

## **Impunidad de la falsificación de las cuentas anuales realizada por el director financiero (STS 211/2014, de 18 de marzo)**

**José Manuel Gómez-Benítez**

*Catedrático de Derecho Penal de la Universidad Complutense de Madrid*

*Consejero académico de Gómez-Acebo & Pombo*

---

Lejos quedan los tiempos en los que –con motivo del caso FILESA (STS 1/1997, de 28 de octubre)- la Sala 2ª del Tribunal Supremo decidió que la falsedad del contenido de un documento mercantil realizada por un particular podía ser tratada como una simulación típica del mismo (artículo 390.1.2ª CP), orillando así la despenalización de las falsedades en esta clase de documentos consistentes en faltar a la verdad en la narración de los hechos operada en el Código Penal de 1995 (artículo 392, en relación al 390.1 CP). Como es sabido, esa sentencia dio un giro copernicano a la tradicional jurisprudencia sobre la simulación documental, que la afincaba exclusivamente entre las falsedades que afectan al documento en cuanto soporte (falsedades materiales), y no a su contenido (falsedades ideológicas). Desde entonces, y sobre todo desde el Pleno no jurisdiccional de 26 de enero de 1999, la jurisprudencia muy mayoritaria de la Sala 2ª del TS ha insistido en esa interpretación mixta de la simulación, aunque no han faltado sentencias que han seguido manteniendo la naturaleza exclusivamente material, casando sentencias condenatorias que la aplicaban a falsas narraciones de hechos y alertando, incluso, sobre la artificiosa elusión de la despenalización de estas falsedades que supuso el cambio jurisprudencial.

Pese a que esta jurisprudencia mayoritaria no es necesaria cuando se trata de la contabilidad de las sociedades –especialmente, pero no solo de sus cuentas anuales-, porque el artículo 290 CP prevé específicamente este supuesto de falsedad societaria cometida por los administradores, y se comporta como norma especial de aplicación preferente con respecto a las genéricas falsedades en documentos mercantiles, el desconcierto generado por esa jurisprudencia en

las Audiencias Provinciales y en el propio Tribunal Supremo ha sido muy grande. Este desconcierto se manifiesta constantemente en la preterición sin motivo del delito de falsedad contable societaria del artículo 290 y en la aplicación consiguiente a estas falsedades del delito de falsedad por simulación de documento mercantil, sin atenderse, muchas veces, siquiera, a los requisitos exigidos por el propio TS para considerar como simulación documental punible la consignación de datos falsos en un documento mercantil. Requisitos, que –como es sabido- se reducen a la exigencia de que el contenido del documento se refiera a un “negocio jurídico absolutamente inexistente” –pese a haber sido suscrito por quienes constan en él-, a diferencia de los que obedecen a una realidad jurídica cierta, pero en el que se introducen datos esenciales inexactos, que son atípicos, por tratarse de simples falsedades en la narración de los hechos. Criterio diferenciador, como puede apreciarse, que dista mucho de constituir una guía segura para la aplicación de la ley en muchos casos.

Aunque solo fuera porque, sin desviarse de la jurisprudencia mayoritaria, destierra la utilización de la simulación documental como forma de eludir la atipicidad de las falsas narraciones de hechos en documentos mercantiles, es muy oportuna la reciente STS 211/2014, de 18 de marzo. Una sentencia que, sin embargo, deja abiertos otros interrogantes, dado que en el caso en cuestión el artífice de las falsedades incluidas en las cuentas anuales –que fueron aprobadas por el Consejo de Administración sin tener conciencia de las falsedades que contenían- fue el director financiero, cargo en el que no concurre la cualidad de administrador de hecho o de derecho que exige el tipo penal del artículo 290 CP a los autores de este delito.

En efecto, el director financiero de una sociedad adjudicataria de un servicio público llegó al TS condenado por un delito de apropiación indebida en concurso ideal medial con otro de falsedad en documento mercantil, por haber introducido datos inexactos en las cuentas anuales con el fin de camuflar contablemente sus apropiaciones indebidas de dinero de la sociedad, por importe de 2,7 millones de euros. Las cuentas anuales fueron aprobadas por el Consejo de Administración sin percatarse de las falsedades que contenían "dada la confianza que tenían en el director financiero". La Audiencia Provincial de Barcelona argumentaba que en el balance habían sido introducidos por el director financiero "datos inexactos", "aumentando partidas de créditos y disminuyendo deudas", "sobervalorando saldos de clientes e infravalorando saldos de proveedores", es decir, que la sentencia describía a su manera indiscutibles falsedades de contenido consistentes en faltar a la verdad en la narración de los hechos (artículo 390.1. 4ª), pese a lo cual condenó al director financiero como autor de un delito de falsedad por simulación de documento mercantil (artículo 390.1.2ª CP). Hasta aquí, nada fuera de lo frecuente, dada la confusa jurisprudencia del TS sobre la simulación, a la que me he referido antes. Pero, en este caso la preferencia por esta tipicidad no parece accidental: a la Audiencia Provincial no se le escapó -porque fue objeto del debate en la instancia- que el director financiero no podía ser autor del delito de falsedad contable societaria del artículo 290 CP, por no ser administrador de hecho ni de derecho de la sociedad. Siendo técnicamente improcedente, por tanto, aplicarle este delito -una vez aceptada la ausencia de responsabilidad de los administradores-, la huida hacia el tipo penal de la simulación de un documento mercantil le pareció a la Audiencia la mejor forma de motivar la condena.

El TS, sin embargo, casa la sentencia en lo que a la condena por el delito de falsedad documental se refiere, a cuyos efectos realiza una detallada descripción de la evolución de la jurisprudencia sobre la simulación de documentos mercantiles y concluye que, en este caso, las falsedades cometidas no pueden calificarse de simulación, sino cabalmente de una falsa narración de hechos. No se trata -mantiene el TS- de un "balance inexistente", de una simulación absoluta, sino de una alteración de algunos de sus datos. Una vez descartada la simulación, la Sala adelanta que eso no significa, sin embargo, que la falsedad contable tenga que ser atípica en todo caso, ya que para evitar esta clase de impunidad está, precisamente, el delito de falsedad contable societaria del

artículo 290 CP. Indiscutible, en efecto, pero siempre que los autores de tales falsedades sean los administradores de hecho o de derecho de la sociedad, no su director financiero.

Así pues, tras ubicar la conducta del director financiero en el ámbito del artículo 290 CP, la sentencia se pregunta si "a pesar de que la condena se produjo por aplicación del artículo 392 del CP, que hemos declarado inaplicable al caso -dice el TS-, sería posible mutar el título de imputación y mantener la condena, aunque con aplicación del artículo 290 CP". Y así desemboca la Sala en el problema de la autoría: "sería necesario el examen de otros aspectos relativos al tipo, entre ellos las funciones concretas del acusado en la sociedad, ya que el tipo exige que el autor sea administrador de hecho o de derecho".

#### **¿Cooperador necesario de falsedad contable societaria sin hecho doloso del autor?**

Pese a apuntar los problemas de autoría, la sentencia no profundiza en ellos, pues resuelve el caso por la vía procesal. Merece la pena adentrarse, no obstante, en la materia, dado su interés evidente. Salvo que la condición de director financiero mutase en la de administrador de hecho -compleja mutación, que, de haber sido posible, es de suponer que no habría desaprovechado la Audiencia Provincial-, todas las formas de autoría del delito del artículo 290 CP están vetadas, pues a todas ellas se extiende, obviamente, la exigencia de la condición de administrador. Por mucho que se acepte que el Consejo de Administración fue utilizado como ignorante instrumento de la voluntad del director financiero, de nada valdría, ya que también la autoría mediata exige la cualidad de administrador de hecho o de derecho. A falta de una posible autoría, solo podrían venir al caso las formas de participación y, entre ellas -excluidas la inducción y la complicidad por razones elementales- la cooperación necesaria. Interesante escenario técnico, porque el director financiero solo podría ser punible por cooperar necesariamente con los autores -los administradores sociales- si estos fueran, ciertamente, autores, es decir, si hubieran realizado el hecho típico doloso de falsedad contable societaria. Pero, si los administradores no fueron conscientes de que estaban aprobando una contabilidad falsa "dada la confianza que tenían en el director financiero" no pueden haber realizado el tipo penal doloso (no existe el imprudente), pues el dolo exige, precisamente, la conciencia de que estaban aprobando unas cuentas anuales falsas, además de que con ello estaban generando un

peligro de perjuicio para la sociedad, los socios o terceros. En consecuencia, a falta de autores dolosos, debe decaer la responsabilidad del partícipe.

No es la primera vez que la Sala 2ª se enfrenta con esta clase de situaciones, aunque no se alcanza que lo haya hecho en este concreto ámbito de las falsedades contables societarias. Lo ha hecho, por ejemplo, respecto a la prevaricación administrativa. En la STS 211/2010<sup>1</sup>, de 4 de marzo, un Consejero de Trabajo concedió unas subvenciones en base a la propuesta elevada por el Secretario General, desconociendo que este había apañado de manera vil el expediente en cuestión. Ante la imposibilidad de condenar al Secretario como autor de una prevaricación administrativa, por no reunir las condiciones legales para serlo, la Sala 2ª mantuvo que el Consejero había sido el auténtico autor doloso, pese a desconocer que estaba dictando una resolución injusta, aunque salvó su responsabilidad afirmando que no fue culpable. De esta forma pudo condenar al Secretario General como cooperador necesario de un autor no culpable, algo perfectamente compatible con la naturaleza accesoria de la participación criminal. Pero para ello tuvo que convertir la ausencia de dolo de prevaricar por desconocimiento de estar dictando una resolución injusta, en ausencia de conocimiento de la prohibición de lo que estaba haciendo. Error de prohibición del Consejero (artículo 14.3 CP), en vez de error sobre el

tipo (artículo 14.1 CP). ¿Habría seguido la Sala esta misma línea en el caso del director financiero que motiva esta nota? No parece la mejor línea jurisprudencial, pues difícilmente se puede mantener que actuaron dolosamente los administradores sociales que aprobaron una contabilidad falsa sin saberlo y, por tanto, sin querer falsificarla ni tampoco perjudicar a nadie, tal y como exige el artículo 290 CP. Excluida esta vía, la conclusión no podría, técnicamente, ser otra que la absolución del partícipe cooperador necesario –el director financiero– por falta de autores dolosos –los administradores–.

Una conclusión a la que –una vez negada la tipicidad de la conducta del director financiero como simulación de documento mercantil– llega también la sentencia de la Sala 2ª TS que motiva esta nota, pero por la vía procesal. Una vía interesante, de todas formas, pues confirma, por un lado, que el cambio de calificación –de la falsedad del artículo 392 a la del 290 CP– generaría indefensión, si, como en este caso, no fue objeto de debate en el recurso de casación, aunque lo hubiera sido en la instancia, y, por otro lado, la evidente improcedencia de la *reformatio in peius*, ya que el delito de falsedad contable societaria del artículo 290 CP es más grave que el delito asimismo falsario del artículo 392 CP, por el que venía condenado el director financiero. En suma, pues: falsificación impune de las cuentas sociales.

<sup>1</sup> Sobre esta sentencia y otras similares, es muy interesante el reciente trabajo de Alberto Vidal Castañón, *¿Argumentación o pretexto?*, publicado en La Ley el 29 de mayo de 2014.