

VII CONGRESO DE DERECHO SOCIETARIO Y III CONGRESO IBEROAMERICANO DE DERECHO SOCIETARIO Y DE LA EMPRESA

Buenos Aires, Argentina, septiembre de 1998

TEMA: CUESTIONES INTERDISCIPLINARIAS

Autores: Susy Inés Bello Knoll y Francisco D'Albora (h)

PONENCIA: Balance falso

PONENCIAS:

1. El delito de balance falso ofende a la fe pública, a los socios, accionistas, acreedores, órganos de control y al tráfico empresarial, llegando a la falsedad histórica.
2. La figura no requiere perjuicio patrimonial concreto puesto que el objeto de protección es la confianza.
3. En el delito de balance falso no existe improvisación, hay una premeditada acción, una estudiada connivencia de especialistas.
4. Se consuma el delito de balance falso con la aprobación que realiza el directorio de la sociedad, desde que se trata de un acto por el que se lo autoriza.
5. La aprobación de estados contables falsos o incompletos por parte de los accionistas o socios, con conciencia de que tienen esta característica, convierten a éstos en partícipes secundarios.

I.- EL DELITO:

El delito de balance falso reglado en el Código Penal en el artículo 300 en su inciso 3 se encuentra ubicado sistemáticamente entre los delitos contra la fe pública.

No sólo ofende este accionar delictivo a la fe pública sino, particularmente, a los socios, accionistas, acreedores, órganos de control y al tráfico empresarial, llegando a la falsedad histórica. ¹ Se defiende en forma especial la fe pública comercial, es decir la referida a las relaciones entre comerciantes o entre éstos y terceros, afectada no sólo lesionando la veracidad de los signos de autenticidad, sino la confianza del público en el normal desenvolvimiento del tráfico comercial.

Analizada la gestión de los administradores en el ámbito definido como relación externa, la ley penal se ocupa aquí de proteger la confianza en el proceder que de ellos se espera, por parte de los socios o de los terceros.

Resulta importante destacar que no se trata de un delito contra la propiedad sino contra la fé pública, integrando un capítulo denominado “Fraudes al comercio y a la industria”. No obstante la equivocidad aparente de esta denominación, la figura no requiere perjuicio patrimonial concreto puesto que el objeto de protección -la confianza- es diferente. En su caso, si lo hubiera y se satisfacen además los restantes requisitos, podrá haber administración fraudulenta. La figura se limita a exigir cualquier posible perjuicio -peligro abstracto-.

El inc. 3º del art. 300 protege el derecho a la información completa y veraz, tanto de los socios como de los terceros. Es evidente que también la denominación típica es incorrecta, o cuando menos, insuficiente, puesto que no se limita a la información contenida en los balances sino toda clase de documentos que sirvan para brindar información relevante respecto de la situación económica de la empresa, ya sean cuentas de ganancias y pérdidas, informes, actas o memorias. Tampoco se agota en una mera falsedad ideológica en un documento privado, sino que incluye los informes verbales.

II.- BALANCE FALSO O INCOMPLETO:

El balance, en el sentido de cuadro demostrativo de la situación patrimonial de un ente, y la cuenta de ganancias y pérdidas, o estado de resultados, en técnica contable, muestran *razonablemente* el estado económico de la hacienda *a un momento determinado*.

RAZONABILIDAD:

¹Aguilar Cravia Oscar W., "El delito de balance falso", LL, Tomo 1986-D, pág. 1113.

Desde el punto de vista técnico-científico existe unanimidad en relación a que existen requerimientos mínimos de información que deben ser provistos por los estados contables.

Para comprobar si se cumple con estos requerimientos, la doctrina y práctica contables han desarrollado métodos prácticos que pueden determinar con ajustada exactitud si los estados contables que se analizan fueron confeccionados bajo las pautas técnicas apropiadas. Más aún, pueden determinarse, con una auditoría, cuáles fueron los desvíos o los criterios erróneos aplicados.

Hemos destacado, en anterior trabajo ², que el concepto de significación de los datos a incluir en los estados contables determina el carácter de falsa o incompleta de la información brindada. Criterio éste divulgado entre los contadores públicos de los Estados Unidos de América ³ y sus Tribunales ⁴, y utilizado en nuestro país en la Justicia Penal para determinar que "si bien (el balance) no refleja con exactitud la situación patrimonial o económica de la empresa, la variación que presenta en las cifras dicho balance se encuentra dentro de los márgenes de "razonabilidad" en los estados contables o balances de las empresas" (las comillas pertenecen a la resolución del Tribunal).⁵

Es decir, que profesionales con conocimientos técnicos suficientes para confeccionar, revisar y certificar los estados contables deberían coincidir en establecer, en un análisis individual, si la información brindada es la que "razonablemente" podría y debería obtenerse de una empresa determinada a un momento determinado. "La definición de la verdad o falsedad de un balance requiere un gran esfuerzo de precisión formal, pues siempre tiene algo de artificial y convencional"⁶.

A UN MOMENTO DETERMINADO:

Al momento de la confección de los estados contables se deben tener los elementos de juicio suficientes para determinar la importancia o significatividad de los hechos a contabilizar. De otro modo será técnicamente imposible realizar registración alguna.

Existen hechos posteriores al cierre del ejercicio contable que pueden generar distorsiones en las cifras contabilizadas en los estados contables, pero aún así la doctrina contable y la legislación específica (art. 65 inc. f ley 19.550) han considerado que estos hechos deben ser incluidos en los estados contables como

²VI Congreso de Derecho Societario y II Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa, Mar del Plata, 1995, Tomo III, pág. 563

³Grady, Paul, "Inventory of generally accepted accounting principles for bussiness enterprises", Accounting research study 7 del ICPA, N.Y., 1965, pág. 38.i

⁴Fowler Newton, "Contabilidad Superior", Tomo II, pág. 108, Ed. Contabilidad Moderna, Bs.As., 1979

⁵CNPenal Económico, sala III, diciembre 22-982, Inverco S.A., LL, 1983-C, pág. 175

⁶CNPenal Económico, sala III, setiembre 21-1982, Barberis, Juan A., LL, 1982-A, pág.168

notas a los mismos para advertir al lector e informarlo plenamente. La omisión de información relevante nos conduce irremediablemente al delito de balance falso⁷.

III.- DISTORSIÓN DE LA INFORMACIÓN:

Cualquiera de los sujetos indicados por la ley penal debe actuar con dolo, puesto que se requiere que los actos realizados sean a sabiendas de que los informes son falsos o incompletos y que exhiben una situación económica financiera inexacta, sea porque sus cifras no representan la verdad de los valores reales o que existen tergiversaciones en su confección⁸.

El balance falso es aquel que conscientemente no se ajusta a la realidad del tráfico de un comerciante o de una empresa mercantil conforme lo expresado por el Fiscal de Cámara en el caso Inverco S.A. (ver nota 5), quien manifiesta que en este caso el dolo consiste en el conocimiento de que se falsean los datos del balance y que, no obstante, se lo autoriza y exterioriza poniéndolo en conocimiento de terceros, y no exige otro defecto, porque ese obrar ya ha generado el peligro de lesión a la fe pública.

En el sistema de penas flexibles adoptado por el legislador penal, el juez deberá evaluar la magnitud del injusto cometido por el sujeto activo para graduar la sanción a imponer, de conformidad con las pautas mensurativas previstas por los arts. 40 y 41 del Código Penal.

IV.- ESPECIALIZACIÓN DE LOS SUJETOS:

Los sujetos activos descriptos por la norma del inciso 3° del artículo 300 del Código Penal son especiales. Por manera que este delito sólo puede ser cometido por quienes reúnan dichas calidades. La realización de las acciones típicas por parte de quienes no las reúnan puede, eventualmente, configurar otra especie de falsedad documental o algún delito contra la propiedad, cuando se las utiliza como medio para su perpetración, pero no quedarán abarcadas por el balance falso. La ineludible relación funcional entre el agente y las acciones típicas en nada obsta a la aplicación de los principios generales de la participación criminal.

"En el delito de balance falso no existe improvisación como ocurre en la generalidad de los tipos penales. Hay aquí una premeditada acción, una estudiada

⁷CNPenal Económico, sala A, octubre 20-994, Ponde, Eduardo B. y otros, LL, 1996-A, pág.98

⁸CNCom, sala B, febrero 18-985, La Agrícola Cía. Financiera, quiebra, LL, 1985-E, con nota de José Luis García Cáffaro

connivencia de especialistas que preparan con cuidado el hecho delictivo"⁹ . No habrá balance falso cuando sólo se trata de registraciones deficientemente realizadas por incompetencia o negligencia de quienes los han confeccionado que no son suficientes para constituir mala fe ¹⁰.

Excluidos como sujetos punibles quienes poseen conocimientos técnicos suficientes para preparar los estados contables pueden ser considerados cómplices primarios y necesarios y en tal caso plausibles de los más altos castigos en el ámbito de los órganos de control de ejercicio profesional.

V.- CONSUMACIÓN DEL DELITO:

"Se consuma el delito de balance falso con la aprobación que realiza el directorio de la sociedad, desde que se trata de un acto por el que se lo autoriza", conforme la jurisprudencia penal ¹¹.

Dentro del complejo esquema de toma de decisiones en las sociedades comerciales, respetando la teoría orgánica, podemos concluir que el órgano de administración (directorio en el caso de las sociedades anónimas, gerencia en el caso de las sociedades de responsabilidad limitada) es quien debe arbitrar los medios para la preparación y confección de los estados contables. Finalizada la etapa de confección de dichos estados, la administración los debe aprobar, en tanto y en cuanto demuestren razonablemente la situación económica de la sociedad, y hacer suyos para ponerlos a consideración de los socios y brindarlos como información fidedigna a los terceros (arts. 66 y 67 ley 19.550).

Concluimos entonces, coincidiendo con la opinión judicial, que se encuentra consumado el delito cuando el órgano de administración aprueba los estados contables con información que, por falso o incompleta, distorsiona el conocimiento de la situación económica financiera de la empresa, sea que se circularicen o no antes de la aprobación por los socios y accionistas en la reunión de socios o en la asamblea.

De existir un órgano de control societario interno (sindicatura) se procederá a poner en conocimiento del mismo la información contable para su consideración (art. 294 inc. 5 de la ley 19.550). La sindicatura, unipersonal o colegiada, que suele estar integrada por profesionales de las ciencias económicas, deberá utilizar las técnicas apropiadas para detectar las falsedades o la falta de integridad de la información y dictaminar o informar sobre el particular.

⁹CNPenal Económico, sala III, agosto 20-1981, Y.I. y otros, ED, 96-486

¹⁰Idem nota 6.

¹¹Idem nota 7.

El hecho se consuma con las respectivas acciones sin necesidad de causar resultados. Las acciones de autorizar o certificar constituyen el delito en sí mismas, sin necesidad de la publicación de los documentos autorizados o certificados. Por tal virtud, pareciera difícil la tentativa del delito en términos penales.

El órgano de gobierno (asamblea en el caso de las sociedades anónimas y reunión de socios en las sociedades de responsabilidad limitada) tendrá a disposición los estados contables aprobados por el órgano de administración (art. 67 ley 19.550) e informados por la sindicatura si correspondiere, a los fines de su consideración. La aprobación de estados contables falsos o incompletos por parte de los accionistas o socios, con conciencia de que tienen esta característica, convierten a éstos en partícipes secundarios puesto que, aún sin su intervención, la acción típica quedó consumada por la realización de las conductas previstas en la ley por parte de los sujetos activos especiales.

Francisco D'Albora (h.)

Susy Bello Knoll