ley de sociedades comerciales son colegidas sus características esenciales: se trata de la comunicación de los administradores sobre el estado de la sociedad en los distintos campos de actuación, y su opinión sobre la proyección de las operaciones y otros aspectos concernientes a la situación actual y futura del ente, con especial énfasis en la constitución de reservas y el pago de dividendos o distribución de ganancias.

En verdad, la naturaleza que rige tanto a la memoria como al acta plantea otra inconsecuencia sistemática, dado que constituye algo de evidente carácter interno, sin que parezca quedar involucrado el concepto de fe pública esbozado<sup>97</sup>.



#### 5.7. Hechos importantes para apreciar la situación económica de la empresa.

Este requisito guarda relación exclusiva con la última de las acciones tipificadas como ilícitas, es decir, el informe a la asamblea o reunión de socios.

El informe, pues, debe ser falso o reticente respecto de hechos de cierta significación económica para la determinación de la situación general del ente<sup>98</sup>; en tal sentido, será útil el parámetro de la potencialidad engañosa que ello pueda aparejar.

#### 6. LOS CONCEPTOS DE FALSEDAD Y RETICENCIA EN LA DOCUMENTACIÓN CONTABLE

Tanto por los profesionales del Derecho como por los de Ciencias Económicas resulta conocida la dificultad de elaborar un criterio acertado para establecer cuándo se está ante un balance falso o reticente.

Existe consenso en torno a que la documentación contable es relativa y compleja, caracterizada por un alto subjetivismo derivado de las valuaciones, fenómenos monetarios, fiscales y demás factores de incidencia y, con ello, se abandona la idea de una exactitud absoluta.

Por tanto, no es posible exigir en el balance una precisión aritméticamente tajante, pero las distintas técnicas contables permiten la elaboración sincera y acorde a una imagen lo más cercana posible a los bienes y deudas reales de una empresa en cierto momento<sup>99</sup>.

El concepto de falsedad o reticencia guarda relación con la razonabilidad contable. Ya se

<sup>98</sup> Edmundo S. HENDLER, *op. cit.*, p. 793.

<sup>99</sup> Edgardo ROTMAN, *op. cit.*, p. 158.

<sup>100</sup> Por ejemplo, el mecánico que decide no entregar el automóvil a su cliente cometería el delito de defraudación por retención indebida (art. 173, inc. 2°, C.P.), mas si ello acontece con motivo de la negativa de pago por el trabajo realizado, su conducta se halla amparada por el derecho de retención -regulado en el Código Civil en el art. 3939-, y con ello cae la posibilidad del castigo penal.

El orden jurídico no puede tener contradicciones internas, de modo tal que lo que sea lícito en una rama del derecho no lo sea en otra; Edgardo A. DONNA, *op. cit.*, t. II, p. 131. A lo expuesto cabe agregar que la clasificación tradicional de las materias jurídicas -derecho administrativo, civil, penal, etc.- tiene por objeto asegurar e imponer la paz jurídica, pero no el considerar a la misma acción como prohibida por una materia y autorizada, o incluso impuesta, por la otra; Reinhart MAURACH - Heinz ZIPF, *Derecho Penal. Parte General*, traducción de la 7ª edición alemana por Enrique Aimone Gibson y Jorge Bofill Gensch, Astrea, 1994, t. I, p. 427.

De esta manera, encuentra reconocimiento la unidad del ordenamiento jurídico; José CERESO MIR, *Curso de Derecho Penal Español. Parte General*, Tecnos, Madrid, 1997, 5ª edición, t. II, p. 180.

<sup>101</sup> R. (CPCECF) 355/80, 9/12/80, Ética y Disciplina, art. 8°.

adelantó en el apartado donde se trató el bien jurídico, que lo protegido es la razonabilidad de la presentación de la situación económica y no la rigurosa precisión de las ecuaciones. No debe olvidarse que el art. 13 de la ley de ejercicio profesional dispone que los dictámenes de los contadores sean emitidos con aplicación de las normas de auditoría aprobadas por los organismos profesionales, lo que, en el caso de la Capital Federal, se traduce en la observancia de las disposiciones que al respecto dicte el Consejo Profesional de Ciencias Económicas. Si el profesional da cumplimiento a las prescripciones de estas reglamentaciones no puede caer en ilicitud penal, por cuanto la conducta admitida -en este caso aconsejada- por el ordenamiento jurídico -general- en su conjunto lo ampara ante la reacción de cualquiera de los sectores de éste -léase Derecho Penal<sup>100</sup>. Sin embargo, no conviene soslayar lo que en este punto puede ser la contrapartida a la regla, desde que el Código de Ética indica que el graduado en ciencias económicas no debe aconsejar ni intervenir cuando su actuación profesional permita, ampare o facilite actos incorrectos, pueda usarse para confundir o sorprender la buena fe de los terceros o emplearse en forma contraria al interés general, o a los intereses de la profesión o violar la ley a lo que se agrega que la utilización de la técnica para deformar o encubrir la realidad es agravante de la falta de ética<sup>101</sup>.

Juega pues, un rol protagónico en este punto el margen de tolerancia que la ciencia contable estime permitido.

Por otra parte, el profesional actuante cuenta con la ventajosa posibilidad que ofrecen las notas a los estados contables, valioso recurso para justificar su



accionar cuando se encuentran ante varias alternativas posibles mediante la fundamentación de la opción escogida<sup>102</sup>, lo que llegado el caso y según la atendibilidad que despierte su criterio, podrá eximirlo de responsabilidad penal.

Muy autorizada doctrina ha llegado a la conclusión de que son falsos o incompletos, en el sentido reprimido por la disposición penal, el balance o estado de resultados que en mérito "a presentaciones tendenciosas, por sistematizar elementos dispares en una misma rúbrica u homogéneos en diversas, por utilizar una terminología excesivamente lacónica, falta de correspondencia entre sus rubros y los asientos contables, subvaluaciones o sobrevaluaciones o cualquier otra forma de adulteración, ocultación o desfiguración, impidan expresar con claridad, veracidad y exactitud compatible con su finalidad, la situación patrimonial, económica y financiera de la empresa o la demostración de las ganancias y pérdidas con verdad y evidencia"<sup>103</sup>.

#### 7. EL CONOCIMIENTO DEL AGENTE RESPECTO A LA SITUACIÓN FÁCTICA Y A LA PROHIBICIÓN

Un destacado jurista alemán llamado Karl Binding descubrió que el delincuente no viola la ley penal, sino que, contrariamente a lo que puede suponerse en un primer paso analítico, la cumple a pie juntillas. Lo que la conducta del homicida hace es, precisamente, corresponder el contenido del art. 79 del C.P. ("el que matare a otro"); actúa según esa disposición penal<sup>104</sup>, es decir, no sobrepasa la ley penal<sup>105</sup>. Ahora bien, al tiempo que se comporta de acuerdo con la ley penal viola la norma que dice "no matarás". Se verifica, pues, la existencia dentro del orden jurídico de preceptos que prohíben u obligan a la realización de conductas. Ley penal y norma son cosas distintas; el delincuente cumple la primera y viola la segunda. La ley penal sólo describe aquella acción u omisión que, violando la norma, ataca a un bien jurídico<sup>106</sup>.

<sup>102</sup> Oscar W. AGUILAR CARAVIA, *El delito de balance falso*, en La Ley, t. 1986-D, p. 1114.

<sup>103</sup> Esta caracterización es producto de la labor de Edgardo ROTMAN, *op. cit.*, p. 162.

<sup>104</sup> Esta es otra interesante diferencia con el Derecho Civil, el derecho común a todos, en cuanto quien observa las prescripciones allí contenidas resulta ser un hombre prudente, un hombre respetuoso de la Ley y de las reglas de convivencia: es un correcto y honrado ciudadano. En nuestra materia, quien completa un delito —es decir quien satisface todas las exigencias de la ley penal— es un delincuente.

<sup>105</sup> Edgardo A. DONNA, *op. cit.*, t. II, p. 225.

<sup>106</sup> Edgardo A. DONNA, *op. cit.*, t. II, p. 225.

<sup>107</sup> Esta forma de responsabilidad se admite, en cambio, en Derecho Civil, tal como surge del art. 1113 del C.C.

<sup>108</sup> Un ejemplo arrojará luz sobre lo expuesto: si A, en un coto privado de caza, dispara a B —que acababa de asomarse por detrás de un árbol— objetivamente se está ante una conducta homicida; ahora bien, esto, sin más, no alcanza para afirmar la presencia de un homicidio doloso de parte de A, sino que debemos analizar el aspecto subjetivo de la conducta. Habrá homicidio doloso si A sabía que lo que se asomaba detrás del arbusto era una persona; si, por ej., creyó que era un oso, ya no hay homicidio doloso.

Esta distinción entre norma y ley penal genera diversas derivaciones. En lo que aquí resulta relevante, el distingo referido adquiere importancia en la órbita del conocimiento que debe detentar el sujeto para que sea pasible de pena.

Cabe aclarar que el principio de culpabilidad (*nulla poena sine culpa*) impide en Derecho Penal toda forma de responsabilidad objetiva<sup>107</sup>; sólo hay responsabilidad por dolo o culpa.

#### 7.a. El dolo.

##### 7.a.1. Concepto general.

Conviene puntualizar aquí, a grandes rasgos, lo que un actuar doloso supone.

En Derecho Penal, dolo significa conocimiento y voluntad de realizar los elementos descriptos por la ley penal, técnicamente denominada en este sentido como "tipo penal". Como vemos, el dolo se refiere a los elementos de la ley penal, a los componentes legales que el sujeto debe cumplir al pie de la letra para quedar atrapado por la disposición legal. Para que exista dolo en el agente debe haber identidad entre lo que el sujeto realiza en el mundo externo y lo que cree y quiere realizar en ese mundo externo. No es necesario para la configuración del dolo que el sujeto sepa de la existencia de una ley penal o del *quantum* de pena con que su futura conducta está amenazada. A diferencia del Derecho Civil, la ley penal no requiere de presunciones generales sobre su conocimiento, por cuanto dentro del proceso penal debe constatarse el efectivo conocimiento del sujeto respecto de los elementos del tipo penal (ley penal, por ej.: en el caso del homicidio —"el que matare a otro"—, el sujeto debe saber que con su acción quita la vida a un semejante —matar y otro—<sup>108</sup>) así como su potencial conocimiento sobre la norma (norma penal, por ej.: no debes matar). Es importante

destacar que el concepto de dolo actualmente manejado —de modo casi unánime por la doctrina penal y en su gran mayoría por la jurisprudencia penal— prescinde de incluir entre sus presupuestos a lo que se ha denominado "conciencia de lo ilícito", esto es, el conocimiento del sujeto sobre el carácter ilícito de su accionar, lo que por cierto ha significado un gran avance científico.

Nos detendremos exclusivamente en el aspecto del conocimiento, que es, de ambos —conocimiento y voluntad—, el más importante.

Desde el punto de vista cognitivo, debe señalarse que lo requerido en el agente es un conocimiento actual, es decir debe estar presente —de modo efectivo— en el sujeto al momento de la acción<sup>109</sup>: "debe haber una adecuada percepción de los hechos por parte del autor (percepción automática)"<sup>110</sup>.

Y decimos que el conocimiento debe ser actual porque no es suficiente para configurar una actuación dolosa que el sujeto tuviera la posibilidad de averiguar, de salir de esa situación de error (técnicamente denominado "error de tipo") respecto a la condición humana del objeto de su disparo. Si en la posición en concreto le hubiera sido posible superar la ignorancia o falso conocimiento se abriría paso a un análisis a través de un juicio de previsibilidad objetiva que podría dar lugar a una responsabilidad por culpa (es decir, se analizaría si el sujeto incurrió en un homicidio culposo), siempre y cuando ello esté contemplado por la ley penal (lo que para el caso del homicidio sí ocurre, mas no en el supuesto de balance falso); caso contrario, se llega a la impunidad por inexistencia de ley previa.

La arista del dolo referida al conocimiento podría ofrecer alguna complicación cuando en la descripción penal están incluidos elementos que no son aprehensibles mediante

<sup>109</sup> El ejemplo suministrado en MAURACH - ZIPF aclara esta cuestión: si un marido está dispuesto a ultimar a su mujer durante una excursión de caza, simulando un accidente, pero en la tarde anterior, mientras limpiaba su arma, por descuido disparó un tiro que da muerte a su cónyuge, no obstante su dolo anterior, sólo hay —en su caso— un homicidio culposo; Reinhart MAURACH - Heinz ZIPF, *Derecho Penal. Parte General*, traducción de la 7a edición alemana por Enrique Aimone Gibson y Jorge Bofill Genzsch, Astrea, 1994, t. I, p. 383.

<sup>110</sup> Edgardo A. DONNA, *op. cit.*, t. II, p. 114.

<sup>111</sup> Edgardo ROTMAN, *Responsabilidad penal de los directores de sociedades anónimas en el derecho argentino*, en *Revista de Derecho Penal y Criminología*, La Ley, 1971, nro. 3, p. 337.

<sup>112</sup> Winfried HASSEMER, *Los elementos característicos del dolo*, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1980, fasc. III, p. 920, citado por Edgardo A. DONNA, *op. cit.*, t. II, párr. 51, p. 98.



percepción automática, sino que requieren de parte del sujeto activo (el que lleva a cabo la acción típica) un especial acto de entendimiento. Ello puede presentarse con respecto a ciertos componentes que requieren de una especial valoración, tales como el carácter ajeno de la cosa en el hurto, o concretamente en lo que se refiere a nuestro tema, los términos "acta", "memoria", "balance", "certificar" o "autorizar", por enumerar tan sólo a título de ejemplo. Asimismo, será objeto de explicación las distintas pautas construidas por la doctrina penal para determinar dentro del proceso penal la concurrencia de un actuar doloso.

##### 7.a.2. El dolo en el delito de balance falso.

En el caso del delito de balance falso, el legislador ha previsto pena únicamente para quien desarrolle dolosamente la acción estipulada en la ley. No está, entonces, contemplada la represión penal para quien actúa negligente o imprudentemente.

La especial característica del dolo en esta estructura delictiva es que el legislador ha considerado que su presencia en el sujeto activo se da ya con el mero conocimiento de parte de éste, sin que tenga relevancia el propósito perseguido con la realización de su conducta, lo que junto a la indiferencia legal con respecto al resultado del acto explica que la pena sea comparativamente baja: seis meses a dos años de prisión<sup>111</sup>.

La fórmula legal reza "a sabiendas". Con ello, la ley significa que el actuar doloso se agota en el conocimiento de los hechos que componen la acción incriminada. El dato del conocimiento ofrece una gran utilidad para deducir una conclusión fiable sobre la decisión del agente en contra del bien jurídico: quien conoce y decide actuar no podrá sostener que ello no ingresó en el ámbito de su decisión<sup>112</sup>.

En primer lugar, el sujeto debe tener un conocimiento efectivo de que con su accionar autoriza, certifica o publica lo que es un inventario, un balance, una cuenta de pérdidas y ganancias, un informe, un acta o una memoria. No se requiere una pormenorizada conciencia sobre las implicancias técnicas y jurídicas de cada uno de estos conceptos, sino que basta con la concurrencia de lo que se ha dado en llamar "valoración paralela del autor en la esfera del lego"<sup>113</sup>, lo cual implica que del profano en derecho se exige una valuación paralela en su esfera, es decir, una apreciación de la característica de las circunstancias fácticas en el círculo de pensamientos de la persona individual y en el ámbito del autor, que marche en la misma dirección y sentido que la valoración legal-judicial<sup>114</sup>.

Al sujeto también debe constarle la especial condición jurídica que reviste (fundador, director, administrador, síndico o liquidador). En torno a la actualidad del conocimiento de este elemento cuya implicancia jurídica es innegable, es también de utilidad la idea de co-conciencia o saber colateral irreflexivo o acompañante, con arreglo a la cual existe una especie de síntesis psíquica que conduce al agente a incorporar al objeto tanto en su significación como en su sentido, captando así a tales objetos de manera actual.

En los casos de falsedad, el autor debe tener un conocimiento cierto de la contradicción entre lo verdadero y lo expresado, mientras que en los de reticencia debe saber que oculta algo que debe ser puesto de manifiesto.

Por el contrario, no se requiere que sepa que su conducta está destinada a generar confianza en terceros indeterminados; este dato es producto de una elaboración doctrinaria que no aparece asentada en la ley penal, por lo que la afirmación de un actuar doloso prescinde de que el sujeto conozca tal información.

En el caso de la información a la asamblea o reunión de socios son aplicables las consideraciones ya expuestas, con el agregado de que

<sup>113</sup> Edgardo A. DONNA, *op. cit.*, t. II, párr. 51, p. 98.

<sup>114</sup> Edgardo A. DONNA, *op. cit.*, t. II, párr. 51, p. 98.

<sup>115</sup> El sistema de evaluación que indica al juez cómo debe apreciar la prueba se llama "sistema legal de valoración de la prueba", conforme al cual la ley pretende conducir la operación del sujeto que valora, fijando las pautas sobre las cuales se afirma o se niega certeza o probabilidad; por ej.: dos testigos hábiles, contestes, prueban plenamente el hecho o circunstancia que refieren. Este sistema rigió en el ámbito nacional hasta 1992.

<sup>116</sup> Julio B. J. MAIER, *Derecho Procesal Penal. I. Fundamentos*, Editores del Puerto, Buenos Aires, 1999, 2ª edición, p. 871.

también es necesario que el conocimiento de su falso o reticente informe esté referido a hechos importantes para apreciar la situación económica de la empresa.

Al no requerir la figura ninguna motivación específica, resulta indistinto a efectos de la configuración delictiva si obra con finalidad de lucro, daño, etc. Eventualmente, si el sujeto obró con ánimo de lucro, se le abre al juez la posibilidad concedida por el art. 22 bis del Código Penal, esto es, podrá imponer además una pena de multa que en este caso no podrá exceder de noventa mil pesos; incluso puede darse la aplicación de una inhabilitación especial de seis meses a diez años, por cuanto el delito en cuestión puede conllevar un abuso en el desempeño de una profesión o actividad cuyo ejercicio dependa de una autorización, licencia o habilitación del poder público (inc. 3º, art. 20 bis, C.P.).

### 7.a.3. Su prueba en el proceso penal.

Suele creerse que el dolo es de imposible prueba, y con ello resulta segura la absolución. Nada más alejado de la realidad judicial.

El Código Procesal Penal de la Nación establece, en materia de valoración probatoria, el sistema de la sana crítica o libre convicción. Esto significa que el juez no recibe de parte de ley procesal una indicación expresa sobre cómo valorar la prueba recogida<sup>115</sup>.

Lo expuesto no implica la carencia absoluta de reglas. Al exigir el ordenamiento procesal la motivación de la decisión a la que se llega, es decir la expresión de los motivos por los cuales se decide en uno u otro sentido, resulta indispensable la realización de una valoración crítica integral –en el sentido de fundar todas y cada una de las conclusiones fácticas– de todos los elementos de prueba, que no puede desatender las leyes del pensamiento (lógicas) y de la experiencia (leyes de la ciencia natural)<sup>116</sup>, que no son las de la experiencia individual del juez sino las que rigen en una determinada sociedad.

Se trata, entonces, de analizar en este apartado cuándo esas leyes del pensamiento y de la experiencia indicarán la concurrencia de datos fácticos que se consideran presupuesto de atribución de un actuar doloso.

Dentro del proceso penal, la aseveración de que alguien ha actuado dolosamente no está sujeta a una averiguación empírica de ciertos fenómenos de naturaleza psíquica (algo que es casi imposible por cuánto tales evidencias se alojan en lo más recóndito del intelecto humano y no existen métodos científicos o de otra índole que permitan su plena constatación)<sup>117</sup>, sino que el juez suele partir –explícita o implícitamente– de reglas sociales de imputación o atribución de conocimientos, esto es, acude a los parámetros de experiencia sobre el conocimiento ajeno.

Es por ello que dentro del proceso penal sólo va a poder afirmarse que una acción ha sido realizada dolosamente cuando a su autor le sean atribuibles ciertos conocimientos de acuerdo con las reglas sociales de imputación<sup>118</sup>. Estas reglas de atribución no son más que meros desarrollos de las precomprensiones vigentes en una sociedad determinada sobre cuándo una persona conoce o desconoce algo<sup>119</sup>.

No puede desconocerse que existe la posibilidad de una divergencia entre conocimientos imputados o atribuidos y conocimiento como realidad psicológica efectivamente acaecida. Toda condena asume, en cierta medida, el riesgo de condenar a un inocente, contingencia que sólo podría excluirse completamente si se prescindiera de la acción del Derecho Penal<sup>120</sup>. Sin embargo, el sistema no se resiente por este dato: si aspiramos a la protección de nuestros bienes por parte del Derecho Penal<sup>121</sup>, ello conlleva la asunción de un riesgo

<sup>117</sup> Ramón RAGUÉS i VALLÉS, *El Dolo y su Prueba en el Proceso Penal*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 1999, p. 358.

<sup>118</sup> Ramón RAGUÉS i VALLÉS, *op. cit.*, p. 362.

<sup>119</sup> Ramón RAGUÉS i VALLÉS, *op. cit.*, p. 359.

<sup>120</sup> El hecho de que exista una decisión definitiva –sentencia de condena o absolución– sólo halla explicación en la necesidad política práctica de establecer un final para todo conflicto; el Derecho no predica la infalibilidad de sus decisiones, sino tan sólo que son válidas definitivamente, en cuanto como regulador pragmático de conductas humanas se ve compelido a establecer un límite categórico a la discusión; Julio B. J. MAIER, *op. cit.*, p. 33.

<sup>121</sup> No debe perderse de vista que el Derecho Penal y procesal penal es algo que no se encuentra fuera de la sociedad, y al fin y al cabo, es en cierta medida el producto imperfecto de una sociedad imperfecta; Ramon RAGUÉS i VALLÉS, *op. cit.*, p. 347.

<sup>122</sup> Ramón RAGUÉS i VALLÉS, *op. cit.*, p. 343.

<sup>123</sup> Merece destacarse particularmente en este punto la ya varias veces citada tesis doctoral de Ramon RAGUÉS i VALLÉS.

<sup>124</sup> Ramón RAGUÉS i VALLÉS, *op. cit.*, p. 522.

<sup>125</sup> Ramón RAGUÉS i VALLÉS, *op. cit.*, p. 522.

mínimo, escaso, de que se nos atribuya un ámbito de conocimiento que internamente no fue tal, y con ello, de que se llegue al dictado de una sentencia de condena<sup>122</sup>. Así y todo, la idea doctrinaria de extraer la mayor cantidad de componentes irracionales de la decisión judicial mediante el acudimiento a las pautas sociales de atribución de conocimiento ajeno se presenta como un elogiado y fructífero intento que aporta una importante dosis de seguridad jurídica mediante la oferta de soluciones uniformes y previsible e igualdad de trato entre los sujetos<sup>123</sup>.

Veamos, entonces, algunas de las reglas de atribución de conocimientos construidas por la doctrina.

La mera condición de sujeto normal, imputable lleva a atribuir a un sujeto aquellos conocimientos cuya ausencia sólo se entiende posible en personas afectadas por algún tipo de perturbación psíquica o sensorial, o en sujetos menores de ciertas edades<sup>124</sup>. Asimismo, el hecho de que una persona haya sido normalmente socializada produce que se le imputen todos aquellos conocimientos cuya ausencia sólo es admisible en quienes no han mantenido contacto con la civilización occidental<sup>125</sup>. Otra regla de imputación de conocimientos indica que si con anterioridad a la realización de un comportamiento penalmente relevante, a su autor se le han transmitido determinados conocimientos –por ej., instrucción universitaria–, él cuenta con ellos al momento posterior en que efectivamente lleva a cabo esa conducta; por supuesto que se contempla la posibilidad de olvido de su parte, mas tal posibilidad es inversamente proporcional a la importancia de la información transmitida previamente y a la proximidad temporal con que se haya efectuado la transferen-



cia<sup>126</sup>. Debe tenerse en cuenta, asimismo, la circunstancia de que si en un sujeto concurren determinadas características personales u ocupa determinada posición social, esto lleva a imputarle todos aquellos conocimientos cuya ausencia haría impensable socialmente que reuniera en su persona tales características o que ocupara tales posiciones<sup>127</sup>. La prueba del dolo también podrá extraerse de la gravedad, naturaleza e importancia de las inexactitudes contables<sup>128</sup>; por último, no debe olvidarse que se está un ámbito donde imperan regulaciones técnicas muy específicas —destinadas a facilitar la comprensión de los datos y a otorgar uniformidad a su mecánica—, cuya inobservancia es apta para generar sospechas sobre un actuar doloso<sup>129</sup>.

### 7.b. El error de prohibición.

En lo que atañe al conocimiento de la norma penal<sup>130</sup>, la afirmación en torno a la responsabilidad de un sujeto depende —en último término— de que haya tenido la oportunidad de reconocer lo ilícito de su conducta<sup>131</sup>. Si, como ya se dijo, la norma penal es un mandato o prohibición (“debes prestar auxilio” o “no debes matar”), debe concluirse que sólo puede cumplirlos quien tiene la voluntad de acatar mandatos o respetar prohibiciones, es capaz de reconocer que esas órdenes le están destinadas y además puede conocer qué es lo que hay que hacer para cumplirlos<sup>132</sup>.

<sup>126</sup> Ramón RAGUÉS i VALLÉS, *op. cit.*, p. 522. Cita el autor un caso de la jurisprudencia alemana, en el que esta pauta de atribución decidió el caso por la condena al imputado: se trataba de un sujeto con SIDA que mantuvo relaciones sexuales sin preservativo; el Tribunal Supremo Alemán atribuyó al acusado el conocimiento de la peligrosidad de su conducta con sostén en el acreditado hecho de que unas semanas antes de mantener la relación sexual en cuestión había sido informado por personal sanitario, no sólo de que era portador del virus en cuestión, sino de la gravedad de su enfermedad y de que cualquier contacto sexual no protegido en tales condiciones podía dar lugar al contagio de su pareja. La importancia y gravedad de los conocimientos transferidos al enfermo excluyen —desde la visión social— la posibilidad de que éste dejara de contar con ellos en algún momento: no parece posible que alguien con una enfermedad mortal lo olvide, y menos aún, ante la posibilidad fáctica adecuada para transmitirla a un semejante.

<sup>127</sup> Ramón RAGUÉS i VALLÉS, *op. cit.*, p. 522.

<sup>128</sup> Edgardo ROTMAN, *op. cit.*, p. 188.

<sup>129</sup> Guillermo R. NAVARRO, *op. cit.*, p. 98.

<sup>130</sup> Debe insistirse aquí en que este conocimiento en torno a la existencia de la norma no integra el dolo del agente. Es decir, se actúa dolosamente aún sin tener conocimiento de la antijuridicidad o ilicitud del acto; verbigracia, quien mata a otro queriendo hacerlo pero convencido de que su acción es una legítima defensa cuando en realidad no están dados los presupuestos básicos de ésta, lleva a cabo un homicidio doloso sin conciencia —sin conocimiento— de lo ilícito de su conducta, esto es, que el comportamiento es contrario a la norma, al ordenamiento jurídico.

<sup>131</sup> Reinhart MAURACH - Heinz ZIPP, *op. cit.*, t. I, p. 39; tampoco vuelve a incidir aquí el conocimiento o desconocimiento de las amenazas de pena; agregan los autores que el sujeto obra con error de prohibición si no conoce el ilícito, esto es, la valoración negativa de su acción por parte del ordenamiento jurídico global, de lo que resulta la prohibición de llevarla a cabo: el autor actúa con desconocimiento de la prohibición, error referido a la norma situada detrás de la ley penal (p. 672).

<sup>132</sup> Günther JAKOBS, *El principio de la culpabilidad*, citado por Edgardo A. DONNA, *op. cit.*, t. II, p. 266.

<sup>133</sup> Edgardo A. DONNA, *op. cit.*, t. II, p. 278.

Aquí ya estamos en el ámbito de lo que técnicamente se llama “error de prohibición” y su existencia afecta al juicio de reproche —esto es, la exigencia que se efectúa al agente con relación a la posibilidad o imposibilidad de actuar conforme a Derecho—. Si se considera que el sujeto no pudo superar esa situación de error o ignorancia (error de prohibición inevitable o invencible), su conducta queda impune; en cambio, si se estima que el sujeto tuvo en sus manos la posibilidad para despejar el falso conocimiento o ignorancia y no lo hizo (error de prohibición evitable o vencible) es facultad del juez otorgar una reducción en la pena a imponer.

La base normativa del error de prohibición es ubicada por la doctrina en la Constitución Nacional (arts. 18 y 19): no es posible exigir la motivación del autor en la ley si antes no hay posibilidad de conocer lo prohibido, con lo que sólo es posible castigar a alguien si se le ha advertido previamente de tal posibilidad<sup>133</sup>. Por eso es que el conocimiento aquí es potencial —y no actual como exige el dolo—, en cuanto basta con que el sujeto haya tenido posibilidad de conocer para afirmar su responsabilidad.

Conectada estrechamente con la evitabilidad del error de prohibición se halla la jurisprudencia. Se ha llegado a sostener que el Derecho es lo que los

jueces dicen que es<sup>134</sup>. Sin entrar en el análisis del acierto de tamaña aseveración, lo cierto es que no puede negarse que la jurisprudencia configura un parámetro insustituible de referencia tanto para abogados como para los jueces; y si se toma en consideración que muchas veces suele existir una marcada tendencia ejercida por fallos judiciales en un tema específico, resulta muy razonable y aconsejable que el ciudadano tenga en cuenta lo que de ella surge para organizar su conducta dentro de la vida social.

Obviamente este dato no escapa a la doctrina penal, la que ha considerado inevitable al error de prohibición cuando el autor de un ilícito penal ha tomado como base de su comportamiento las decisiones jurisprudenciales de tribunales superiores, o decisiones de la Corte Suprema<sup>135</sup>; por supuesto que la cuestión varía si en el marco del proceso se corrobora que el autor tenía noticia de sentencias judiciales en contra de su conducta, lo que lo sitúa nuevamente en posición dubitativa respecto de la acogida favorable de su comportamiento en el seno del ordenamiento jurídico<sup>136</sup>. Este nuevo matiz merece una última aclaración: si los tribunales que suministran diversas soluciones son de distinto rango, el error de prohibición en que se haya incurrido será invencible si el autor apuntaló su accionar en lo dicho por tribunales de mayor jerarquía<sup>137</sup>.

Lo expuesto exhibe la doble importancia que se deriva del conocimiento de la jurisprudencia en la materia (lo que vuelve a poner de manifiesto la razón del tratamiento autónomo a ser realizado en una próxima entrega): por un lado, permite al sujeto —en nuestro caso será el profesional en cien-

<sup>134</sup> Un conspicuo expositor de esta idea es Alf ROSS; para mayores detalles recomendamos consultar su clásica y excelente obra *Sobre el Derecho y la Justicia*, traducción de Genaro R. Carrió, EUDEBA, Buenos Aires, 1963.

<sup>135</sup> Edgardo A. DONNA, *op. cit.*, t. II, p. 298.

Una rica exposición en tal sentido, con apoyo de copiosa jurisprudencia, puede hallarse en Reinhart MAURACH - Heinz ZIPP, *op. cit.*, t. I, p. 683.

<sup>136</sup> Edgardo A. DONNA, *op. cit.*, t. II, p. 298.

<sup>137</sup> Edgardo A. DONNA, *op. cit.*, t. II, p. 299.

<sup>138</sup> Enrique BACIGALUPO, *La evitabilidad o vencibilidad del error de prohibición*, en *El Derecho Penal Hoy. Homenaje al prof. David Baigún*, Julio B. J. MAIER y Alberto M. BINDER (comps.), Editores del Puerto, Buenos Aires, 1995, pp. 151-21.

<sup>139</sup> El derecho a la exención de prisión o excarcelación está regulado, a nivel nacional, en los artículos 316 y 317 del Código Procesal Penal de la Nación, y básicamente procede antes dos variantes: cuando el máximo de la escala penal del delito imputado no supere los ocho años (en el caso del ilícito en estudio es dos años cuando se haya consumado y de un año y cuatro meses para las hipótesis de tentativa) y ante la estimación de parte del juez de que, *prima facie*, será de aplicación una condena de ejecución condicional —también llamada en suspenso— (primera condena a prisión que no exceda de tres años; art. 26 del C.P.).

Sin embargo, no debe dejar de considerarse que el juez puede denegar la excarcelación (lo que supone el encarcelamiento preventivo durante el trámite del proceso, es decir, sin que exista sentencia firme por la que se declare la intervención culpable del individuo en el hecho) cuando la objetiva y provisional valoración de las características del hecho, la posibilidad de la declaración de presunción, las condiciones personales del imputado o si éste hubiera gozado de excarcelaciones anteriores, hicieren presumir, fundadamente, que intentará eludir la acción de la justicia o entorpecer las investigaciones (art. 319 del C.P.P.N.).



cias económicas— conocer de antemano el criterio de los jueces a la hora de establecer la ilicitud de una conducta, de acuerdo con lo establecido por el inciso 3° del artículo 300 del Código Penal, y con ello, se le otorga seguridad jurídica en su ejercicio profesional; por otro, tales decisiones pueden ser utilizadas en una eventual defensa mediante la alegación de un error de prohibición.

Por último, cabe señalar que doctrinariamente se considera vencible la situación de error si el agente sabe que actúa en un ámbito regido por regulaciones especiales —como es el aquí analizado— y, tras ello, si pudo acudir a una fuente fiable de información jurídica que hubiera podido dar una respuesta adecuada a la cuestión jurídica planteada<sup>138</sup>.

### 8. REPERCUSIONES DE LA PENALIDAD

a. El conocimiento de este delito fue asignado por la ley 14.831 a la justicia en lo penal económico, siempre que el lugar de comisión sea la Capital Federal. En el ámbito provincial, el delito compete a la justicia provincial.

b. La escala penal establecida por el legislador para este delito (seis meses a dos años de prisión) torna de posible aplicación ciertas disposiciones con importantes consecuencias dentro del ámbito del proceso en lo que a la efectiva privación de libertad del sujeto se refiere.

Cumple señalar en primer término, que ante una acusación por este delito, el imputado podrá gozar del derecho a la libertad durante la tramitación del proceso<sup>139</sup>.



La penalidad asignada por el legislador faculta al juez, así mismo, a dejar en suspenso de la condena. Esta potestad del juzgador, regulada en los arts. 26 y siguientes del Código Penal, debe fundarse en la personalidad moral del condenado, su actitud posterior al delito, los motivos que lo impulsaron a delinquir, la naturaleza del hecho y las demás circunstancias que demuestren la inconveniencia de aplicar efectivamente la privación de libertad<sup>140</sup>; por último, el tribunal puede fijar el cumplimiento de reglas de conducta (art. 27 bis del C.P.).

También es de plausible empleo un instituto bastante reciente en la sistemática del Código, llamado "suspensión del juicio a prueba" (arts. 76 y siguientes del C.P.), más comúnmente conocido como "probation", en virtud del cual el imputado puede solicitar la suspensión del trámite del proceso (de tal modo que no se llega al dictado de una sentencia) mediante el sometimiento de su parte a ciertas condiciones, entre las que se encuentran el ofrecimiento de reparación del daño y la realización de trabajos no remunerados a favor del Estado o de instituciones de bien público.

c. En cuanto a la prescripción, dos son los tipos previstos en el Código Penal: la de la acción y la de la pena; el punto de transición de una a otra está dado por la existencia de una sentencia firme de condena—antes de ella, se aplican las reglas sobre prescripción de la acción penal; después, las relativas a la prescripción de la pena—. La prescripción de la acción penal empieza a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito (art. 63 del C.P.), y se configura cuando transcurre el máximo posible de duración de la pena, lo que en el caso del balance falso implica el término de dos años (inc. 2 del art. 62 del C.P.). El curso de esta causal de extintiva se interrumpe—es decir, el tiempo transcurrido cae y el plazo vuelve a correr desde el inicio— por la comisión de otro delito o por los llamados actos de secuela de juicio—se consideran tales, a grandes rasgos, a aquellos actos del proceso penal, de carácter persecutorio, dirigidos contra el imputado, entre los que, por ejemplo,

<sup>140</sup> La condena en suspenso se tendrá como no pronunciada si dentro del término de cuatro años, desde la fecha de la sentencia firme, el condenado no cometiese un nuevo delito; si ocurriese esto último—la comisión de su parte de otro ilícito posterior, que no necesariamente debe tratarse de otro balance falso, sino que bien puede ser un homicidio, una estafa, etc.—, sufrirá—de modo efectivo— la pena impuesta en la primera condenación y la que le correspondiere por el segundo delito, conforme a las reglas establecidas sobre acumulación de penas (art. 27 del C.P.). La condena de ejecución condicional puede ser acordada por segunda vez si transcurren diez años—si ambos hechos son dolosos— u ocho años—si se trata de un delito doloso y otro culposo— desde el dictado de la primera sentencia condenatoria (art. 27 del C.P.).

se computan: la orden de detención, el dictado de auto de procesamiento (art. 306 del C.P.P.N.), el requerimiento de elevación a juicio (art. 347 del C.P.P.N.), etc.—; finalmente, debe señalarse que la prescripción corre, se suspende o se interrumpe separadamente para cada uno de los partícipes del delito (art. 67, C.P.).

Respecto de la prescripción de la pena, la ley establece que ésta se prescribe en un tiempo igual al de la condena (art. 65, inc. 3°, C.P.) y comienza la medianoche del día en que el condenado queda notificado o bien desde el quebrantamiento de la condena, si es que ella empezó a cumplirse (art. 66 del C.P.); es causa interruptora la comisión de un nuevo delito.

## 9. RESUMEN FINAL

a. El concepto de fe pública, en tanto bien jurídico protegido por la ley penal, conlleva la idea de que la falsedad o reticencia deba recaer sobre un balance destinado a tomar, de alguna forma, estado público y generar, de tal modo, confianza en terceros indeterminados.

b. El sujeto activo del delito debe revestir una calidad jurídica específica—fundador, director, administrador, liquidador o síndico, listado éste que por razones de seguridad jurídica no puede ser ampliado analógicamente por el intérprete—.

c. Están excluidos de la represión penal por esta figura la empresa unipersonal, el comerciante individual y la persona jurídica de Derecho Público.

d. El castigo penal tampoco alcanza a las personas jurídicas que tengan dentro de una sociedad la condición jurídica exigida por la disposición penal, y tal calidad no es transmisible a sus integrantes.

e. El auditor externo, sin más, no puede ser autor del delito, salvo que reúna la condición de síndico; sin embargo, puede llegar a recibir pe-

na por vía de la participación criminal, es decir, si actuó como instigador o cómplice primario o secundario.

f. El concepto de falsedad o reticencia en el balance guarda relación con la razonabilidad contable y no con la exactitud aritmética de las cifras.

g. Si el profesional da cumplimiento a las prescripciones reglamentarias no puede caer en ilicitud penal.

h. El dolo del sujeto se conforma, en este caso, con un conocimiento cierto del sentido social de la conducta, y su prueba en el proceso no se rige por la investigación en cuanto fenóme-

no intra psíquico, sino que se acude a una serie de indicadores objetivos externos.

i. Para aplicar pena alcanza con un conocimiento potencial del agente sobre la ilicitud de su acción; posibilidad que doctrinariamente se admite por el solo dato de una actuación profesional en un ámbito regido por regulaciones especiales. Asimismo, peculiar relevancia suele tener en este aspecto el conocimiento sobre la jurisprudencia en la materia.

j. La escasa penalidad asignada al delito permite gozar del derecho a la excarcelación durante el proceso y también la eventual dejación en suspenso de la sentencia condenatoria para el caso de que se trate de primera condena a pena de prisión.

