

LA SIGNIFICATIVIDAD DE LA INFORMACIÓN CONTABLE EN EL DELITO DE BALANCE FALSO

SUSY INÉS BELLO KNOLL

PONENCIA

Es de fundamental importancia el análisis por parte del juzgador de la significación o no de los datos incluidos en los estados contables, en orden a su falsedad o parcialidad para la configuración del delito de balance falso.

FUNDAMENTOS

I. Delito de balance falso

El tráfico comercial impone la claridad de las operaciones y la transparencia de las mismas en virtud de los intereses involucrados y es por ello que adquiere relevancia la certeza que se otorgue a la información obtenida por los sujetos que se vinculan con este ámbito.

Esta circunstancia tiene como objeto el mantenimiento de la seguridad jurídica porque el derecho está en que los comportamientos de los sujetos traduzcan una conducta recta, aunque no haya consumado perjuicio alguno, en prevención del mismo y lo que es más, en custodia del valor moral consustancial a toda regla de derecho. Todo fraude con relevancia jurídica supone daño o perjuicio moral o material, o, por lo menos la posibilidad de causarlo.¹ Charles Silberman inicia uno de sus libros de derecho penal recordando que: *Men come together in cities in orden to live; they remain together in order to live the good life (Aristotle).*²

En el Proyecto de 1891 el delito de balance falso, tomado del art. 336 del Código de Holanda, se ubicaba entre las defraudaciones y tratándose de una defraudación sin perjuicio parecía desacertada esa ubicación. En el

¹ FERNÁNDEZ GINATTI, Enrique: "Fraudes en el Derecho Laboral", *LL*, 101, 1016.

² SILBERMAN, Charles E.: *Criminal violence, criminal justice*. Vintage Books, N.Y. 1978.

Proyecto de Reformas de 1917 se incorpora sistemáticamente, para subsistir así, entre las falsedades. Y, esta falsedad, adquiere relevancia en la relación que guardan el balance y otros informes con la realidad a la cual se refieren o sobre la que informan.³

El delito de balance falso se encuentra en el Código Penal (art. 300 inc. 3) entre los delitos contra la fe pública, pero en realidad, no sólo ofende a la fe pública, sino también, a los socios, a los acreedores y a la actividad económica, llegando a la falsedad histórica.⁴ En este sentido y conforme lo expresado por el Dr. Sebastián Soler, adquiere validez la definición de Paulo: *falsum est, quidquid in veritate non est, sed pro vero adseveratur*.⁵ Se protege aquí la fe pública en el ámbito comercial, la referida a las relaciones comerciales, y dentro de ellas algunas particulares. Varios autores y hasta la jurisprudencia consideran que no se incluyen las referidas a las obligaciones fiscales (CNPenal Econ., Sala II, abril 17-970), Bakchellian, Eduardo L. y otros).⁶

II. El balance y la información contable

El balance general y el estado de resultados (cuenta de ganancias y pérdida para el Código Penal) son de empleo prácticamente universal.

Para la técnica contable esta documentación presenta razonablemente la situación de un ente a un momento determinado.

Si bien la información de los mencionados estados contables resulta deficiente en tanto no contemplan las variaciones del patrimonio que no se originan en resultado no considerando las variaciones en la situación financiera, existe unanimidad en relación a que los requerimientos mínimos de información son provistos por ellos.

Los informes contables son destinados, en algunos casos, a uso interno exclusivamente, y, la mayoría de las veces, en forma de estados contables, son dirigidos a terceros ajenos al ente. La normativa penal, en este punto, se referiría al segundo aspecto, en tanto no pone acento en lo denominado contabilidad gerencial. Si bien la contabilidad debe ser una sola, la realidad indica que existen informes dirigidos al suministro de datos para toma de decisiones que sólo aparecen subsumidos en los estados contables en orden a que éstos deben contener toda la información referida a un ente.

³ SOLER, Sebastián: *Derecho Penal Argentino*, t. V, p. 379. Tea, Bs. As., 1983.

⁴ AGUILAR CARAVIA, Oscar W.: "El delito de balance falso", *LL*, 1986-D, 1113.

⁵ PAULO, Sent V, 25, 3.

⁶ SPOLANSKI, Norberto Eduardo: nota al fallo citado "Balance falso, proceso penal y bien jurídico tutelado", *LL*, 139, 234.

El concepto de significatividad tiene importancia en el ámbito técnico contable, y también la tiene en el ámbito judicial.

La mención al concepto de importancia relativa de la información contable fue introducida en la modificación practicada al Código Penal en 1976, dado que con anterioridad el mismo basaba la caracterización del delito en el hecho de presentarse o autorizarse un "balance o cualquier otro informe falso o incompleto". En Estados Unidos, el concepto de significación ha sido explícitamente citado en diversos fallos relacionados con la evaluación judicial de la actuación de algunos auditores.⁷

Una declaración, un hecho o un ítem es significativo si, dando plena consideración a las circunstancias que lo rodean, tal como existen en ese momento, es de tal naturaleza, que su demostración o la forma en que es tratado razonablemente influenciar o provocar un cambio en el juicio y conducta de una persona razonable.⁸

La doctrina contable se ha preocupado de analizar métodos prácticos que pudieran determinar la significación o no de inclusión de determinada información en los estados contables, y ellos han servido de pauta a la justicia en el análisis de los casos puntuales. Y más aún, en reciente fallo se destaca que poco importa la claridad o no de dicha información, en tanto y en cuanto la misma haya sido expuesta.⁹

III. *La información contable en el balance falso*

Hemos destacado el hecho de la relatividad de la información contenida en los estados contables en orden a que en ellos se incluirán los datos de la situación de un ente, en tanto y en cuanto, sean significativos.

Aparece como relevante el concepto de significatividad en tanto los sujetos activos del delito configuran su conducta antijurídica cuando la información que proveen en los estados contables es falsa o es incompleta. Esta conducta tiene como consecuencia que los terceros obtengan un distorsionado conocimiento de la situación económico financiera de una empresa plurilateral visto que en la ley penal se excluyen los estados contables referidos a empresas unipersonales. Cuando el balance se realiza a requeri-

⁷ FOWLER, Newton: *Contabilidad Superior*, t. II, p. 108. Ed. Contabilidad Moderna, Bs. As., 1979.

⁸ GRADY, Paul: *Inventory of generally accepted accounting principles for bussines enterprises*, Accounting research study 7 del ICPA, N.Y., 1965, p. 38.i.

⁹ Suplemento de jurisprudencia penal, a cargo de Francisco D'Albora, *LL*, 24 de julio de 1995, p. 39. CNPenal Económico, Sala A, 24/12/94, Jurkowski, Manuel y otros.

miento o exigencia de los propios querellantes y con destino a ellos, existe una finalidad concreta y por ello, no existe, delito de balance falso, más aún cuando el requirente de la información tiene a su alcance otros datos que pueden completar la información de los estados contables que aparecen como falsos o incompletos (Cámara Criminal de la Capital, Sala 5a., Triana, José M. y otros, *JA*, 1964, V, p. 471).

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. No adquiere relevancia la simple negligencia en la confección de la información. El hecho de que la norma penal excluya del tipo el propósito del autor, no significa que aquel carezca de relevancia jurídica, pues será útil para graduar la pena y probar el dolo (CNPenal Econ., Sala III, setiembre 21-981, Barbeis, Juan A., *LL*, 1982, A, p. 166).

Si bien se excluyen como sujetos punibles a aquellos que, dentro del marco social, son quienes poseen los conocimientos técnicos suficientes para confeccionar, revisar y certificar la información contable (los profesionales), nada obsta que puedan ser considerados cómplices primarios y necesarios.¹⁰

Se infiere que el mismo cuidado que se requiere para confeccionar y proveer información veraz, se debe haber tenido para preparar información que resulte falsa o incompleta, y para ello es indudable que se requiere un mínimo de especialización en la materia.

Desde nuestro punto de vista si bien la normativa penal otorga autonomía a esta figura delictual reprimiendo la conducta cualquiera sea el objetivo del sujeto, raramente se configurará el delito sin concurso ideal con otras figuras penales. El manejo de los datos referidos a la situación de un ente, aprovechando las pautas de relatividad de los mismos, pareciera que no puede morir en la mera distorsión de la realidad como fin específico, y es por ello, que afirmamos la dificultad de la configuración aislada de este delito.

¹⁰ *LL*, 1193-E, Sec. Revista de Revistas, p. 1318.