



UNIVERSIDAD MIGUEL HERNANDEZ

TRABAJO FIN DE GRADO

GRADO EN DERECHO

FALSEDAD DOCUMENTAL SOCIETARIA

AUTOR: BORJA PÉREZ GÓMEZ

TUTORA: MARÍA SERRANO SEGARRA

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE

CURSO ACADÉMICO 2021/2022

Contenido

ABREVIATURAS UTILIZADAS	3
RESUMEN /ABSTRACT.....	3
INTRODUCCIÓN	5
- Objetivos y justificación.....	6
- Estructura.....	6
- Metodología.....	7
1. CAPITULO 1: SIGNIFICADO DE LAS CUENTAS ANUALES	7
1.1 Concepto.....	7
1.2 Documentos integrantes de las cuentas.....	9
1.2.1 El balance	9
1.2.2 Cuenta de pérdidas y ganancias	10
1.2.3 Estado de cambios en el patrimonio neto.....	10
1.2.4 Estado de flujos de efectivo	11
1.2.5 La memoria.....	11
1.2.6 El informe de gestión	11
1.3 La formulación de las cuentas anuales	12
1.4 La verificación de las cuentas por auditores	13
1.5 La aprobación de las cuentas	16
1.6 Depósito y publicidad de las cuentas	17
2. CAPITULO 2: DELITO DE FALSEAMIENTO DE CUENTAS ANUALES.....	18
2.1 Naturaleza jurídica.....	18
2.2 Bien jurídico protegido	19
2.3 Conducta típica.....	19
2.3.1 El infinitivo “falsear”	20
2.3.2 Requisitos para la tipicidad de la conducta	22
2.4 Perjuicio económico	23
2.5 Comportamientos penalmente relevantes.....	24
2.6 Conductas atípicas.....	25
2.7 Objeto material	25
2.8 Consumación.....	26
3. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE MEJORA.....	27
4. BIBLIOGRAFIA.....	30
5. REFERENCIAS WEB	30

6. NORMATIVA.....	31
7. JURISPRUDENCIA.....	32

ABREVIATURAS UTILIZADAS

Arts.	Artículos
Art.	Artículo
C.com	Código de Comercio
CC	Código Civil
CP	Código Penal
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
SAP	Sentencia de la Audiencia Provincial
LSC	Ley de Sociedades de Capital
RM	Registro Mercantil
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
TFG	Trabajo de fin de grado
RJ	Repertorio de jurisprudencia

RESUMEN /ABSTRACT

En el presente trabajo de fin de grado se estudiará uno de los delitos societarios referente al falseamiento de las cuentas anuales en el ámbito de las sociedades mercantiles que es un tema de inminente actualidad en el contexto socioeconómico español, ya que hoy en día revela una situación problemática y recurrente.

En el presente trabajo se analizará principalmente la comisión del delito de falsedad en las cuentas anuales, regulado en el artículo 290 del código penal (en adelante CP) y las penas que el mismo impone tanto a las sociedades mercantiles como a sus socios o administradores.

Cabe destacar que el presente trabajo tendrá un carácter multidisciplinar debido a que no se estudiará únicamente el delito desde el punto de vista del Código Penal, sino que se analizarán de manera paralela los contenidos mercantiles necesarios para comprender mejor el delito en cuestión y relacionarlo directamente con las sociedades mercantiles gracias a la perspectiva tanto mercantil como penal que estará presente en todo el trabajo.

Este delito se estudiará en profundidad, no solo en cuanto a su comisión o penalidad de la misma, sino que veremos también cuando las sociedades recurren a la realización de este tipo de infracciones y el porqué de dicha comisión a la hora de comprender dentro del marco societario español que les lleva a los administradores tomar dichas decisiones siendo concededores de que constituyen un delito y conllevan su correspondiente pena. Analizaré lo que esto significa para las sociedades y para el Estado español, con el objetivo de comprender y ver más de cerca las circunstancias que ocurren dentro de una sociedad cuando esta toma el camino infractor y decide no regirse por la propia ley.

Por otra parte, para comprender mejor la comisión de este delito se analizarán todos aquellos documentos obligatorios para las sociedades mercantiles que formarán parte en la presentación de las cuentas anuales. Se estudiará el contenido de estos documentos para comprender mejor lo que representan y la información que reflejan dentro de las cuentas anuales así como su estructura establecida como modelo impuesto por ley y los principios por los cuales se rigen.

Se examinará también la responsabilidad del órgano administrador dentro de la sociedad mercantil una vez cometido este delito y el deber que tiene este de trasladar toda la información societaria a los socios tal y como expresa la ley, ya que este deber del administrador y el incumplimiento del mismo está estrechamente relacionado con la comisión del delito que trataremos en este trabajo.

ABSTRACT

In this thesis we will study one of the corporate crimes concerning the falsification of the annual accounts in the field of commercial companies, which is an imminently topical issue in the Spanish socioeconomic context, since today it reveals a problematic and recurrent situation.

In the present work we will mainly analyze the commission of the crime of misrepresentation in the annual accounts, regulated in article 290 of the penal code and the penalties that it imposes both to the mercantile companies and to their partners or administrators.

It should be noted that this work will have a multidisciplinary character because the crime will not be studied only from the point of view of the Criminal Code, it will be analyzed in parallel with the commercial contents necessary to better understand the crime in question and relate it directly to the commercial companies thanks to both the commercial and criminal perspective that will be present throughout the work.

This crime will be studied in depth, not only in terms of its commission or criminality of the same, we will also see when companies resort to the realization of this type of offenses and the reason for such commission when understanding within the Spanish corporate framework that leads them to the administrators to take such decisions being aware that they constitute a crime and entail its corresponding penalty. I will analyze what this means for the companies and for the Spanish State, in order to understand and see more closely the circumstances that occur within a company when it takes the offending path and decides not to be governed by the law itself.

On the other hand, in order to better understand the commission of this crime, we will analyze all those mandatory documents for commercial companies that will be part of the presentation of the annual accounts. The content of these documents will be studied to better understand

what they represent and the information they reflect within the annual accounts as well as their structure established as a model imposed by law and the principles by which they are governed.

We will also examine the responsibility of the administrative body within the commercial company once this crime has been committed and the duty of the latter to transfer all the corporate information to the partners as expressed by the law, since this duty of the administrator and the breach of the same is closely related to the commission of the crime that we will deal with in this work.

INTRODUCCIÓN

Para comenzar con el análisis del delito de falseamiento de cuentas anuales primero hay que centrar nuestra atención en el código penal, donde en su artículo 290 nos expone dicho delito, mencionando a su vez que este mismo existe con la condición de que se cause un perjuicio económico a la misma sociedad, a sus socios o a un tercero.

Por ello, cabe mencionar también el artículo 296 del código penal donde explica que, respecto de los delitos societarios, solo serán perseguibles mediante denuncia de persona agraviada o representante. Con lo cual, esto significa que los delitos societarios cometidos, y más concretamente el delito de falseada en las cuentas anuales que es el que se examina en el presente trabajo, solo podrá ser perseguido y, en consecuencia, juzgado y condenado si se produce un daño o perjuicio económico y si la persona o entidad agraviada desea perseguirlos o denunciarlos.

Una vez analizados estos dos artículos de manera introductoria, podemos concretar que el delito al que nos ceñiremos en este trabajo es un delito que se comete inicialmente con el ánimo de causar un agravio o perjuicio económico de manera deliberada, por parte del administrador de hecho o de derecho, falseando todos aquellos documentos que pudieran reflejar la situación económica de la sociedad. Sin embargo, tras analizar y comprender estos dos artículos y observando a su vez la constitución jurídica del administrador y las consecuencias que podría tener la comisión de delitos societarios, todo ello me lleva a preguntarme: ¿Qué documentos son falseados? ¿Con que fin?

Estas preguntas surgen a raíz de que una vez examinados los artículos mencionados anteriormente, no resulta comprensible a simple vista la justificación de falsear documentos con el ánimo de crear un perjuicio económico, sin embargo, estas preguntas serán resueltas sistemáticamente en el presente trabajo de final de grado, ya que, se comprenderá en su totalidad la estructura y funcionamiento de las cuentas anuales así como la información que en ellas se refleja con el ánimo de examinar este delito y su comisión por parte de la sociedad.

Por ello, se deberá estudiar también este delito desde el punto de vista contable, ya que la naturaleza del mismo es la falsificación o la creación ficticia de documentos representativos de la situación económica de la sociedad, donde los más recurrentes a la hora de ser falsificados son aquellos documentos contables que deben reflejar el estado económico societario con la máxima transparencia posible

- **Objetivos y justificación**

El delito que analizaremos en el presente trabajo forma parte de un tema bastante actual y recurrente que ocurre en el día de a día de miles de sociedades mercantiles y es un delito que se comete de forma constante por muchas de ellas. En consecuencia, el objetivo de este trabajo es analizar dicho delito, las penas que conlleva su comisión, la estructura y funcionamiento de todos aquellos documentos que son falseados y la posible responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles por estos delitos.

Por ello, los objetivos principales que se busca examinar son:

- Concretar y conceptualizar lo que significan las cuentas anuales y lo que son, para posteriormente estudiar los documentos que las componen, que importancia tienen y como se elaboran los mismos.
- Definir el concepto del delito de falseamiento de cuentas anuales desde el punto de vista del código penal y las penas que conlleva la comisión del mismo

En cuanto a los objetivos secundarios:

- Conceptualizar la economía sumergida y su relación con la falsificación de documentos societarios.
- Identificar la situación contable de las sociedades mercantiles antes y lo que las lleva a falsificar sus documentos.
- Analizar la figura jurídica del administrador, así como concretar las responsabilidades que este puede tener en la comisión de delitos societarios.

- **Estructura**

La estructura del presente trabajo se dividirá en tres capítulos, los cuales se organizarán de manera que inicialmente se conceptualicen las cuentas anuales así como todos aquellos documentos que las forman, para posteriormente profundizar en el delito de falseamiento de cuentas anuales y finalmente comprender la responsabilidad que este conlleva al administrador societario.

En el primer capítulo se estudiará el concepto propio de las cuentas anuales, enumerando y comprendiendo lo que significa cada documento dentro de las cuentas anuales. También nos detendremos a examinar los modelos establecidos por la ley y como se rigen por esta.

En el segundo capítulo se lleva a cabo un análisis sobre el delito de falseamiento de cuentas anuales, desde que se entiende perpetrado desde el punto de vista del código penal hasta las consecuencias que este conlleva.

En el tercer capítulo se analizará la responsabilidad que recae sobre el administrador societario una vez consumado este delito, examinando a su vez la figura de este dentro de una sociedad mercantil para comprender las obligaciones que tiene sobre la sociedad en cuestión.

Finalmente se exponen tanto mis propias conclusiones alcanzadas en la elaboración de este trabajo como las propuestas de mejora, continuando con la bibliografía trabajada aportando los

enlaces utilizados para la obtención de la información que en este trabajo se muestra junto con las referencias normativas.

- **Metodología**

Para realizar el trabajo se ha hecho uso de una metodología activa, pues tras la labor de acopio del material legal necesario para el conocimiento en profundidad del delito societario de falseamiento de cuentas anuales y la obtención de la bibliografía, webgrafía y jurisprudencia correspondiente, he conseguido llevar a cabo un aprendizaje lo suficientemente profundo gracias a toda la información conseguida a través de los nuevos medios de aprendizaje tanto telemáticos como presenciales. La recopilación obtenida, la he realizado de manera telemática, haciendo uso de los recursos facilitados por la universidad en cuanto a bases de datos y bibliotecas digitales disponibles a las que he accedido y recopilado para incluirlas dentro del presente trabajo. Así como todas las sentencias, jurisprudencia, artículos y doctrina necesarios para la complementación de los contenidos plasmados en el trabajo.

1. CAPITULO 1: SIGNIFICADO DE LAS CUENTAS ANUALES

1.1 Concepto

Comenzando con el análisis del concepto y significado de las cuentas anuales, cabe introducir que se entienden las mismas como una obligación por parte de los administradores de la sociedad con el objetivo de dimensionar la razón de ser de la propia sociedad, plasmando una imagen lo más fiel posible de la situación económica en la que se encuentra la sociedad en ese momento. Imagen que servirá para analizar el estado de dicha sociedad de manera internacional, ya que estos criterios contables se han establecido de forma uniforme y homogénea con el único objetivo de establecer un sistema contable funcional internacionalmente. Este deber del empresario o administrador se entiende, según la ley, tanto para sociedades limitadas como para sociedades anónimas, debido al carácter mercantil de las mismas.

La regulación completa de la realización de las cuentas anuales así como de su contenido la encontramos en el Código de Comercio (en adelante C.com), que es el código que rige actualmente en este ámbito mercantil. Con todo ello, y siguiendo el propio C.Com, encontramos que dentro de las cuentas anuales deberán aparecer de manera obligatoria, para que estas estén completas, el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto del ejercicio, el estado de flujos de efectivo y la memoria, tal y como exponen los artículos 254.1 LSC¹ y el artículo 34.1 del C.Com y que más adelante examinaremos más en profundidad.

Por otra parte, cabe mencionar que los registros contables que aparecen dentro de las cuentas anuales, tal y como he expuesto anteriormente, expresan de manera publica una información concreta sobre la sociedad que se establece de forma ordenada dentro de los propios libros de

¹ Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital. BOE nº 161, de 3 de julio de 2010.

contabilidad sobre el patrimonio, regularidad y resultados de la sociedad mercantil. Todo este conjunto de documentos contables se establecen y conforman dentro de las cuentas anuales siguiendo el principio de unidad de las cuentas. Este principio establece que, aunque las cuentas anuales estén compuestas por documentos contables de diversas naturalezas y contengan datos e información diferente, una vez unificados dentro de las cuentas anuales reflejen una imagen económica y financiera lo más fiel posible a la realidad de la sociedad mercantil que las emite. Por ello, y para que la unificación de estos documentos resulte en el reflejo de la situación económica de la sociedad, estos deben elaborarse conforme a los modelos existentes y de acuerdo leyes que los regulan² de forma que estos se mantengan invariables en su forma, salvo casos excepcionales previstos, con el fin de obtener la máxima claridad y comprensión en los mismos, no solo dentro de la sociedad que los elabora, sino a la hora de examinar cualquier otra sociedad de manera nacional o internacional. Cabe recalcar que la estandarización de estos modelos de documentos contables no nos debe llevar a pensar que estos sean inflexibles e inadaptables a las distintas situaciones empresariales, sino que el hecho de que exista tanta diversidad dentro de las sociedades mercantiles ha llevado a que estos modelos y leyes se hayan flexibilizado en cierta forma en cuanto a la posible agrupación, separación o la adición de algunas partidas, siempre y cuando los documentos en sí mismos no varíen y se busque con ello la mayor claridad posible en su presentación.

Todo ello nos lleva al segundo principio por el cual deben de regirse las cuentas anuales, el principio general de la “imagen fiel”, el cual se extrae de la traducción directa anglosajona del término “*true and fairview*”. Este principio dispone que ha de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los propios resultados de la empresa, siempre y cuando este de conformidad con las disposiciones legales reguladoras. Expresando también que los documentos que se emitirán en las cuentas anuales sometidos a este principio deberán ser redactados y elaborados con claridad, siendo lo más fieles posibles a la situación de la sociedad.

De acuerdo a este principio, el objetivo final de las cuentas anuales es el de reflejar la mencionada imagen fiel de la propia sociedad, siendo este el eje principal de la elaboración de todos los documentos contables, con lo que para llevarlo a cabo, se podrán incluir, y en algunos casos serán obligatorios, declaraciones de conocimiento, valoraciones e informaciones complementarias que se adhieran a los documentos contables con el fin de aclararlos y acercarlos lo máximo posible a la realidad económica empresarial.

Pese a ello, se ha generado el debate dentro de la doctrina en cuanto al propio alcance del principio de la imagen fiel, ya que no responde a una verdad absoluta, sino que se considera “imagen fiel” de la sociedad aquella que se refleja dentro de los documentos contables que respetan los principios generales y que finalmente acaban formando las cuentas anuales.

Finalmente, y en cuanto a los últimos principios que trataré relativo a las cuentas anuales, encontramos los principios de integridad y de veracidad de la información recogida dentro de los documentos contables que confeccionan las cuentas anuales, el cual establece que toda aquella información que se incluya dentro de los mencionados documentos deberá estar sujeta exclusivamente a la información referente únicamente a la sociedad mercantil que emite las cuentas anuales, y por otra parte, esta información deberá ser lo más veraz y real posible, castigado cualquier información que se salga de la real o veraz perteneciente a la sociedad en

² Artículos 254.3 de la Ley de Sociedades de Capital y el artículo 35.7 del C.Com donde establecen que “La estructura y el contenido de los documentos que integran las cuentas anuales se ajustará a los modelos aprobados reglamentariamente”

cada caso. Tiene especial atención normativa en cuanto a las sociedades cotizadas, ya que pese a operar en todos los tipos de sociedades mercantiles, en estas últimas exige una obligación a los administradores de formular ciertas declaraciones específicas de responsabilidad por su contenido.

1.2 Documentos integrantes de las cuentas

1.2.1 El balance

El balance, que se considera el documento más importante de las cuentas anuales, es un documento contable que permite conocer la situación financiera y económica de una empresa en un momento determinado del tiempo, dentro del cual se separa el activo, pasivo y patrimonio neto, tal y como expresa el C.Com en su artículo 35.1.

Una vez analizamos la composición del balance encontramos que, dentro del activo, se incluyen todos aquellos bienes, derechos y recursos que controla económicamente la sociedad mercantil de forma directa, tanto aquellos que obren en su poder como aquellos que lo harán en un futuro. A su vez, cuando nos referimos al activo, no podemos pasar por alto el hecho de que este se divide en activo no corriente y activo corriente. En cuanto al activo no corriente, engloba todos aquellos recursos que están destinados o tienen como objetivo permanecer dentro de la sociedad por un periodo de tiempo relativamente permanente o estable superior a un año³, debido a que estos se requieren para poder llevar a cabo la actividad o explotación de la sociedad de manera regular y correcta como factores de producción en la misma. Por el contrario, el activo corriente será aquel que este destinado al tráfico empresarial, entrando y saliendo de la empresa de forma regular sin permanecer demasiado tiempo en ella.

Por otra parte, en cuanto al pasivo, vemos que este representa dentro del balance todas las obligaciones y deudas que contrae la empresa, sean estas a corto o a largo plazo. Destacando también que dentro del pasivo aparecen también todos aquellos fondos propios de la sociedad, donde se incluyen la cifra de capital y las reservas de la misma. Por lo tanto, dentro del pasivo una vez que se presentan las cuentas anuales encontramos tres grandes documentos o partidas que lo complementan, los cuales son: el patrimonio neto, donde se sitúan los fondos de la sociedad, el pasivo corriente, compuesto por aquellas obligaciones cuyo vencimiento no será superior a un año (entendiendo estas como parte del tráfico empresarial de corto periodo de tiempo), y el pasivo no corriente, donde encontraremos el resto de obligaciones destinadas a permanecer más de un año como pasivo de la empresa. De igual importancia serán dentro del pasivo los asientos de capital y de reservas, ya que estos servirán para dotar de transparencia y coherencia al balance equilibrando los recursos de la empresa en cuanto al pasivo y al activo se refiere, y determinando cuanto de este capital permanece en la empresa y cuando es posible repartir como beneficios o dividendos para los socios.

Sin embargo, pese a que el balance del ejercicio es aquel que debe presentarse a final del ejercicio contable de manera obligatoria en las cuentas anuales, existen otros tipos de balance que, en ciertas ocasiones, la ley establece que será necesarios presentarlos atendiendo a la situación concreta de las sociedades mercantiles en su caso, como pueden ser el balance de situación, que representa la situación económica y financiera de la sociedad en un momento

³ JOAQUÍN LORENTE, J. *Economipedia*. Activo no corriente. [En línea]. [Consultado 04/03/2022]. Disponible en: <https://economipedia.com/definiciones/activo-no-corriente.html>

anterior al cierre, o el de liquidación, siendo este requerido para examinar el valor de liquidación del patrimonio de la sociedad a efectos de su posible reparto entre los socios, señalando la sociedad como inactiva.

Finalmente, y tras profundizar dentro del balance, cabe destacar que la ley contempla la posibilidad de la presentación de un “balance abreviado” para todas aquellas empresas de menor tamaño, el cual tiene como objetivo simplificar y reducir el balance completo, ya que en el caso de las empresas relativamente pequeñas las cuales no tienen un volumen de operaciones, activos y pasivos tan elevado como el de las grandes empresas, no resulta eficiente la elaboración de un balance completo, añadiendo también que aquellas sociedades que se rigen por este balance no están obligadas a formular el estado de flujos de efectivo ni el informe de gestión, coincidiendo en ocasiones con la posibilidad de no auditar sus cuentas, como veremos más adelante. Este tipo de balance reducido únicamente está contemplado para aquellas empresas que durante dos ejercicios consecutivos cumplan ciertas condiciones relacionadas con el importe de las partidas del activo, las cifras anual de negocios y el número de trabajadores.

1.2.2 Cuenta de pérdidas y ganancias

La cuenta de pérdidas y ganancias es el resumen de todos los ingresos y gastos que ha generado una empresa en un ejercicio contable, además en ella se reflejará el resultado del ejercicio, es decir, si son beneficios o pérdidas. En esta cuenta deberán reflejarse todos aquellos ingresos y gastos que se hayan generado durante el ejercicio contable en cuestión, recogiendo de esta manera todo el volumen de negocios que se haya generado, ya sean de venta de productos o de prestación de servicios, de forma que se pueda distinguir claramente los resultados de la explotación de la actividad empresarial de todos aquellos movimientos que no lo sean.

Tal y como hemos visto en el balance, la ley establece la posibilidad de abreviar la cuenta de pérdidas y ganancias para todas aquellas sociedades de menor relevancia económica que cumplan con los requisitos previstos por la ley, que serán los mismos que en el caso del balance abreviado, pero más elevados. Con todo ello, el hecho de abreviar la cuenta de pérdidas y ganancias consistirá en unificar o agrupar ciertas partidas que, en el caso de no ser abreviada, deberían estar desglosadas.

1.2.3 Estado de cambios en el patrimonio neto

El estado de cambios en el patrimonio neto es el documento que, como su propio nombre indica, refleja todos aquellos movimientos que producen respecto del patrimonio societario neto. Sin embargo, para comprender correctamente este concepto, primero cabe recalcar que el patrimonio neto son todos aquellos activos pertenecientes a la sociedad mercantil que quedan en ella una vez se hayan deducido todos los pasivos, con lo que, como veremos, resulta de especial relevancia ya que una vez deducidos los mencionados pasivos existe la posibilidad de que los activos residuales puedan ser repartidos como beneficios o dividendos, o en el caso de que se determinara en pérdidas llegar incluso a disolver la sociedad. Por ello, la ley establece esta distinción entre cuentas, ya que resulta realmente importante dedicar una cuenta a los cambios del patrimonio neto, separada de la cuenta de pérdidas y ganancias, puesto que es necesario reflejar con la máxima claridad posible el estado en el que se encuentra el patrimonio de la sociedad a la hora de analizarla dependiendo de si el mencionado patrimonio resta como beneficio (en cuyo caso pueden reflejarse también movimientos con los socios) o como pérdida.

Finalmente cabe destacar que también se prevé un documento de cambios en el patrimonio neto abreviado para las empresas con menor relevancia económica con los mismos criterios que los del balance abreviado expuesto anteriormente.

1.2.4 Estado de flujos de efectivo

Antes de analizar este documento contable, cabe mencionar que en el caso de las empresas que presentan las cuentas anuales de manera abreviada en cuanto a sus documentos, no están obligadas a presentar la partida del estado de flujos de efectivo.

Pese a ello, el documento de flujos de efectivo es aquel documento que refleja todos aquellos movimientos realizados con el flujo de efectivo de la empresa, especificando dentro de este su origen y su destino, así como los cobros y los pagos, con el fin de aclarar el tráfico de caja existente dentro de las sociedades relativamente grandes, las cuales sí que están obligadas a presentar este documento en las cuentas anuales, ya que sin esta partida sería imposible saber donde se mueve todo el efectivo de la caja de estas empresas ya que su flujo es bastante más elevado de lo que sería en otras sociedades más pequeñas.

1.2.5 La memoria

La Memoria es un estado contable que completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales⁴ y que por consiguiente es un documento que ayuda de manera significativa a cumplir con los principios contables y a reflejar la imagen fiel de la sociedad cumpliendo una función complementaria.

Dentro de la memoria encontramos que la ley establece ciertas menciones obligatorias que debe contener este documento para formar parte de las cuentas anuales las cuales están recogidas en el artículo 260⁵ de la ley de sociedades de capital (en adelante LSC), así como otras menciones relativas a la actividad de los administradores que pudiera crear conflicto con los intereses de la propia sociedad o acciones de los administradores que sean ajenas al tráfico ordinario de la sociedad en cuestión.

Finalmente, cabe recalcar que en este caso también se contempla una forma abreviada de la memoria tal y como hemos visto en documentos anteriores siempre y cuando la sociedad este autorizada para ello y cumpla todos los requisitos recogidos en la ley que regula las formas abreviadas de las cuentas anuales, omitiendo así de la memoria diversas informaciones que en caso de que no fuera abreviada sí que deberían aparecer.

1.2.6 El informe de gestión

Por último, otro documento que fundamentalmente es complementario e informativo de las cuentas anuales es el informe de gestión. Este documento deben formularlo los administradores

⁴ Ver YUBERO HERMOSA, M.P. Diccionario económico, Memoria (Contabilidad). [En línea]. [Consultado 25/03/2022]. Disponible en: <https://www.expansion.com/diccionario-economico/memoria-contabilidad.html>

⁵ Criterios de valoración aplicados a las diferentes partidas de las cuentas anuales y los métodos de cálculo de las correcciones de valor; el importe de las deudas de la sociedad con duración residual superior a cinco años, así como todas las que tengan garantía real; el importe global de las garantías comprometidas con terceros; las transacciones significativas con terceros vinculados a la empresa; la distribución del importe neto de la cifra de negocios por actividades y mercados geográficos; el número de empleados y los gastos de personal; o el importe de de las remuneraciones de cualquier clase concedidas a los altos directivos y a los miembros del órgano de administración de la sociedad, así como el importe de los anticipos y créditos que se les hayan concedido.

de la sociedad⁶ donde estos expondrán la evolución del negocio y todos los riesgos y incertidumbres a los que se han enfrentado o se enfrentan, incluyendo a su vez todos los acontecimientos relevantes para la empresa que han sucedido una vez cerrado el ejercicio, ya que estos eventos no quedaran reflejados en las cuentas anuales de otra forma que no sea a través del informe de gestión.

Se incluirán también todos los desarrollos obtenidos en materia de investigación por parte de la empresa en el ejercicio de su actividad así como todas aquellas acciones adquiridas que sean propias de la empresa, tal y como exige la ley en este tipo de documento.

Cabe mencionar que en el caso de las compañías cotizadas el informe de gestión debe incluirse en las cuentas anuales en una sección separada, donde se incluirán informes anuales del gobierno corporativo y de remuneraciones de los consejeros del mismo según el art. 538 de la ley de sociedades de capital. Por otra parte, deberán ampliar el informe de gestión las denominadas “entidades de interés público”⁷ y también aquellas sociedades cuyo volumen de negocios, movimientos y cantidad de personal sea considerablemente elevado como para que la ley les obligue a incluir, no solo una ampliación del informe de gestión, sino también un “estado de información no financiera” donde se incluirá información relativa a cuestiones ambientales, sociales y de personal respecto de los derechos humanos, lucha contra el soborno y la corrupción.

Finalmente y en cuanto a las sociedades autorizadas a elaborar unas cuentas anuales abreviadas, no será necesaria la formulación del informe de gestión ya que la ley en su caso les exime de esta obligación.

1.3 La formulación de las cuentas anuales

Para comenzar con el análisis de la formulación de las cuentas anuales primero debemos entender que la realización de las mismas es un deber de los administradores de la sociedad, disponiendo de un plazo de tres meses para ello computando este a partir de la fecha de cierre del ejercicio social. Una vez transcurrido este plazo sigue siendo obligatoria la formulación de las cuentas anuales, con la diferencia de que los administradores deban responder a los posibles perjuicios causados a la sociedad debido al incumplimiento del plazo anteriormente mencionado.

Sin embargo, el deber de formulación de las cuentas de los administradores no es algo que deba entenderse en sentido literal o material, ya que no son realmente los administradores quienes redactan o elaboran ellos mismos las cuentas anuales (ya que existen departamentos dentro de las sociedades que se ocupan de ello como el de contabilidad) sino que este deber se interpreta totalmente en su grado jurídico. Esto significa que son los administradores los que asumen el contenido de los documentos contables, los cuales reflejan la imagen societaria y los resultados del ejercicio, siendo el deber de estos la ratificación de los mismos.

Por consiguiente, las cuentas anuales deben estar firmadas todos los administradores en cada caso, considerando esto como una obligación recogida dentro de la ley de sociedades de capital dándole suma importancia a la misma, ya que es responsabilidad de todos los administradores la gestión y los resultados de la sociedad. Por ello se contempla dentro de la ley que en caso de

⁶ Art. 262. *Contenido del informe de gestión*. Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Boletín oficial del estado de 03/07/2010. Núm. 161.

⁷ Que comprenden en esencia de las sociedades cotizadas hasta las de crédito y aseguradoras.

que a falte la firma de uno de los administradores se haga constar en todos los documentos contables integrantes de las cuentas anuales.

1.4 La verificación de las cuentas por auditores

Como introducción a la verificación por los auditores cabe conceptualizar que la auditoría contable o financiera encuentra su razón de ser como instrumento de examen y control de la información aportada en las cuentas anuales a través del análisis de los documentos contables siguiendo los modelos establecidos.

Sin embargo la verificación de las cuentas por los auditores no está prevista para aquellas sociedades de reducidas dimensiones a las que se les permite la presentación de las cuentas abreviadas. Por lo que únicamente se verificarán aquellas cuentas de sociedades grandes o relevantes a nivel económico.

Una vez formuladas las cuentas anuales por parte de los administradores se dará paso a los auditores de cuentas que procederán a su verificación y a la emisión de un informe de auditoría, informe el cual analizará las cuentas anuales y expondrá si reflejan la imagen fiel de la situación económica de la sociedad mercantil tanto las cuentas anuales como el informe de gestión de acuerdo a la normativa de la auditoría de cuentas, por lo que se puede entender que las cuentas anuales y el informe de auditoría son documentos complementarios⁸.

Para comenzar con el régimen general de los auditores cabe recalcar que estos pueden ser tanto personas físicas como personas jurídicas y deben desempeñar sus labores de acuerdo a la normativa legal y profesional que rigen las auditorías. Por lo tanto los auditores de cuentas deben ser personas con la capacidad profesional y formación técnica que exige la ley de auditoría de cuentas para ello, debiendo estar inscritas en el Registro Oficial de auditores de cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante ICAC).

Con lo cual, cabe añadir que en este caso la ley de sociedades de capital únicamente regula aquellas relaciones que se establecen entre los auditores y las sociedades, ya que como hemos visto la auditoría dispone de normativa legal propia por lo que se regula exclusivamente por esta y no por la ley de sociedades de capital, con el ánimo de fomentar la independencia de este organismo de las sociedades mercantil para que exista la mayor imparcialidad y objetividad posible en sus informes.

Una vez comprendido el régimen jurídico de los auditores lo siguientes es examinar cómo se nombran, quien los nombra y como cesan su cargo.

Por ello, la competencia para nombrar al auditor de cuentas no la tiene el administrador, ya que es este el que formula los documentos contables, sino los socios o accionistas mediante una junta donde lo decidirán. Cabe mencionar también que la designación de los auditores debe ocurrir de forma previa a que finalice el ejercicio que se debe auditar y por un periodo determinado de tiempo que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve. Finalizado el periodo inicial, los auditores podrán ser elegidos nuevamente por la junta de socios o accionistas pero en ese caso habrá de hacerlos en periodos máximos de tres años.

⁸ Apartado 4.28 del Informe Cadbury. Perridon, L., «Informe general», en *La contabilidad y la auditoría en los próximos 20 años, VII Congreso de la U.E.C.*, Ediciones del Instituto de Censores Jurados de Cuentas en España, Madrid, 1979, págs. 225-226.

El hecho de que se exija un periodo mínimo de tres años para el nombramiento de los auditores permite que estos pueda conocer con la antelación suficiente la situación económica de la empresa de manera que puedan elaborar sus informes de manera más precisa, fomentando a su vez la independencia e imparcialidad de este sobre la empresa debido a la estabilidad que se presupone legalmente que disfrutan. Por otro lado, en caso de que se designara mas de un auditor estos deberán llevar a cabo sus labores profesionales conjuntamente, y si fueran personas físicas deberán nombrarse tantos suplentes como titulares para ello.

Es de especial importancia también mencionar que en los casos en los que no se designe un auditor en los plazos exigidos o que una vez designado no pueda llevar a cabo su actividad, se deberá solicitar el nombramiento de uno ante el secretario judicial o ante el registrado mercantil del domicilio social por los administradores o cualquier otro socio, ya que en este caso la junta de accionistas o socios habrá perdido la competencia de nombrarlo bajo su criterio de manera voluntaria. Estos mecanismos supletorios para el nombramiento de auditores existen debido a que constituye una obligación establecida por la ley auditar las cuentas anuales de las sociedades que cumplen los requisitos para ello. Si a pesar de los mecanismos previstos para el nombramiento de auditores la sociedad sigue sin poder auditar sus cuentas, la falta de dicho informe auditado viciará de nulidad el acuerdo de aprobación de cuentas que eventualmente adoptará la sociedad con lo que ello conlleva.

Una vez examinado el tanto el nombramiento como la imposibilidad del nombramiento lo siguiente será analizar la revocación de los auditores de cuentas:

Establece la ley que una vez nombrados los auditores de cuentas por la junta general de socios o accionistas esta también puede revocarlos siempre y cuando ocurra y se pueda acreditar una justa causa. Esto ocurre también con el ánimo de favorecer la situación de independencia de los auditores ya que la sociedad no puede restituirlos sin una causa justificada. La revocación a su vez funciona de igual forma que el nombramiento de manera que únicamente podrán restituir a los auditores los socios o accionistas reunidos en junta y nunca será competencia del administrador la restitución de los auditores al igual que el nombramiento como he mencionado anteriormente. Sin embargo existe la excepción de que en el caso de que exista una causa justa para la restitución del auditor pero los socios no acuerden su revocación tanto el administrador como cualquiera de las partes legitimadas podrá solicitar la revocación al secretario judicial o al registrador mercantil.

Finalmente cabe mencionar que existen otras formas de restitución como por ejemplo el transcurso del plazo para la reelección, la renuncia unilateral por el auditor y la restitución de mutuo acuerdo entre la sociedad y el auditor.

Es de vital importancia en cuanto a la remuneración del auditor que esta se acuerde antes de comenzar sus funciones y para todo el periodo que estas duren, quedando terminantemente prohibido el hecho de percibir otras remuneraciones no acordadas durante la actividad del auditor por parte de la sociedad. Esto ocurre con el fin de mantener la total independencia del auditor con la sociedad que esta auditando y que sus informes no se vean influenciados con ninguna recompensa económica por parte de la sociedad ya que al estar establecida su remuneración antes de comenzar este podrá elaborar sus informes auditados con mayor independencia e imparcialidad que es lo que la ley establece en estos caso.

Una vez se ha nombrado al auditor por parte de la junta existe la posibilidad de que este no cumpla con las funciones que debe llevar a cabo y se derive de ello una responsabilidad que

recaiga sobre el auditor. En los casos en los que el auditor incumple de manera grave las normas técnicas y profesionales que rigen su labor de auditoría y que están sujetas a la ley, los auditores pueden ser sancionados de forma disciplinaria por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, añadiendo además una responsabilidad por daños y perjuicios causados a la sociedad para la que están auditando las cuentas contemplado dentro del código civil. Por lo que dependiendo del caso concreto los auditores no solo deberán responder con una sanción a su falta o negligencia profesional sino que podrán responder por el daño causado a terceros debido a ello siempre y cuando la responsabilidad sea proporcional al daño causado.

En cuanto al informe de auditoría primero debemos entender que la función de los auditores de cuentas es comprobar que las cuentas anuales emitidas por la sociedad la cual están auditando reflejan una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, así como que concuerde a la perfección con el informe de gestión.

Una vez hechas las comprobaciones necesarias por los auditores, finalmente deben exponer sus conclusiones finales obtenidas en el informe de gestión. Este informe será lo mas detallado posible y expondrá si la sociedad que se está auditando ofrece una imagen fiel de su situación económica de acuerdo con la normativa aplicable a los auditores y conforme a los principios contables.

El informe emitido por el auditor puede ser favorable, desfavorable o con reservas⁹. Esto significa que cuando el informe sea favorable se entiende que la sociedad en cuestión cumple con la imagen fiel representada en sus cuentas anuales. Si por el contrario fuera desfavorable significaría que no se está cumpliendo con la normativa contable correspondiente y que las cuentas anuales no reflejan lo que la ley le exige a la sociedad auditada. Finalmente y en caso de que el informe fuera con reservas podría entenderse que se debe a que existen errores menores en las cuentas anuales que no afectan a la representación de la imagen fiel de la empresa por lo que se calificaría como favorable, o por el contrario, que estos errores sí que pudieran afectar a la mencionada imagen fiel de la sociedad, en cuyo caso debería ser desfavorable en la opinión final del auditor. Finalmente cabe mencionar que en el caso de que el auditor no fuera capaz de emitir una opinión sobre las cuentas de la sociedad habría de emitir el informe con opinión “denegada”.

Por último, en cuanto al plazo mínimo del que disponen los auditores para emitir sus informes de opinión es de un mes desde el momento de la entrega de las cuentas anuales firmadas por los administradores.

Aquellas sociedades que no están obligadas a la verificación de las cuentas anuales podrán, de forma voluntaria, auditar las mismas asignando por ellas mismas un auditor para que lleve a cabo dicha verificación, estando previsto a su vez en la ley que este nombramiento voluntario podrá instarse por determinadas minorías cualificadas para ello, reconociéndose este derecho a los socios que representen al menos un 5 por 100 del capital social y pudiendo ellos mismos solicitarlo al secretario judicial o al registrador mercantil del domicilio social.

Este nombramiento voluntario no se hace con una extensión de tiempo determinada, sino que se designa con el objetivo de que verifique las cuentas anuales de un determinado ejercicio.

⁹ Ver SANCHEZ GALÁN, J. *Tipos de informes de auditoría*. [En línea]. [Consultado 01/04/2022]. Disponible en: <https://economipedia.com/definiciones/tipos-de-informe-de-auditoria.html>

Este derecho constituye un mecanismo de defensa para todos aquellos socios minoritarios de las sociedades, ya que pueden optar por la verificación voluntaria sin tener que consultarlo al resto de socios y sin invocar causa o justificación alguna, con lo que estos socios minoritarios pueden servirse de esta posibilidad con el ánimo de examinar de manera exhaustiva las cuentas anuales sin que el resto de socios pueda interponerse a la verificación.

1.5 La aprobación de las cuentas

Para comenzar con el análisis de la aprobación de las cuentas anuales cabe mencionar previamente que estas deben ser aprobadas junto con el informe de auditoría por la junta general ordinaria ya sea el caso de una sociedad anónima o una limitada dentro de los seis primeros meses de cada ejercicio social tal y como expone la ley de sociedades de capital en su artículo 164¹⁰. Una vez se entra en el plazo correspondiente para aprobar las cuentas anuales, de manera previa a la aprobación por la junta general, la ley establece un derecho de información reforzada respecto del ordinario en relación con las cuentas anuales ya que éstas son de vital importancia para poder conocer la situación económica en la que se encuentra la sociedad y todos los socios deben disponer de la posibilidad de conocer la situación económica de la sociedad lo más fiel posible antes de aprobar las cuentas en la junta general, ya que en caso de que no existiera este derecho se anularía el acuerdo de aprobación de las cuentas.

Este derecho de información reforzada del que disponen los socios incluye a su vez poder disponer de las copias de los documentos que van a aprobarse en junta de manera inmediata y gratuita antes de que estos sean aprobados para poder revisarlos, así como aclaraciones o explicaciones en relación a los documentos presentados, incluyendo también el informe de gestión y el de los auditores al completo. A su vez es un requisito indispensable de este derecho que se recuerde a los socios la posibilidad de ejercer este derecho antes de la celebración de la junta para que todos sean conocedores del mismo y puedan disponer de él si fuera necesario.

Respecto del derecho de información cabe recalcar que la ley establece ciertas distinciones para disponer del mismo dependiendo de si se trata de una sociedad limitada o una sociedad anónima. En la sociedad limitada cualquier socio que disponga de al menos un 5 por 100 del capital social podrá ejercer este derecho por sí mismo o por medio de un experto y revisar todos aquellos documentos que se hayan presentado en las cuentas anuales con el ánimo de informarse a fondo sobre estos o disponer de los mismos. Por otra parte, si se trata de una sociedad anónima la ley establece que los accionistas únicamente pueden disponer de una copia de las cuentas anuales, y en caso de que quieran explicaciones o aclaraciones deberán pedir las al administrador para que este las responda siempre y cuando no existan disposiciones contrarias dentro de los estatutos.

Finalmente, una vez reunida la junta general esta será la que decida si las cuentas serán aprobadas o no, en caso de que no se aprobasen los administradores deberán elaborarlas de nuevo para posteriormente volverlas a someter a junta general hasta que estas sean aprobadas. En caso de que las cuentas se apruebe la junta es la encargada a su vez de establecer el destino del resultado del ejercicio, ya sea positivo o negativo, teniendo en cuenta los porcentajes de capital que deben destinarse a reservas y a beneficios de manera obligatoria establecidos en la ley de sociedades de capital.

¹⁰ MINISTERIO DE INDUSTRIA, COMERCIO Y TURISMO. Portal PYME. <http://www.ipyme.org/es-EjercicioAct/OContables/Paginas/CuentasAnuales-S.aspx>

1.6 Depósito y publicidad de las cuentas

Una vez aprobadas las cuentas anuales, la sociedad que las presenta tendrá un mes para depositar una copia de todos aquellos documentos contables presentados en las cuentas ante el registro mercantil (en adelante RM), así como un acopia del informe de auditoría y el de gestión junto a la documentación que acredite los acuerdos de aprobación y de aplicación de resultados tal y como establece el artículo 279 de la LSC que es la que lo regula.

En el momento del depósito de los documentos mencionados la ley establece que únicamente se comprobará que estos sean los correctos y estén conforme a las normas que regulan las formalidades del depósito de las cuentas, ya que no serán valoradas en profundidad ni se comprobará su veracidad en este momento, sino que meramente se comprobarán si son los documentos exigidos y si se han presentado correctamente. Con lo cual, el registro se limitará a dar publicidad a las cuentas presentadas y elevar los documentos a público una vez presentadas. Estas obligaciones habilitan que cualquier persona que quiera informarse sobre una sociedad pueda hacerlo mediante el propio registro mercantil y así analizar de manera más profunda la sociedad en cuestión garantizando un comercio más justo y transparente ya que estos documentos se guardarán por al menos seis años.

Sin embargo, aunque exista esta obligación para las sociedades a menudo no son depositadas las cuentas anuales por lo que la ley establece ciertas sanciones que impondrá el ICAC y que deberán cuantificarse para todas aquellas sociedades que cuenten con las cuentas anuales aprobadas y decidan no cumplir con la obligación de depósito, ya que en caso de no estar aprobadas o elaboradas no se entenderá insatisfecha esta obligación. Las sanciones que se deben imponer serán sanciones administrativas en forma de multa, que serán impuestas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en función de la dimensión de la sociedad y su capacidad económica. En consecuencia, la ley de sociedades de capital impone para todas aquellas sociedades infractoras que no depositen las cuentas en el periodo de tiempo establecido el llamado “cierre registral”, que conllevará que estas empresas infractoras no puedan presentar ante el registro mercantil ningún tipo de documento hasta que la obligación se haya cumplido salvo aquellos documentos previstos en la ley como excepciones¹¹, con el objetivo de conseguir que se cumpla esta obligación incluso en aquellos casos en que las empresas deciden intencionadamente pagar la multa interpuesta para no depositar las cuentas. Por otro lado, en caso de que el error no fuera no depositar las cuentas anuales sino que estas fueran previamente falseadas y depositadas lo que se contempla es que en este caso estaríamos ante el delito de falseamiento de cuentas anuales del art. 290 del CP.

En cuanto al procedimiento de las sanciones vemos que algo a destacar es la colaboración que tienen el RM, el ICAC y la Agencia Tributaria en cuanto a materia sancionadora en estos casos ya que estas tres instituciones serán las encargadas de identificar e imponer las sanciones. Se inicia con la denuncia por parte del RM al ICAC sobre la falta de depósito de las cuentas anuales en el mismo, ya que una vez se detecta que se ha incumplido con la obligación del depósito de cuentas anuales deberán comunicarlo. Posteriormente esa denuncia llegará a la Agencia Tributaria para que esta tome las medidas necesarias para su sanción, lo cual se traslada en una anotación marginal en el registro mercantil y en algunos casos se procede a la revocación de la identificación fiscal.

¹¹ Artículo 282 LSC: “Se exceptúan los títulos relativos al cese o dimisión de administradores, gerentes, directores generales o liquidadores, y a la revocación o renuncia de poderes, así como a la disolución de la sociedad y nombramiento de liquidadores y a los asientos ordenados por la autoridad judicial o administrativa.”

Una vez entendido como funciona el procedimiento de sanción y control del depósito de las cuentas anuales, cabe mencionar que existen dos actuaciones con las cuales es posible evitar la posible sanción si un administrador se encuentra en esta situación. La primera consiste en mantener inactiva la sociedad en sí misma, sin ejecutar ningún movimiento ni trámite, con el objetivo de que no sea detectada en el proceso sancionador asumiendo el riesgo que esto conlleva. En cuanto a la segunda opción vemos que sería la de disolver y liquidar la sociedad antes de que esta sea sancionada con el fin de evitar la sanción con menor riesgo aunque de esta manera genera también unos costes para la entidad sin mencionar que lo que se está haciendo en este caso es cerrarla por completo.

Finalmente y en cuanto a las sociedades anónimas existe un régimen de publicidad reforzado al cual están obligadas con el objetivo de ofrecer la máxima información societaria a los socios ya que al tratarse de una sociedad anónima se entiende que pueden ser muchos y no todos pueden obtener información de otra manera que no sea a través de la propia sociedad mediante la publicidad de sus documentos. Esta obligación reforzada conlleva la publicación del informe financiero anual en un plazo máximo de 4 meses tras la finalización del ejercicio. Este informe debe contener las cuentas anuales y el informe de gestión revisados por el auditor en cuestión, así como las declaraciones de responsabilidad de los administradores respecto del contenido del informe y finalmente los informes financieros semestrales y las declaraciones trimestrales de gestión.

2. CAPITULO 2: DELITO DE FALSEAMIENTO DE CUENTAS ANUALES

2.1 Naturaleza jurídica

Comenzando con el análisis de este delito cabe mencionar que está recogido en el artículo 290 del código penal, sin embargo la doctrina lo ha entendido como un delito de falsedad documental aunque siempre ha existido un debate al respecto.

Por ello, una parte de la doctrina se posiciona a favor de que el delito expuesto en el artículo 290 no es meramente un supuesto de falsedad ideológica sino que además incluye falsedades documentales para que se adhiera al tipo del delito que estamos tratando. Sin embargo, la otra parte de la doctrina opina que los documentos que se falsean no son en sí mismos documentos privados sino que estaríamos ante unos documentos con suficiente capacidad probatoria¹² del estado económico de una sociedad y que por lo tanto falsearlos no podría ser únicamente un delito de falsedad documental por el hecho de la importancia que tienen estos documentos una vez presentados al registro mercantil ya que tienen un poder jurídico propio.

Con todo ello y una vez estudiada la doctrina al respecto parece que se posiciona en la opinión mayoritaria de que si que se trata un delito de falsedad documental ya que se entiende que la comisión del delito comprendido en el artículo 290 se trata de una excepción a la impunidad de la falsedad ideológica cometida por un particular.

Sin embargo, cabe recalcar que para que se entienda cometido este delito hay que ceñirse al tipo objetivo del mismo, ya que no bastara únicamente con la alteración o modificación de las

¹² FARALDO CABANA, P., *El delito societario de falsedad en los documentos sociales*, 1ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, pág. 35

cuentas anuales, sino que para que las acciones cometidas entren dentro del tipo del delito objeto de estudio estas deben provocar un perjuicio económico dentro de la sociedad que derive en un desvalor del bien jurídico protegido por la misma. Por lo que principalmente la comisión del delito se basará en el perjuicio económico causado a la sociedad.

2.2 Bien jurídico protegido

En cuanto al bien jurídico protegido del delito de falsedad documental del artículo 290 del código penal podemos observar que dentro de la doctrina existen diversas opiniones que intentan definirlo.

Dentro de esta disparidad de posiciones encontramos que un sector doctrinal entiende que este es un delito de peligro concreto contra el patrimonio y contra un bien jurídico supraindividual, siendo el mencionado bien la propia eficacia de los documentos societarios que se están falseando o bien el buen funcionamiento de la sociedad en cuestión, otra de las posiciones doctrinales establece que es un peligro abstracto o de idoneidad, la tercera posición doctrinal establece que es un delito de infracción de un deber extrapenal y finalmente existe una parte de la doctrina que lo entiende como un delito de lesión al propio derecho de información social a favor de los socios.

Sin embargo, pese a todas las diferentes posiciones doctrinales que se han tomado respecto a este delito, la más acertada es aquella que entiende que el bien jurídico protegido en este caso es el de la efectividad o función del documento societario que se está falseando por lo que no nos encontraríamos ante una figura delictiva pluriofensiva ya que como he mencionado se protege la funcionalidad que tiene el documento así como la importancia de su elaboración de forma veraz dentro de las sociedad para su correcto funcionamiento, trafico jurídico y relación con terceros. Por ello, serán aquellos documentos que pretenden reflejar la imagen fiel de la sociedad los únicos que puedan considerarse objeto material de este delito ya que en caso de que fueran falseados otro tipo de documentos, se faltase a la veracidad de los documentos mercantiles o no existiera la idoneidad para causar el perjuicio económicos a través de ellos no estaríamos ante el delito societario de falsedad documental.

Finalmente y usando como guía la doctrina jurisprudencial se establece que el mencionado delito *“trata de fortalecer los deberes de veracidad y transparencia que en una libre economía de mercado incumben a los agentes económicos y financieros”*¹³ siendo objeto material del mismo todos aquellos documentos que hagan publica la imagen fiel de la situación económica o jurídica de la sociedad.

2.3 Conducta típica

Para comenzar con el análisis de la conducta típica del delito de falseamiento de documentos societarios cabe recalcar que en el artículo 290 del Código Penal el legislador establece que dicha conducta debe consistir en llevar a cabo por parte de los administradores de hecho o de derecho de la sociedad en cuestión el falseamiento de las cuentas anuales o de cualquier otro tipo de documento en el cual se refleje la imagen fiel económica y jurídica de la sociedad con el fin de producir un perjuicio económico o patrimonial en la misma, en sus socios o en terceros.

¹³ STS de 7 de noviembre de 2003 (RJ 1458/2003)

Una vez examinada en qué consiste la conducta típica de este artículo vemos que dentro de la doctrina se han planteado diversas interpretaciones en cuanto a la naturaleza de dicha conducta que ha provocado cierta controversia ya que la gran mayoría entiende que la falsedad en este delito se refiere a la propia falsedad documental y la otra parte de la doctrina, mas minoritaria, argumenta que dicha falsedad tiene una naturaleza defraudatoria.

2.3.1 El infinitivo “falsear”

Para comprender mejor a lo que se refiere el legislador en el artículo 290 cabe mencionar que significado que se le da al infinitivo falsear en el mismo es equivalente a mentir o engañar, es decir que lo que quiere transmitir el legislador con el uso de este infinitivo es el ánimo por parte del administrador en usar cualquier medio para alterar sustancialmente o no reflejar la situación económica o la imagen fiel de la sociedad que está elaborando las cuentas anuales siendo la información aportada engañosa o falsa.

Como he mencionado anteriormente existen dos posturas distintas adoptadas por la doctrina sobre la naturaleza de este delito por lo que comenzaré con el análisis de la doctrina minoritaria, la cual entiende dicha naturaleza como defraudatoria¹⁴.

Por una parte esta posición entiende que no estamos ante un delito de falsedad documental sino que la conducta típica del mismo se basa en el engaño o estafa, al interpretar que el legislador estableció la idea de que el documento que fuera elaborado por el administrador fuera una prueba de engaño con el cual lo que se pretende es ofrecer una imagen falseada de la situación económica y jurídica de la sociedad. Es decir, que la postura minoritaria opina que la naturaleza de este delito se basa en la propia protección de la veracidad de los documentos que conforman las cuentas anuales como bien jurídico protegido así como la función de estos mismos documentos en reflejar la imagen fiel de la sociedad sin ningún tipo de engaño, ya que en su caso se entendería como fraude, pudiendo cometerse el mismo por acción u omisión por parte de los administradores.

Por otra parte esta parte de la doctrina entiende a su vez que en este caso la falsedad descrita en el artículo 290 es una falsedad ideológica que se comete por un particular sobre unos documentos privados, lo que resultaría impune según lo establecido en el artículo 395 del código penal ya que este únicamente castigaría a aquellas autoridades o funcionarios públicos que llevasen a cabo esa falsedad y no a un particular exigiendo además la intención de producir perjuicios patrimoniales. De esta forma este sector entiende que el artículo 290 no contiene un tipo de falsedad documental en si mismo ya que la falsedad ideológica cometida por un particular en documento no publico en todo caso quedaría impune.

Con todo ello, este sector minoritario establece a su vez que en ningún caso estaremos ante un delito de falsedad documental ya que entienden que el delito en cuestión no encuadraría en ninguna de las modalidades que recoge el artículo 390.1 del código penal pues se considera que ninguna de sus acciones encajarían dentro de la idea de falsedad documental¹⁵.

¹⁴ DE SOTO CARNIAGO, J.J., «El falseamiento en la información social en las sociedades mercantiles», en *Anuario Facultad de Derecho Universidad de Extremadura, 14-15, 1996-1997*, Cáceres, 1997, pág. 448

¹⁵ PAVON HERRADON, D. La falsedad de las cuentas anuales y otros documentos societarios. *Mapa de riesgos penales y prevención del delito en la empresa*. Edición nº 1. BOSCH. Barcelona.

Por ello, si analizamos las acciones establecidas dentro del artículo 390.1 podemos observar que respecto de la primera y segunda acción ¹⁶ primero debemos entender que los elementos esenciales de un documento privado o mercantil son, por una parte, las declaraciones de las partes expresadas en el documento, y por otra parte, la identidad de la persona que asume las declaraciones expresadas en los mencionados documentos que en este caso sería el administrador, siendo estos dos elementos esenciales establecidos dentro de los artículos 1225 y 1227 del código civil. Por todo ello, este sector minoritario opina que este delito no se refiere a la alteración de las declaraciones o a su autoría sino que se refiere es a la propia actuación del administrador que deja de reflejar mediante los documentos pertenecientes a las cuentas anuales la situación o imagen fiel jurídica o económica de la sociedad afectando así al contenido de dichos documentos que no podrán ser considerados por ello un elemento esencial, por lo que de esta manera entienden que no puede cuadrar ni en la primera ni en la segunda de las acciones anteriormente mencionadas.

Respecto de la tercera acción ¹⁷ esta parte de la doctrina tampoco considera que pueda encajar dentro de las acciones del artículo anteriormente mencionado ya que la persona que emite el documento en cada caso debería hacer prueba de la participación de la participación de una persona o sobre las declaraciones realizadas ante él, algo que no es posible ya que estamos ante un particular y en dicho caso el documento que se genera solo hará prueba entre las personas que lo hubiesen suscrito pudiendo únicamente acreditar ante terceros la participación de sus firmantes.

Y en cuanto a la cuarta acción ¹⁸ este sector entiende que, por un lado, sería la única vía por la cual se puede llevar a cabo la falsedad documental pero finalmente la desestiman debido a que según ellos, por una parte, estos documentos no tienen la capacidad de probar la veracidad de lo declarado en ellos, y por otra, debido a que quien falta a la verdad en los hechos es un particular en documentos privados y ello resultaría impune.

Una vez expuesta la doctrina minoritaria, pasaré con el análisis de la mayoritaria a la vez que contradice la anterior para una mayor comprensión de la conducta típica del delito de falseamiento de las cuentas anuales que esta adoptada por la mayoría de la doctrina.

En primer lugar, cabe remarcar que este sector considera la falsedad del artículo 290 una falsedad documental encuadrable dentro de las modalidades del artículo 390.1 del código penal. A su vez, entiende que la naturaleza de los documentos que se presentan en las cuentas anuales y que se referencian en este precepto es una naturaleza con fuerza probatoria ya que se trata de documentos mercantiles que se desempeñan funciones tan importantes como la de servir al correcto tráfico jurídico y económico de las sociedades mercantiles. Por otro lado, cabe mencionar que este sector considera a su vez que los documentos que conforman las cuentas anuales y que son firmados por los administradores adquieren una naturaleza “erga omnes”, lo cual se extrae del propio legislador ya que este referencia de manera expresa como documento contable las propias cuentas anuales, las cuales adquieren fuerza probatoria al ser su presentación obligatoria en el Registro Mercantil.

¹⁶ Primera y segunda acción del art. 390.1: “alterando un documento en alguno de sus elementos o requisitos de carácter esencial” y “simulando un documento en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad”

¹⁷ Tercera acción del art. 390.1: “suponiendo en un acto la intervención de personas que no la han tenido, o atribuyendo a las que han intervenido en él declaraciones o manifestaciones diferentes de las que hubieran hecho”

¹⁸ Cuarta acción del art. 390.1: “Faltando a la verdad en la narración de los hechos”

En cuanto a las falsedades recogidas en el artículo 390.1 sobre las cuales discrepan ambas posturas, cabe remarcar que la mayoritaria entiende que si que encajan perfectamente con el delito de falsedad documental. Por ello, en cuanto a la primera y segunda acción este sector doctrinal considera que la fuerza probatoria “erga omnes” que otorga el registro mercantil gracias a su obligatoriedad y su necesaria colaboración para el correcto funcionamiento del tráfico jurídico y económico societario hace que el contenido de dichos documentos sea un elemento esencial que hará prueba frente a terceros y que reflejarán la imagen fiel económica y jurídica de la sociedad y por ello sí que se considera que encajan dentro de sus correspondientes acciones expuestas en este artículo.

En cuanto a la tercera acción que se rebate a la primera postura consideran que si sería posible, puesto que con la propia función probatoria que otorga el Registro Mercantil a esos documentos contables, tanto con su inscripción como su publicidad, está obligado a darle una veracidad real por lo que una vez inscrito ya se estaría dando prueba suficiente de la participación de las personas o las declaraciones que estas hubieran hecho.

Y finalmente y haciendo referencia a la cuarta finalidad esta postura considera que esta acción es muy cercana a la falsedad ideológica ya que en ambas acciones se crea un hecho falso a través del engaño o falseamiento de ciertos documentos con el fin de no reflejar la imagen jurídica y económica de la sociedad en cuestión.

Una vez expuestas ambas posturas únicamente cabe remarcar que tanto la mayoría de la doctrina como la propia jurisprudencia¹⁹ consideran que el delito de falsedad de las cuentas del que trata este trabajo es un delito de falsedad documental.

2.3.2 Requisitos para la tipicidad de la conducta

Una vez conocemos la conducta típica de este delito lo siguiente es analizar los dos requisitos que establece el legislador para que dicha conducta sea típica en cuanto a la falsificación de los documentos. El primer requisito para ello es que la falsificación mencionada se produzca sobre aquellos documentos encargados de reflejar una imagen fiel económica y jurídica de la sociedad en cuestión, y el segundo requisito expone que la falsedad en si misma sea idónea o tenga el objetivo de producir un perjuicio económico en la propia sociedad.

Por lo que respecta al primer requisito que corresponde a la expresión “deban reflejar la situación jurídica o económica de la sociedad”, lo que expone el legislador es que no toda falsificación de un documento debe ser necesariamente el delito de falseamiento de cuentas anuales, por lo que únicamente estaríamos ante este delito cuando el documento falseado contenga información jurídica o económica de la propia sociedad que únicamente pueden llevarse a cabo en documentos de naturaleza mercantil, y que además esos documentos tengan la función exclusiva o imperativa de reflejar esos datos como en el caso de la presentación de las cuentas anuales ante el Registro Mercantil. Por otro lado exige a su vez que estos documentos sean elaborados por los administradores de la sociedad y que permitan conocer perfectamente la situación jurídica y económica de la sociedad a través de dichos documentos entendiendo que este es el objetivo de la expresión “deban reflejar” que encontramos dentro del propio artículo 290.

¹⁹ SAP de Salamanca de 16 de febrero de 2015 (RJ 50/2015)

Por tanto hay que comprender en este caso que no todas las falsificaciones de documentos societarios son consideradas dentro del delito mencionado, sino que este mismo delito castiga únicamente aquellas que cumplen los requisitos establecidos por el legislador, ya que entiende que dentro de este estarían aquellos documentos que son obligados de presentar o elaborar para los administradores con el ánimo de reflejar situación de la propia sociedad y no el resto. Sin embargo cabe aclarar que en cuanto a los documentos contables para que se entiendan falseados y se cumpla la conducta típica se exige que reflejen el estado económico global de la sociedad como he mencionado anteriormente, pero en cuanto a los documentos jurídicos que son falseados no se les exige que muestren la situación jurídica completa de la sociedad ya que esto sería algo realmente complejo, sino que se admitirán como objeto material del delito aquellos documentos jurídicos que muestren al menos una parte de la situación jurídica de la sociedad a diferencia de los contables.²⁰

En cuanto al segundo requisito, el cual corresponde a la expresión “de forma idónea para causar un perjuicio económico”, el legislador se refiere a que en este caso no basta únicamente con la falsificación de un documento como he expuesto anteriormente, sino que este documento falseado debe también introducirse dentro del tráfico económico o jurídico por parte del administrador con el ánimo idóneo de causar un perjuicio a la sociedad, socios o terceros o afectar negativamente al bien jurídico protegido por este artículo.

Sin embargo, se ha debatido mucho dentro de la doctrina el alcance que tiene la idoneidad respecto de cuanto se exige para llevar a cabo la falsedad y para que esta se considere delito puesto que no queda muy claro lo agravada que debe ser la falsedad o lo extensa de la idoneidad. Por ello existen dos posturas acerca de cómo se debe interpretar todo ello, la primera postura doctrinal explica que la falsedad ha de ser lo suficientemente idónea y creíble como para llegar a confundir tanto al hombre medio como a la sociedad, socios o terceros²¹, lo cual se comprobará mediante un juicio de probabilidad. En consecuencia la segunda postura entiende que además de la propia idoneidad o ánimo para producir un engaño debe también existir una intención de provocar un perjuicio económico a través de la misma para entenderse cometido este delito.

De esta manera la postura más aceptada por la mayoría establece que no se trata únicamente de que exista una falsedad documental y de que esta pueda ser capaz de engañar a la sociedad, los socios o a terceros mediante la representación de una situación diferente a la real debido a los documentos falseados, sino que para que sea idóneo esta falsedad debe tener la posibilidad de crear un perjuicio económico para estos mediante la mencionada falsedad y que ese sea el objetivo del infractor.

2.4 Perjuicio económico

Comenzando con el análisis del perjuicio económico en relación con el delito de falseamiento de cuentas anuales encontramos inicialmente que el propio perjuicio es un elemento muy relevante para poder saber si estamos ante este delito o no, debido a que el tipo del delito contemplado en el propio artículo exige no solo que los documentos sean falseados sino que también debe haber un intención real y factible de crear un perjuicio económico para la sociedad, los socios o terceros y que esta falsificación sea idónea para crear dicho perjuicio. Por lo tanto se puede extraer de todo ello que en el caso de que exista una falsificación de los

²⁰ SANCHEZ ALVAREZ, M.Mª. *Los delitos societarios*, Barcelona, 2014, pág. 118.

²¹ FARALDO CABANA. *delitos societarios*. 2015, pág. 136.

documentos contables pero no sea idónea para crear un perjuicio o que la propia finalidad no sea crear el mismo no estaríamos ante el delito de falseamiento de cuentas anuales ya que no entraría dentro del tipo penal de este y serían atípico.

Por otro lado, es importante que para que se cumpla con el tipo del delito el perjuicio causado sea un perjuicio patrimonial, ya que no estaríamos hablando de este delito en caso de que no fuera patrimonial. Como perjuicios patrimoniales se entienden todos aquellos que afecten negativamente a los beneficios de la entidad ya sea con una pérdida patrimonial, una disminución o anulación de los beneficios o cualquier otro menoscabo evaluable económicamente así como de imagen societaria incluyendo a su vez la puesta en peligro del patrimonio futuro mediante los documentos falseados que han formado una imagen que no es la real.

En cuanto a la valoración del daño causado no se establece ningún criterio dentro del precepto, sin embargo no es muy relevante debido a que esa valoración económica vendrá junto con las correspondientes responsabilidades civiles que en este trabajo no nos ocupan.

2.5 Comportamientos penalmente relevantes

A continuación veremos aquellos comportamientos que asumen los administradores de hecho o de derecho que se convierten en las conductas típicas más comunes en relación con la comisión del delito que se estudia en el presente trabajo. Estos comportamientos son aquellos que más frecuentemente se encuentran en las sociedades o entidades que finalmente son condenados por falseamiento de las cuentas anuales, ya que como hemos visto antes hay diferentes formas de cometer este delito debido a que consta de ciertos requisitos que una vez se cumplen son castigados por el código penal.

El primero de los comportamientos con especial relevancia para el código penal en relación con el artículo 290 es el que se denomina comúnmente como “artificio contable”²². Los artificios contables se describen como aquella manipulación de toda o parte de la información contable con el objetivo de presentar una imagen financiera irreal de la sociedad en cuestión mediante el aumento o disminución de diferentes partidas o anotaciones contables. Con lo cual se trataría de la alteración de aquellos documentos que por ley deben ser presentados ante el Registro Mercantil y que deberían ofrecer la mencionada imagen fiel pero que mediante estas prácticas finalmente no lo hacen.

El segundo de los comportamientos que son penalmente relevantes es la de la llevanza de una contabilidad paralela falsa²³. Esta práctica consiste en mostrar un valor de ciertas cuentas contables superior al real de la entidad debido a que el hecho de tener ciertos valores por encima de los obtenidos realmente puede ofrecer ventajas frente a proveedores o terceros que no tendría la entidad si estos supieran los valores reales con los que cuenta la empresa. El caso más común consiste en falsear la cantidad de dinero existente en caja para que la sociedad aparente mayor solvencia frente a terceros o proveedores con lo que le será más fácil cerrar acuerdos o contratos mediante esta falsa imagen de solvencia.

Finalmente tenemos la omisión dolosa de asientos contables, la cual trata de obviar ciertos asientos contables los cuales muestran ciertos valores que posee la entidad pero que si se omiten

²² STS, a 29 de julio de 2002. Número: 8984/2002

²³ Sentencia audiencia provincial Pontevedra 01 de Diciembre de 2001. Número 3248/2001

traerán ciertos beneficios a la sociedad. Con lo cual, cuando existen cierta información que puede perjudicar los intereses societarios frente a terceros es muy común omitirla ofreciendo una imagen irreal sobre ciertos valores contables y que puede inducir a engaño tanto en socios, terceros o proveedores. Esta omisión de asientos contables debe ser dolosa para que se entienda una conducta típica ya que en caso de que no fuera intencionada podría entenderse como un error contable y no consumir el delito en sí mismo.

2.6 Conductas atípicas

En contraste de lo expuesto en el punto anterior ahora se analizarán aquellas conductas que resultarían atípicas, o lo que es lo mismo, que no se castigarían porque no entrarían dentro del tipo del delito y que por lo tanto no se consideraría cometido al entenderse de que no existe dolo, intencionalidad de causar un perjuicio económico o que sencillamente no se han falseado los documentos con la intención de ofrecer una imagen distintita a la real.

La primera de las conductas que se consideran atípicas sería la de las meras irregularidades contables. Esta trata sobre aquellos casos en los que existen errores contables los cuales se producen por mera inobservancia y no con ningún dolo o intencionalidad puesto que este delito no se puede cometer de manera imprudente. Por otro lado se entiende también como irregularidades aquellos fallos contables que no terminan distorsionando la imagen de la entidad o que finalmente se acaban corrigiendo y no terminan por aparecer en la presentación de las cuentas anuales ante el Registro Mercantil.

La segunda de las conductas es la sustitución de cifras en todas aquellas cuentas las cuales se les permite a las sociedades presentar como abreviadas. Esto ocurre debido a que, como he mencionado en el primer capítulo, hay entidades a las cuales se les permite presentar las cuentas abreviadas si cumplen ciertos requisitos, pero en ciertas ocasiones ocurren que las cifras o cuentas que deberían reflejarse como abreviadas no se presentan como tal o sus cifras aparecen alteradas o de forma incorrecta. Esta conducta se entiende atípica por el hecho de que no se puede entender dentro del tipo ya que no existe dolo y tampoco se puede entender que se falseen las cuentas de manera intencionada buscando un perjuicio económico ya que normalmente son errores subsanables o castigables con sanciones y no penalmente.

Finalmente encontramos la omisión de la llevanza de la contabilidad como comportamiento atípico y eso ocurre porque aunque la llevanza de la contabilidad es una obligación para todas las sociedades dentro de España no puede entenderse dentro del delito que se estudia en el presente trabajo ya que realmente no existe un falseamiento de cuentas y esta infracción se sanciona de forma diferente y no penalmente.

2.7 Objeto material

Comenzando con el análisis sobre el objeto material de este delito cabe primero definir que es un documento según el código penal para comprenderlo mejor. Un documento puede ser cualquier forma de manifestación para el esclarecimiento de hechos delictivos. En este caso y en relación con el delito que se trata en este trabajo vemos que por documentos entendemos que serán objeto material de este delito todos aquellos que deban reflejar la imagen económica y jurídica de la sociedad u ofrecer información sobre la misma ya sea en parte en su totalidad, los cuales tienen la obligación de presentarse ante el Registro Mercantil.

Comenzando con las cuentas anuales vemos que desde el punto de vista del Derecho Mercantil estas son uno de los documentos jurídicos o económicos más importantes en una sociedad mercantil y que además son de obligatoria elaboración y presentación para conocer a la entidad a través de ellos²⁴.

Por ello las cuentas anuales son principalmente el objeto material de este delito ya que son los documentos más susceptibles a ser falseados con el objetivo de ofrecer una imagen de la entidad que no se ajusta a la propia realidad y engañar así al propio Registro Mercantil, socios o terceros.

Cabe recalcar a su vez que, como he mencionado anteriormente, el hecho en sí mismo de falsearlas o firmarlas no resulta en delito, sino que para que se cometa el mismo deben ser presentadas al Registro ya falseadas, siendo su presentación en junta tomada como tentativa del mismo delito.

Por otro lado, en cuanto a los “otros documentos” que menciona el precepto, vemos que estos documentos son todos aquellos que no forman parte en sí mismo de las cuentas anuales pero que igualmente expresan o aportan información sobre la situación jurídica o económica de la sociedad.

Dentro de este tipo de documentos encontramos todos aquellos que son económicos, o lo que es lo mismo, aquellos que aportan información sobre la económica de la entidad, como pueden ser el informe de gestión mencionado en el primer capítulo, así como todos aquellos documentos que aporten este tipo de información emitidos por el administrador.

Por otro lado, encontramos también los documentos jurídicos que a menudo son falseados para mostrar una imagen judicial diferente a la real, que son aquellos documentos que aportan información sobre la situación jurídica de la sociedad, en total o en parte, que sean susceptibles de inscribir en el Registro Mercantil junto con las cuentas anuales que sitúen a la entidad dentro del marco jurídico español y su comportamiento dentro de este.

2.8 Consumación

En relación a todo lo expuesto anteriormente cabe destacar finalmente que para que el delito se considere consumado debe haber una falsificación efectiva por parte del administrador de hecho o de derecho de aquellos documentos que deben reflejar la situación económica y jurídica de la sociedad en cuestión. Una vez falsificados estos documentos en las formas expresadas anteriormente debe ser esta falsificación idónea para causar un perjuicio económico a la entidad, sin embargo para que el delito se entienda consumado no es necesario que se produzca el perjuicio en sí mismo sino que debe ser idónea la falsificación para ello aunque no se haya hecho efectivo. En consecuencia tras haber falseados los documentos el delito se consumara una vez se presenten dichos documentos ante el Registro Mercantil y se introduzcan dentro del tráfico jurídico.

²⁴ Que son el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de patrimonio neto del ejercicio, el estado de los flujos de efectivo y la memoria, mostrando toda ella, como finalidad esencial, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad.

3. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE MEJORA

CONCLUSIONES

Una vez estudiadas las cuentas anuales y todos los documentos que las conforman así como el delito societario de falsedad documental societaria del art. 290 del CP podemos extraer las siguientes conclusiones a las que he llegado en relación con los objetivos propuestos al inicio del trabajo.

1. El objetivo material del delito societario del art. 290 del CP corresponde a unos documentos mercantiles cuyo objetivo es mostrar la situación económica y jurídica de una sociedad mercantil, documentos que son falseados con el objetivo de mostrar una situación irreal de la entidad, entendiéndose que cualquier falsedad que se produzca sobre ellos debe ser idónea para causar un perjuicio económico para la misma, los socios o terceros y que además dichos documentos falseados deben ser presentados ante el RM con el objetivo de hacer pública esta situación societaria irreal, siendo estos requisitos necesarios para la comisión del delito estudiado.

2. La falsedad que se menciona en este delito únicamente formará parte del mismo si se lleva a cabo de forma dolosa, ya que en todos aquellos casos en los que exista una falsedad en los documentos mencionados pero esta se haya producido de manera imprudente o debido a algún error, no se entenderá que forma parte de la conducta típica del delito y por lo tanto será atípica. El dolo necesario para la comisión de este delito será el dolo directo o el eventual ya que únicamente es necesario que el administrador de hecho o de derecho sea consciente de la falsedad y del perjuicio que esta puede causar en caso de que se eleve ese documento a público.

3. La autoría de este delito únicamente puede ser del administrador de hecho o de derecho puesto que el único que ostenta la capacidad de presentar los documentos societarios ante el RM es el administrador, por ello el legislador entiende que para que el delito se entienda consumado debe ser necesariamente el administrador quien por iniciativa propia pretenda presentar los documentos falseados, puesto que en caso de que no sea este el autor de la conducta típica no estaríamos ante el delito estudiado en este trabajo.

4. En cuanto a la independencia de los auditores de cuentas vemos que el auditor debe ser totalmente independiente de la sociedad auditada, esto implica que no puede influirse de ninguna manera de la sociedad que esta auditando y tampoco pueden existir intereses que puedan opacar la transparencia de un auditor en el momento en el que está llevando a cabo su trabajo. Esto se debe a que los auditores están regulados de manera que en caso de que pueda existir alguna relación con la sociedad que pueda desfavorecer su obligada imparcialidad deberán retirarse de su trabajo, teniendo en cuenta que si auditaran una sociedad en la cual tienen algún interés estos serán sancionados. Todo ello con el objetivo de que las auditorías de cuentas se acerquen lo máximo posible a la realidad de las cuentas de la entidad que debe presentarlas para que exista la menor posibilidad de que se puedan cometer delitos como el de falsedad documental societaria.

5. La falsedad ideológica se define como faltar a la verdad en la narración de los hechos, lo que significa que se considera falsedad ideológica cuando esta aparece en documentos que legalmente son correctos en cuanto a su forma pero son falsos en relación al contenido de los

mismos ya que expresan una situación irreal dentro de un documento totalmente legal. Esto tiene relación con el delito estudiado en este trabajo debido a que la falsedad ideológica se considera atípica y no entraría dentro del delito de falsedad documental societaria en aquellos casos en los que la falsedad la cometa un particular. Inicialmente se podría pensar que la falsedad ideológica sobre aquellos documentos societarios presentados ante el RM podría llevar a la comisión del delito del art. 290, sin embargo, cuando esta falsedad es llevada a cabo por un particular y no por el administrador de la sociedad esta conducta se considera atípica y no podría considerarse típica esta situación y por lo tanto no estaríamos ante el delito en cuestión.

6. En cuanto a la falta de depósito en el RM de las cuentas anuales, opino que es de vital importancia recalcar la colaboración existente entre el RM, el ICAC y la Agencia Tributaria puesto que es realmente relevante a la hora de identificar que sociedades no las han presentado y al mismo tiempo interponer la sanción pertinente a las mismas. Esta colaboración se ha regulado recientemente sin embargo creo que es realmente acertada a efectos prácticos ya que de esta manera se concentran las funciones que originalmente debían ir separadas en una sola, haciendo que la identificación de la infracción, la tasación de la misma y su interposición sea mucho más rápida y eficiente gracias a esta colaboración. Pese a ello, opino que aunque dicha colaboración hace esta función mucho más eficiente, es especialmente relevante el trabajo que hace el RM, ya que es el encargado de identificar que entidades son las que no han cumplido con su obligación de presentar las cuentas anuales, siendo esta función la más importante de las tres en la colaboración ya que sin la misma no podrían trabajar las otras dos entidades y recae sobre esta el inicio de todos los procedimientos adoptados. Finalmente y en mi opinión, una vez se ha incoado el procedimiento gracias a la colaboración mencionada, la opción más segura y eficaz que puede tomar el administrador es la de disolver y liquidar la sociedad. Esto es debido a que, aunque conlleva sus costes adicionales por el procedimiento, es la opción más segura para evitar el cierre registral y las sanciones pertinentes que pudiera haber obrando siempre dentro de la legalidad.

PROPUESTAS DE MEJORA

1. Como he mencionado anteriormente uno de los requisitos que tiene este delito es que sea el administrador quien presente las cuentas falseadas ante el RM con conocimiento de ello, sin embargo esto provoca que existan situaciones en las cuales puede llegarse a la atipicidad falseando los documentos sin que se llegue a la conclusión de que el administrador era conocedor de los hechos. Por ello, si la exigencia se centra en que el administrador sea conocedor de la falsedad en las cuentas anuales, fácilmente pueden ser modificadas por alguien externo que no sea el administrador y así salirse del comportamiento típico que conlleva este delito, por lo que de esta manera estaríamos ante una falsedad ideológica y sería una conducta atípica. Todo ello significa que para llegar a este resultado el administrador únicamente tendría que convencer a un particular para que falseara dichos documentos ocultando que el propio administrador era conocedor de ello, con el objetivo de evitar así cometer el delito de falsedad documental utilizando la atipicidad de la falsedad ideológica. En vista de todo ello la propuesta de mejora debería centrarse en ampliar los sujetos que pueden ser autores del delito, de manera que cualquier persona que pueda manipular o falsear los documentos societarios para crear una falsa imagen económica y jurídica de la sociedad pueda ser autora del delito del art. 290, consiguiendo así una mayor seguridad en cuanto a la conducta típica ya que se evitaría de esta manera que el administrador delegara en terceros el depósito de documentos manipulados y consiguiera la atipicidad mencionada.

2. En cuanto a cuando se entiende que el delito esta cometido el art. 290 establece que esto ocurre en el momento en que las cuentas manipuladas son depositadas en el RM para hacerlas públicas, sin embargo esto conlleva que dichos documentos falseados han sido firmados y expuestos en la junta previamente a su presentación ya falseados con antelación, lo cual puede mostrar una imagen irreal a los socios capitalistas de la propia entidad. Esto significa que si el delito únicamente se comete una vez se depositan, cuando las cuentas son aprobadas en la junta general previa exposición por el administrador ya están falseadas, con lo cual los socios están aprobando y firmando unos documentos fraudulentos que de la misma manera podrían causar posibles perjuicios económicos debido a la errónea imagen que pueden formar en los mencionados socios. Por ello, la segunda propuesta de mejora se refiere al momento en que se entiende cometida la acción típica, ya que puede ser más conveniente castigar este comportamiento desde el momento en que el administrador muestra estos documentos para que se aprueben en junta, debido a que si estos documentos son adulterados y mostrados a los socios previo deposito en el RM puede causar en los mismos una imagen diferente a la real y provocar acciones que en el caso de que conocer la realidad de la entidad no llevarían a cabo y causar el perjuicio económico que establece el precepto. Otra de las razones de esta propuesta seria el hecho de que el administrador infractor puede falsear los documentos previo deposito con el objetivo de confundir a los accionistas para finalmente volver a modificarlos antes de ser presentados, en este caso si no los presentase o simplemente presentase los documentos sin alterar tampoco estaría dentro de la conducta típica aunque sí que se hubieran aprobado unas cuentas falseadas. Con todo ello cabria centrarse en que el delito se cometiese en el momento en que el administrado falsea o modifica los documentos societarios y se muestran los mismos a los socios o accionistas.

3. Finalmente, la última propuesta de mejora para el presente trabajo trata sobre las posibilidades de actuación del administrador societario una vez se encuentra pendiente de ser sancionado por no haber presentado las cuentas anuales en plazo. Es cierto que una vez que las cuentas no han sido depositadas lo único que puede hacer la entidad es esperar a ser sancionada económicamente o imponiendo el cierre registral, sin embargo el administrador tiene diversas opciones de actuación frente a esta situación tan compleja que pueden beneficiar a la sociedad. Una de estas posibles actuaciones es la de congelar las actuaciones de la empresa en relación con el RM, con el objetivo de que este mismo no se percate de la situación en la que se encuentra la sociedad. Esta opción consigue que el propio RM no tenga constancia de la infracción cometida por la entidad y esta pueda ganar tiempo suficiente como para poder regular su situación, sin embargo optar por no llevar a cabo ningún tipo de trámite o actuación por parte de la sociedad conlleva un gran riesgo para la misma, ya que aunque inicialmente se consigue que no se detecte la infracción, tanto el administrador como la sociedad se expone a que una vez detectada dicha situación deban ambos responder sobre las posibles sanciones pertinentes.

Por otro lado la segunda alternativa que se propone es la de disolución y liquidación de la sociedad. Esto significa que una vez el administrador se encuentra ante la situación de no haber depositado las cuentas anuales, este decide disolver y liquidar la sociedad de manera que no se correrá ningún riesgo tanto para la sociedad como para el administrador en relación con el RM, sin embargo asumiendo el inconveniente de los gastos pertinentes relativos al trámite de la disolución y liquidación, gastos que en muchos casos será mejor asumir en sustitución de la sanción que hubiera existido en caso de no tomar esta alternativa.

4. BIBLIOGRAFIA.

- DELGADO SANCHO, Carlos D. Los delitos societarios: doctrina legal tras la reforma de la Ley orgánica 1/2015. *Revista Aranzadi de Derecho y Proceso Pena*. Editorial Aranzadi, S.A.U. Num.55/2019.
- MACHADO, J., Comentario al artículo 253 de la LSC, Comentario de la Ley de Sociedades de Capital. Coord. Emilio Beltrán y Ángel Rojo, Edit. Civitas, 2011, Navarra, pág. 1934.
- *Memento practico Administradores y Directivos 2020-2021*. Madrid: Francis Lefevre 22 de Mayo de 2020.
- MENENDEZ, M. Aurelio y ROJO, F. Ángel. *Lecciones de derecho mercantil volumen I*. 19ª Edición. Madrid: Civitas, 2021. Págs. 599-616.
- MUÑOZ CUESTA, Francisco J. El delito societario de falseamiento de las cuentas de la sociedad: relación con la falsedad documental. Estudio del art. 290 CP (RCL 1995, 3170). *Comentario a la STS, Sala 2a, de 10 de diciembre de 2004 (RJ 2005, 1084)*. Editorial Aranzadi, S.A.U.
- PAVON HERRADON, D. La falsedad de las cuentas anuales y otros documentos societarios. *Mapa de riesgos penales y prevención del delito en la empresa*. Edición nº 1. BOSCH. Barcelona.
- RUANO MOCHALES, T. El tipo de manipulación de las cuentas anuales como delito de infracción de deber. *La Ley Penal, N° 150, Sección Legislación aplicada a la práctica*. Wolters Kluwer. Mayo-Junio 2021.
- RUANO MOCHALES, T. La posición jurídica del administrador y los presupuestos de la potencial asunción de responsabilidad penal en la formulación de las cuentas anuales. *Revista de Derecho de Sociedades*. Editorial Aranzadi, S.A.U. Num.52/2018.
- SANCHEZ ALVAREZ, M.Mª. *Los delitos societarios*. Barcelona, Editorial Aranzadi, 19 de abril de 2014. Pág. 118.
- VENTAS SASTRE, R. Supuesto delito societario del artículo 290 del Código penal: Comentario al Auto de la Audiencia Provincial de Madrid de 29 de enero de 2009. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*. Editorial Aranzadi, S.A.U. Num.28/2010.

5. REFERENCIAS WEB

- ARIAS SEVILLA, A. *Cuentas anuales*. 28 de febrero, 2016. Consultado el 10 de Marzo de 2022
Disponible en:
<https://economipedia.com/definiciones/cuentas-anuales.html>
- Giménez Salinas Abogados. *La responsabilidad del auditor de cuentas*. 23 de Abril de 2021. Consultado el 07 de Abril de 2022
Disponible en:
<https://gimenez-salinas.es/responsabilidad-auditor-cuentas/#:~:text=>

- GONZALEZ, A. Creación de empresas. *Las cuentas anuales, formulación, aprobación, Registro Mercantil*. 13 de Mayo de 2022. Consultado el 16 de Marzo de 2022
 Disponible en: <https://www.creaciondempresas.es/crea-tu-empresa/caracteristicas-sociedades-mercantiles/sociedad-limitada/las-cuentas-anuales/>
- GONZALEZ, A. *Falsedad documental. ¿Qué es un documento?* Consultado el 22 de Abril de 2022
 Disponible en: <https://www.conceptosjuridicos.com/falsedad-documental/>
- HAU, A. INEAF Business School. *Nombramiento de auditor de cuentas y su prórroga*. 23 de Noviembre, 2018. Consultado el 30 de Marzo de 2022
 Disponible en: <https://www.ineaf.es/tribuna/nombramiento-de-auditor-de-cuentas-y-su-prorroga/>
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. *Registro Oficial de Auditores de Cuentas*. Consultado el 27 de Marzo de 2022
 Disponible en: <https://www.icac.gob.es/servicios-roac>
- Ministerio de industria, comercio y turismo. Portal PYME. *Sociedades mercantiles*. Consultado el 10 de Abril de 2022.
 Disponible en: <http://www.ipyme.org/es-ES/EjercicioAct/OContables/Paginas/CuentasAnuales-S.aspx>
- Periódico Expansión. *Diccionario de empresas. Contabilidad*. Barcelona. Consultado el 13 de Marzo de 2022
 Disponible en: <https://www.expansion.com/diccionario-economico/empresa/contabilidad.html>
- PORTOCARRERO CALDERÓN, R. *Contabilidad creativa: la manipulación de la información mediante la aplicación de procedimientos contables incorrectos*. 13 de Marzo de 2017. Consultado el 09 de Mayo de 2022
 Disponible en: <https://revistas.udea.edu.co/index.php/adversia/article/view/327383>
- SANCHEZ GALÁN, J. *Tipos de informes de auditoría*. 16 de diciembre, 2019. Consultado el 5 de Marzo de 2022
 Disponible en: <https://economipedia.com/definiciones/tipos-de-informe-de-auditoria.html>
- SEVILLA CÁCERES, F. *Requisitos del delito de falsedad en las cuentas anuales*. 27 de Abril de 2020. Consultado el 09 de Mayo de 2022
 Disponible en: <https://www.mundojuridico.info/requisitos-del-delito-de-falsedad-en-las-cuentas-anuales/>
- SEVILLA CÁCERES, F. *Requisitos del delito de falsedad en las cuentas anuales*. 27 de Abril de 2020. Consultado el 09 de Mayo de 2022
 Disponible en: <https://www.mundojuridico.info/requisitos-del-delito-de-falsedad-en-las-cuentas-anuales/>

6. NORMATIVA

- Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el C.Com. BOE nº 289, de 16 de octubre de 1885.

- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Boletín Oficial del Estado, 3 de julio de 2010, núm.161
- Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Boletín Oficial del Estado. núm. 77, de 31 de marzo de 2015, páginas 27061 a 27176.
- Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. «BOE» núm. 173, de 21 julio de 2015.

7. JURISPRUDENCIA

Sentencias de la Audiencia Provincial

- SAP de Pontevedra 01 de Diciembre de 2001 (JR 3248/2001)
- SAP de Murcia de 18 de enero de 2013 (JR 18/2013)
- SAP Barcelona 16 de Febrero de 2015 (JR 136/2015)

Sentencias del Tribunal Supremo

- STS de Madrid de 7 de noviembre de 2003(JR 1458/2003)
- STS de Madrid 23 de febrero de 2018 (JR 94/2018)
- STS de Madrid de 22 julio de 2019 (JR 369/2019)

