

Revista de Análisis Especializado de Jurisprudencia

RAE

JURISPRUDENCIA

ESPECIAL

El caso Fujimori en debate:

La sentencia más relevante de los últimos tiempos

José Marcelo Allemant Floríndez

Mario Amoretti Navarro

Alvaro Abilio Castañeda Rojas

Miguel Huerta Barrón

Estudios & Comentarios Especiales

Los Derechos Humanos desde la visión de la pobreza

Educación para el desarrollo

Federico Robledo (H)



EDICIONES
CABALLERO BUSTAMANTE

Comité Consultivo

José Antonio Álvarez Caperochipi

Atilio Aníbal Alterini

Jesús Cruz Villalón

César Landa Arroyo

Fernando de Trazegnies Granda

Felipe Osterling Parodi

César Fernández Arce

Juan Monroy Gálvez

Gonzalo García Calderón

José Antonio Payet Puccio

Mario Castillo Freyre

Jorge Danós Ordóñez

César González Hunt

TOMO 11
MAYO 2009
AÑO 1

Los auditores sometidos a “auditoría jurídica” (Apuntes sobre la Ley N° 29307 que modifica el Código Penal)

Daniel M. ECHAÍZ MORENO (*)

SUMARIO:

I. Introducción. II. La norma originaria. III. El caso Enron. IV. La norma modificada. V. Las reacciones contra la norma modificada. VI. La nueva norma. VII. Análisis jurídico-societario-penal. VIII. Corolario.

RESEÑA:

A raíz de las modificaciones del Código Penal, el autor realiza un análisis acerca de los efectos que tiene la misma en el ámbito societario y la vinculación de ésta con los auditores y los gerentes.

I. INTRODUCCIÓN

El último día del año 2008 fue publicada en el Diario Oficial El Peruano la Ley N° 29307 que modifica los artículos 198 y 245 del Código Penal e incorpora el artículo 198-A al mismo texto legal. El artículo 198, circunscrito a los delitos de

(*) Daniel Echaiz Moreno (Lima, 1977). Abogado *summa cum laudae* por la Universidad de Lima. Maestría en Derecho de la Empresa por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Curso de Administración Tributaria (CAT) por el Instituto de Administración Tributaria (IAT) de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT). Curso de Especialización en Mercado de Valores por la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (CONASEV). Catedrático de la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP), Universidad de Lima, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC) y Academia Diplomática del Perú (ADP). Socio del Estudio Jurídico Echaiz. Miembro colegiado del Ilustre Colegio de Abogados de Lima. Miembro asociado del Instituto Peruano de Derecho Mercantil (IPDM). Miembro honorario del Ilustre Colegio de Abogados de Arequipa. Miembro del staff de árbitros del Tribunal Arbitral del Ilustre Colegio de Abogados de Lima (CAL) y del Centro de Arbitraje de la Superintendencia de Entidades Prestadoras de Salud (SEPS). Autor de los libros “Los grupos de empresas. Bases para una legislación integral” (Lima, 2000), “La empresa en el Derecho moderno” (Lima, 2001), “Sociedades. Doctrina, legislación y jurisprudencia” (Trujillo, 2005) y “Régimen Comercial Peruano” (Bogotá, 2006), así como más de 250 artículos. Conferencista con más de 350 ponencias sustentadas en Perú (Lima, Chiclayo, Tumbes, Cajamarca, Trujillo, Arequipa, Chimbote, Huancayo, Huacho y Piura), Argentina (Buenos Aires) y Venezuela (Maracaibo). Web page: www.echaiz.com † E-mail: daniel@echaiz.com

fraude en la administración de personas jurídicas, regula la norma básica de "administración fraudulenta". Por su parte, el artículo 245, ubicado dentro de los delitos financieros, tipifica el "ocultamiento, omisión o falsedad de información". Finalmente, el artículo 198-A, ahora también en materia de delitos de fraude en la administración de personas jurídicas, legisla los "informes de auditoría distorsionados". En concreto, tales cambios normativos apuntan a establecer la responsabilidad de los auditores y los alcances de la asunción de préstamos para la persona jurídica. Sin embargo, para analizar la penalización de la administración societaria a la luz de la citada Ley N° 29307 es menester retroceder en el tiempo y detenernos en algunos acontecimientos mundiales de la escena empresarial.

II. LA NORMA ORIGINARIA

Cuando el 8 de abril de 1991 se publicó en el Diario Oficial El Peruano el Decreto Legislativo N° 635 que promulgaba un nuevo Código Penal en el Perú, éste contenía los artículos 198 y 245 con los siguientes textos:

351) "Artículo 198. Administración fraudulenta.-

352) Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de uno ni mayor de cuatro años el que, en su condición de fundador, miembro del directorio o del consejo de administración o del consejo de vigilancia, gerente, administrador o liquidador de una persona

jurídica, realiza, en perjuicio de ella o de terceros, cualquiera de los actos siguientes:

1. Ocultar a los accionistas, socios, asociados o terceros interesados, la verdadera situación de la persona jurídica, falseando los balances, reflejando u omitiendo en los mismos beneficios o pérdidas o usando cualquier artificio que suponga aumento o disminución de las partidas contables.
2. Proporcionar datos falsos relativos a la situación de una persona jurídica.
3. Promover, por cualquier medio fraudulento, falsas cotizaciones de acciones, títulos o participaciones.
4. Aceptar, estando prohibido hacerlo, acciones o títulos de la misma persona jurídica como garantía de crédito.
5. Fragar balances para reflejar y distribuir utilidades inexistentes.
6. Omitir comunicar al directorio, consejo de administración, consejo directivo u otro órgano similar, acerca de la existencia de intereses propios que son incompatibles con los de la persona jurídica.
7. Asumir préstamos para la persona jurídica.
8. Usar, en provecho propio o de otro, el patrimonio de la persona."

"Artículo 245. Ocultamiento, omisión o falsedad de información.-

El director, gerente, administrador, representante legal o funcionario de una institución bancaria, financiera u otra que opere con fondos del público, que con el propósito de ocultar situaciones de iliquidez o insolvencia de la institución, omita o niegue proporcionar información o proporcione datos falsos a las autoridades de control y regulación, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de dos ni mayor de seis años y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días-multa."

III. EL CASO ENRON

El 2 de diciembre del 2001, es decir diez años después de haberse promulgado nuestro Código Penal, el mundo corporativo se estremecía con la solicitud de sometimiento a la legislación de protección por bancarrota de la hasta entonces monstruosa compañía estadounidense Enron, la misma que era resultado de la fusión protagonizada en 1985 entre Houston Natural Gas e InterNorth, empleaba a más de 21 mil trabajadores, actuaba en cerca de 40 países y poseía unas envidiables credenciales corporativas en Estados Unidos de América: la séptima empresa más grande, uno de los 100 mejores empleadores y la empresa más innovadora durante cinco años consecutivos (1996-2000).

Nadie se explicaba cómo una corporación con tales características podía quebrar, lo que finalmente sucedió. En el posterior

juicio seguido a los ejecutivos de la firma se determinó el fraude financiero sustentado en ilegales prácticas contables, como el maquilaje de las pérdidas y la exageración de los beneficios. No se habían observado las prácticas de gobierno corporativo que años atrás venían difundiendo en Europa (como el Informe Olivencia, de España), en cuanto a, por ejemplo, no aglutinar en las mismas manos la propiedad y la administración de la empresa. El fallo judicial resultó histórico: el ex presidente ejecutivo de Enron, Jeffrey Skilling, una de las emblemáticas figuras de Wall Street, fue condenado a 24 años de prisión en el 2006. Es de precisar que Kenneth Lay, fundador de la firma, falleció tres meses antes de la sentencia; él arriesgaba una pena de hasta 45 años de prisión.

Pero el escándalo Enron no quedó dentro de los muros de la compañía sino que se extendió fuera de ella y alcanzó a la que por entonces era la mayor empresa de auditoría del mundo: Arthur Andersen, una organización de servicios profesionales integrados, con cerca de 90 años de historia y presencia en más de 100 ciudades en el mundo, se había encargado de auditar la información contable de Enron. El 16 de junio del 2002 fue condenada por los delitos de obstrucción a la justicia y de destrucción y alteración de documentos relacionados con la quiebra de Enron y las irregularidades cometidas por dicha compañía, imponiéndosele el pago de una multa ascendente a medio millón de dólares y, lo más trascendente, la prohibición de seguir ejerciendo sus funciones

de auditoría y asesoría a las empresas registradas en la Bolsa de Valores de Estados Unidos de América. Esto último marcó su final: Arthur Andersen se disolvió.

El caso Enron fue una lección de aprendizaje con sangre. Recién a partir de entonces se prestó atención a la teoría del corporate governance, a la supervisión estatal de las empresas cotizadas, a la función de los administradores, al rol de los auditores y a la importancia de la contabilidad. En Estados Unidos de América se dictó el 30 de julio del 2002 la Ley de Reforma de la Contabilidad Pública de Empresas y de Protección al Inversionista, también conocida como *Sarbanes-Oxley Act*, la cual procura monitorear a las empresas que cotizan en el mercado bursátil, evitando que sus acciones sean alteradas de modo dudoso, mientras que su valor sea menor, para así evitar fraudes y riesgos de bancarrota; resulta aplicable a todas las compañías que cotizan en la New York Stock Exchange. En el Perú, la Resolución CONASEV de Gerencia General N° 096-2003-EF/94.11 del 27 de noviembre del 2003 reguló, respecto a las sociedades anónimas emisoras de valores inscritos en el Registro Público del Mercado de Valores, la exigencia de presentar "Información sobre el cumplimiento de los Principios de Buen Gobierno Corporativo para las Sociedades Peruanas" y, en el ámbito penal, se dictó la Ley N° 28755, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 6 de junio del 2006, mediante la cual se modificaron los artículos 198 y 245 del Código Penal para incorporar a

los auditores (internos y externos) como sujetos activos de los delitos de administración fraudulenta y de ocultamiento, omisión o falsedad de información, respectivamente.

IV. LA NORMA MODIFICADA

Con la citada Ley N° 28755, los artículos 198 y 245 del Código Penal mostraron los siguientes nuevos textos:

"Artículo 198. Administración fraudulenta.-

Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de uno ni mayor de cuatro años el que, en su condición de fundador, miembro del directorio o del consejo de administración o del consejo de vigilancia, gerente, administrador, **auditor interno, auditor externo** o liquidador de una persona jurídica, realiza, en perjuicio de ella o de terceros, cualquiera de los actos siguientes:

1. Ocultar a los accionistas, socios, asociados, **auditor interno, auditor externo, según sea el caso** o a terceros interesados, la verdadera situación de la persona jurídica, falseando los balances, reflejando u omitiendo en los mismos beneficios o pérdidas o usando cualquier artificio que suponga aumento o disminución de las partidas contables.
2. Proporcionar datos falsos relativos a la situación de una persona jurídica.

3. Promover, por cualquier medio fraudulento, falsas cotizaciones de acciones, títulos o participaciones.
4. Aceptar, estando prohibido hacerlo, acciones o títulos de la misma persona jurídica como garantía de crédito.
5. Fragar balances para reflejar y distribuir utilidades inexistentes.
6. Omitir comunicar al directorio, consejo de administración, consejo directivo u otro órgano similar, **o al auditor interno o externo**, acerca de la existencia de intereses propios que son incompatibles con los de la persona jurídica.
7. Asumir préstamos para la persona jurídica.
8. Usar, en provecho propio o de otro, el patrimonio de la persona jurídica.
9. Emitir informes o dictámenes que omitan revelar, o revelen en forma distorsionada, situaciones de falta de solvencia o insuficiencia patrimonial de la persona jurídica, o que no revelen actos u omisiones que violen alguna disposición que la persona jurídica está obligada a cumplir y que esté relacionada con alguna de las conductas tipificadas en el presente artículo." [El resaltado es nuestro y corresponde a las modificaciones al texto original]

"Artículo 245. Ocultamiento, omisión o falsedad de información.-

El director, gerente, administrador, representante legal, **miembro del consejo de administración, miembro del consejo de vigilancia, miembro del comité de crédito, auditor interno, auditor externo, liquidador** o funcionario de una institución bancaria, financiera u otra que opere con fondos del público, que con el propósito de ocultar situaciones de iliquidez o insolvencia de la institución, omita o niegue proporcionar información o proporcione datos falsos a las autoridades de control y regulación, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de **cuatro** ni mayor de **ocho** años y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días-multa." [El resaltado es nuestro y corresponde a las modificaciones al texto original]

Respecto al artículo 198, los cambios se dieron en el primer párrafo al incorporar como sujetos activos del delito de administración fraudulenta al auditor interno y al auditor externo; en el inciso 1 al establecer, como sujetos pasivos de la conducta típica de ocultamiento de la verdadera situación de la persona jurídica, también al auditor interno y al auditor externo; en el inciso 6 al estipular, como sujetos pasivos de la conducta típica de omisión de comunicar la incompatibilidad de intereses, al auditor interno y al auditor externo; en el inciso 8 al precisar que se refiere al patrimonio de la persona jurí-

dica; y añadiendo el inciso 9 que alude a la conducta típica de emitir informes o dictámenes que no se ajustan a la verdad.

En cuanto al artículo 245, los cambios se dieron, por un lado, al incorporar como sujetos activos del delito de ocultamiento, omisión o falsedad de información al miembro del consejo de administración, al miembro del consejo de vigilancia, al miembro del comité de crédito, al auditor interno, al auditor externo y al liquidador; y, por otro lado, al elevar la pena privativa de libertad que antes oscilaba entre los dos y los seis años, mientras que ahora lo es entre los cuatro y los ocho años.

V. LAS REACCIONES CONTRA LA NORMA MODIFICADA

Las reacciones contra la mencionada Ley N° 28755 no se hicieron esperar. Así, por ejemplo, el decano del Colegio de Contadores Públicos de Lima, Pedro Ramírez Rossel, criticó que la norma *sub-examine* "incorpore a los contadores en función de auditores internos y externos como si fuesen parte o empleados de la empresa que auditan", agregando que, en tal sentido, "los auditores podrían ser culpados por los malos estados financieros de las empresas que auditan, lo cual no tiene razón de ser"⁽¹⁾. Por

su parte, el 20 de julio del 2006 el Colegio de Contadores Públicos del Cusco emitió un pronunciamiento en el cual concluye solicitando la derogatoria de tal dispositivo jurídico al considerarlo un atentado contra la profesión contable y "los legítimos derechos de los profesionales contadores públicos del Cusco que ejercen la auditoría"⁽²⁾.

Lo anterior desembocó en el Proyecto de Ley N° 01332/2006-CR, presentado ante el Congreso de la República el 23 de mayo del 2007 y según el cual se propone modificar el artículo 198 del Código Penal para, por un lado, eliminar del primer párrafo, como sujetos activos del delito de administración fraudulenta, al auditor interno y al auditor externo; y, por otro lado, eliminar el inciso 9 que contiene la conducta típica de emitir informes o dictámenes que no se ajustan a la verdad. Asimismo, plantea modificar el artículo 245 del mismo texto legal para eliminar como sujetos activos del delito de ocultamiento, omisión o falsedad de información al auditor interno y al auditor externo.

Posteriormente, el 18 de marzo del 2008 se presentó ante el Congreso de la República el Proyecto de Ley N° 02225/2007-CR para modificar el artículo 198 del Código Penal en el sentido que la conducta típica de asumir préstamos para la persona jurídica, contenida en el inciso 7, sea "sin la debida

autorización, o por sumas dinerarias superiores a las autorizadas, o contraviniendo la vía establecida para ello".

VI. LA NUEVA NORMA

Los Proyectos de Ley N° 01332/2006-CR y N° 02225/2007-CR dieron lugar a la dación de la Ley N° 29307, publicada recientemente en el Diario Oficial El Peruano el 31 de diciembre del 2008, mediante la cual se modifican los artículos 198 y 245 del Código Penal e incorpora el artículo 198-A al mismo texto legal, como siguen:

"Artículo 198. Administración fraudulenta"

Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de uno ni mayor de cuatro años el que, **ejerciendo funciones de administración o representación** de una persona jurídica, realiza, en perjuicio de ella o de terceros, cualquiera de los actos siguientes:

1. Ocultar a los accionistas, socios, asociados, auditor interno, auditor externo, según sea el caso o a terceros interesados, la verdadera situación de la persona jurídica, falseando los balances, reflejando u omitiendo en los mismos beneficios o pérdidas o usando cualquier artificio que suponga aumento o disminución de las partidas contables.
2. Proporcionar datos falsos relativos a la situación de una persona jurídica.

3. Promover, por cualquier medio fraudulento, falsas cotizaciones de acciones, títulos o participaciones.
4. Aceptar, estando prohibido hacerlo, acciones o títulos de la misma persona jurídica como garantía de crédito.
5. Fragar balances para reflejar y distribuir utilidades inexistentes.
6. Omitir comunicar al directorio, consejo de administración, consejo directivo u otro órgano similar, o al auditor interno o externo, acerca de la existencia de intereses propios que son incompatibles con los de la persona jurídica.
7. Asumir **indebidamente** préstamos para la persona jurídica.
8. Usar, en provecho propio o de otro, el patrimonio de la persona jurídica." [El resaltado es nuestro y corresponde a las modificaciones al texto por entonces vigente]

"Artículo 245. Ocultamiento, omisión o falsedad de información"

El que **ejerce funciones de administración o representación** de una institución bancaria, financiera u otra que opere con fondos del público, que con el propósito de ocultar situaciones de iliquidez o insolvencia de la institución, omita o niegue proporcionar información o proporcione datos falsos a las autoridades de control y regulación, será reprimido con pena

(1) Cfr. http://201.230.97.234/v2.0/Files/Legal/memolegal2006/memojun2006_23.pdf

(2) Cfr. http://www.ccp-cusco.org/not_det.php?noti_cod=38

privativa de libertad no menor de cuatro ni mayor de ocho años y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días-multa." [El resaltado es nuestro y corresponde a las modificaciones al texto por entonces vigente]

"Artículo 198-A. Informes de auditoría distorsionados

Será reprimido con la pena señalada en el artículo anterior el auditor interno o externo que, a sabiendas de la existencia de distorsiones o tergiversaciones significativas en la información contable-financiera de la persona jurídica, no las revele en su informe o dictamen."

Respecto al artículo 198, los cambios se dieron en el primer párrafo al establecer un sujeto activo genérico del delito de administración fraudulenta: aquel que ejerza funciones de administración o representación de una persona jurídica; en el inciso 7 al agregar la palabra "indebidamente" en cuanto a la conducta típica de la asunción de préstamos para la persona jurídica; y eliminando el inciso 9 que contemplaba la conducta típica de emitir informes o dictámenes que no se ajustan a la verdad.

En el artículo 245, el cambio se dio al establecer, igual que en el caso anterior, un sujeto activo genérico, ahora para el delito de ocultamiento, omisión o falsedad de información: aquel que ejerza funciones de administración o representación de una institución bancaria, financiera u otra que opere con fondos del público.

Finalmente, el artículo 198-A legisla la responsabilidad penal de los auditores (interno y externo) por emitir informes o dictámenes distorsionados, siendo la conducta típica de carácter omisivo (no revelar), de naturaleza dolosa (a sabiendas) y de grado gravoso (distorsiones o tergiversaciones significativas).

VII. ANÁLISIS JURÍDICO-SOCIETARIO-PENAL

Sin lugar a dudas, el caso Enron significó un llamado de atención para que, como afirmamos anteriormente, se preste debida atención a la teoría del corporate governance, la supervisión estatal de las empresas cotizadas, la función de los administradores, el rol de los auditores y la importancia de la contabilidad. No obstante, la técnica legislativa exige que la regulación normativa no sea antojadiza y, menos aún, en materia penal donde la presunción de inocencia (toda persona es considerada inocente mientras no se haya declarado judicialmente su responsabilidad) subyace como axioma universal.

En tal sentido, nos parece equivocado que la Ley N° 28755 incorporase, al primer párrafo del artículo 198 del Código Penal, como sujetos activos del delito de administración fraudulenta al auditor interno y al auditor externo. Basta analizar cada una de las conductas típicas reguladas en dicho artículo para apreciar su impertinencia respecto al auditor interno y al auditor externo. Veamos. Ni el auditor interno ni

el auditor externo pueden falsear los balances (inciso 1), ya que ni siquiera los elaboran; ello le corresponde a los contadores. Ni el auditor interno ni el auditor externo pueden proporcionar datos falsos relativos a la situación de una persona jurídica (inciso 2) porque no son competentes ni siquiera para proporcionar datos verdaderos; ello le corresponde al directorio y la gerencia. Ni el auditor interno ni el auditor externo pueden promover falsas cotizaciones de acciones, títulos o participaciones (inciso 3) puesto que no están posibilitados de promover cotización alguna; ello será labor de una sociedad agente de bolsa.

Asimismo, ni el auditor interno ni el auditor externo puede aceptar, estando prohibido hacerlo, acciones o títulos de la misma persona jurídica como garantía de crédito (inciso 4), ya que en ningún caso ellos disponen cuáles son las garantías que respaldan el crédito otorgado por la persona jurídica; ello le corresponde al directorio. Ni el auditor interno ni el auditor externo puede fraguar balances (inciso 5) porque ni siquiera los elaboran; ello le corresponde a los contadores. Ni el auditor interno ni el auditor externo pueden asumir préstamos para la persona jurídica (inciso 7) puesto que no están facultados; ello le corresponde al directorio y la gerencia. Ni el auditor interno ni el auditor externo pueden usar, en provecho propio o de otro, el patrimonio de la persona jurídica (inciso 8), ya que no están facultados para ejercer la facultad jurídica de usar el patrimonio de la persona

jurídica; ello podría recaer en un socio, un director o un gerente.

Como puede apreciarse, los incisos 1, 2, 3, 4, 5, 7 y 8 del mencionado artículo 198 resultan inaplicables para el auditor interno y el auditor externo porque se trata de imposibles fácticos y jurídicos. Sólo podrían configurarse las conductas típicas de omitir comunicar la existencia de intereses propios que con incompatibles con los de la persona jurídica (inciso 6) y de emitir informes o dictámenes que omitan revelar, o revelen en forma distorsionada, situaciones de falta de solvencia o insuficiencia patrimonial de la persona jurídica, o que no revelen actos u omisiones que violen alguna disposición que la persona jurídica está obligada a cumplir (inciso 8). Sin embargo, lo primero es una cuestión ética (tan igual como sucedería con un abogado, cuyos intereses se muestren incompatibles con los de la persona jurídica que es su cliente), lo que no requiere ser penalizada; y para lo segundo son aplicables las normas del Código Penal referentes a los delitos de falsificación de documentos en general (artículos 427 y siguientes), debiendo más bien establecerse que el informe y/o el dictamen de un auditor interno o auditor externo tiene la calidad de documento público (artículo 433).

En cuanto a las modificaciones al artículo 245 del Código Penal, realizadas a través de la citada Ley N° 28755, nos parece acertado incorporar como sujetos activos del delito de ocultamiento, omisión o falsedad

de información al miembro del consejo de administración, al miembro del consejo de vigilancia, al miembro del comité de crédito, al auditor interno, al auditor externo y al liquidador. Si el auditor interno o el auditor externo de una institución bancaria, financiera u otra que opere con fondos del público (como una administradora privada de fondos de pensiones) omiten o se niegan a proporcionar información o proporcionan datos falsos a las autoridades de control y regulación sí son penalmente responsables porque, al tratarse de entidades públicas (en el sentido que operan masivamente no con fondos propios, sino con fondos de terceros) que están sometidas a la regulación del Estado (el cual vela tuitivamente por los participantes), demandan mayor rigurosidad en el tratamiento de la información.

No obstante, debemos tener en cuenta que, para la imputación de responsabilidad penal, es menester que el agente cuente con el dominio de la situación o, dicho de otro modo, que actuando con la diligencia ordinaria hubiese podido evitarla. Si, por el contrario, a pesar de actuar con la mencionada diligencia ordinaria, resulte responsable por acciones u omisiones que están fuera de su área de dominio, entonces asistiríamos a una incorrecta imputación de responsabilidad penal.

La Ley General de Sociedades, aprobada mediante Ley N° 26887 y publicada en el Diario Oficial El Peruano el 9 de diciembre de 1997, establece que los estados financieros y los libros de contabilidad son responsabilidad del directorio y la gerencia, respectivamente, tal como puede apreciarse en los artículos 221 y 190 incisos 1 y 2.

"Artículo 221. Memoria e información financiera"

Finalizado el ejercicio [económico], el directorio debe formular la memoria, los estados financieros y la propuesta de aplicación de las utilidades en caso de haberlas. De estos documentos debe resultar, con claridad y precisión, la situación económica y financiera de la sociedad, el estado de sus negocios y los resultados obtenidos en el ejercicio vencido.

Los estados financieros deben ser puestos a disposición de los accionistas con la antelación necesaria para ser sometida, conforme a ley, a consideración de la junta obligatoria anual."

"Artículo 190. Responsabilidad"

(...)

El gerente es particularmente responsable por:

1. La existencia, regularidad y veracidad de los sistemas de contabilidad, los libros que la ley ordena llevar a la sociedad y los demás libros y registros que debe llevar un ordenado comerciante.
2. El establecimiento y mantenimiento de una estructura de control interno diseñada para proveer una seguridad razonable de que los activos de la sociedad estén prote-

gidos contra uso no autorizado y que todas las operaciones son efectuadas de acuerdo con autorizaciones establecidas y son registradas apropiadamente."

En cuanto al deber de información, éste recae en el directorio, a tenor del artículo 175 de la citada norma societaria:

"Artículo 175. Información fidedigna"

El directorio debe proporcionar a los accionistas y al público las informaciones suficientes, fidedignas y oportunas que la ley determine respecto de la situación legal, económica y financiera de la sociedad."

Finalmente, la propia Ley General de Sociedades estipula que la responsabilidad del directorio y la gerencia trasciende a la aprobación de las cuentas sociales por parte de la junta de socios. Al respecto, véase el artículo 225:

"Artículo 225. Efectos de la aprobación por la junta general"

La aprobación por la junta general de los documentos mencionados en los artículos anteriores no importa el descargo de las responsabilidades en que pudiesen haber incurrido los directores o gerentes de la sociedad."

Queda claro de las normas societarias transcritas que la responsabilidad por los estados financieros y los libros de contabilidad de las sociedades recae en el directorio y la gerencia, no extendiéndose a los auditores, a pesar que sí regula la auditoría externa

(artículo 226), las auditorías especiales (artículo 227), la auditoría anual (artículo 260), etc.

En materia financiera, la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones (SBS) ha dictado, por ejemplo, el Reglamento de Auditoría Interna, aprobado mediante Resolución SBS N° 1041-1999 de fecha 26 de noviembre de 1999, cuyos artículos 3 y 7 prescriben:

"Artículo 3. Responsabilidad del directorio"

El directorio es responsable de adoptar las acciones necesarias para que la Unidad de Auditoría Interna realice sus funciones de acuerdo con las disposiciones del presente Reglamento."

"Artículo 7. Infraestructura y otros recursos adecuados"

La Unidad de Auditoría Interna deberá contar con una infraestructura adecuada, así como con recursos humanos, técnicos y logísticos de acuerdo a la naturaleza de sus actividades, las mismas que deberán guardar relación con la magnitud y complejidad de las operaciones y estructura de la empresa a la que pertenece y los riesgos que enfrenta.

El auditor interno y los demás integrantes de la Unidad de Auditoría Interna deben recibir capacitación permanente en materias relacionadas a sus funciones."

Puede percibirse que el espíritu de la norma es que la atribución de funciones al auditor interno –y, por ende, las responsabilidades que se le adjudican– (artículo 6) sea acorde con la información y los recursos que aquél recibe.

Por su parte, el Reglamento de Auditoría Externa, aprobado mediante la Resolución SBS N° 1042-1999 de fecha 26 de noviembre de 1999, indica en el primer párrafo de su artículo 6:

"Artículo 6. Responsabilidad de la empresa en los exámenes de auditoría externa

El directorio, el comité de auditoría, cuando exista, y la gerencia son directamente responsables de proporcionar a la sociedad de auditoría [externa] contratada, la información y facilidades necesarias para que ésta pueda realizar su labor de manera adecuada, independiente y oportuna."

Posteriormente se le imputa responsabilidad a la sociedad de auditoría respecto a la rotación del socio y el equipo auditor (artículo 9), los exámenes aplicables a las empresas (artículo 10), el dictamen de los estados financieros (artículo 11), las notas a los estados financieros (artículo 12), el informe sobre el sistema de control interno (artículo 13), los informes complementarios (artículo 14), el plazo de presentación de los informes (artículo 15), la información de hechos significativos (artículo 16) y la conservación de documentos (artículo 19),

entre otros asuntos, pero todo a partir de la información brindada por el directorio, el comité de auditoría (cuando exista) y la gerencia de la empresa.

Específicamente en torno a las cooperativas, la propia Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones dictó el Reglamento de Auditoría Externa para las Cooperativas de Ahorro y Crédito no autorizadas a operar con Recursos del Público, aprobado mediante Resolución SBS N° 741-2001 de fecha 5 de octubre del 2001, y en él estatuye en el primer párrafo de su artículo 7:

"Artículo 7. Responsabilidad de la cooperativa en los exámenes de auditoría externa

El consejo de administración y la gerencia son directamente responsables de proporcionar a la sociedad de auditoría [externa] contratada, la información y facilidades necesarias para que ésta pueda realizar su labor de manera adecuada, independiente y oportuna."

Posteriormente se le imputa responsabilidad a la sociedad de auditoría respecto a la rotación del socio y el equipo auditor (artículo 10), los exámenes aplicables a las cooperativas (artículo 11), el dictamen de los estados financieros (artículo 12), las notas a los estados financieros (artículo 13), el informe sobre el sistema de control interno (artículo 14), los informes complementarios (artículo 15), el plazo de presentación de los informes (artículo 16), la información

de hechos significativos (artículo 17) y la conservación de documentos (artículo 20), entre otros asuntos, pero todo a partir de la información brindada por el consejo de administración y la gerencia de la cooperativa.

Igual sucede con el Reglamento de Auditoría Interna para las Cooperativas de Ahorro y Crédito no autorizadas a operar con Recursos del Público, aprobado mediante Resolución SBS N° 742-2001 de fecha 5 de octubre del 2001, donde se establece en su artículo 3 *in fine*:

"Artículo 3. Responsabilidad de la asamblea general y del consejo de administración

(...). El consejo de administración es responsable de proporcionar los recursos y demás facilidades que resulten necesarias para el desarrollo de dichas funciones [del consejo de vigilancia que se encarga de la auditoría interna]."

Toda la responsabilidad que se le adjudica al consejo de vigilancia (artículo 6) reposa en la información ofrecida por el consejo de administración de la cooperativa.

Por último, en el plano estrictamente de la auditoría existe la Norma Internacional de Auditoría 240 titulada "Responsabilidad del auditor de considerar el fraude y error en una auditoría de estados financieros". Como aquí se sostiene, al planear la auditoría, el auditor deberá hacer investigaciones con la administración para obtener una adecuada

comprensión de la evaluación de la administración del riesgo de que los estados financieros puedan estar presentados en forma errónea significativamente, como resultado de fraude; para obtener conocimiento de la comprensión de la administración respecto a los sistemas de contabilidad y de control interno establecidos para prevenir y detectar errores; para determinar si la administración está al tanto de algún fraude conocido que haya afectado a la entidad o presunto fraude que esté investigando la entidad; o, para determinar si la administración ha descubierto algún error de importancia. Volvemos entonces a lo que ya hemos afirmado: el auditor interno y el auditor externo deben actuar con la diligencia ordinaria que exige su rol de auditores, pero sin que ello signifique imputarles responsabilidad penal por los ilícitos que pudieran haber cometido los directores, los gerentes u otros agentes, los mismos que resultaren ajenos a los auditores. Éstos no ejercen funciones de administración de la persona jurídica ni la representan; sólo la auditan.

En ese orden de ideas, estamos de acuerdo en que la Ley N° 29307 haya eliminado del primer párrafo del artículo 198 del Código Penal la referencia al auditor interno y al auditor externo como sujetos activos del delito de administración fraudulenta, utilizando más bien una expresión genérica y, por lo mismo, de mayor alcance: aquel que ejerza funciones de administración o representación de una persona jurídica (sin atisbo de duda ahora sí alcanza al titular-gerente

Los auditores sometidos a "auditoría jurídica"

de una empresa individual de responsabilidad limitada). El mismo comentario lo hacemos extensivo para la nueva redacción del artículo 245 del Código Penal que también elimina la referencia al auditor interno y al auditor externo como sujetos activos del delito de ocultamiento, omisión o falsedad de información.

Respecto a que en el inciso 7 del artículo 198 del texto penal se haya agregado la palabra "indebidamente" en cuanto a la conducta típica de la asunción de préstamos para la persona jurídica, opinamos que es acertado porque "asumir préstamos para la persona jurídica" no puede calificar como un delito en contra de los administradores, en tanto es práctica comercial ordinaria; de ahí que Percy Caveró García comenta: "... los actos de endeudamiento por parte del administrador son actos de administración normales en la vida societaria, ya que un administrador sin la capacidad de endeudarse simplemente no podría desenvolverse como tal" (3).

Sin embargo, esos préstamos asumidos por la persona jurídica deben ser en procura de la satisfacción del interés social y conforme a la legislación de la materia. Por ejemplo: el financiamiento de la sociedad vía la emisión de obligaciones requiere la aprobación por la junta de socios, a tenor de lo estipulado

en el artículo 115 inciso 4 de la Ley General de Sociedades. En consecuencia, es correcto que la norma *sub-examine* haya añadido el término "indebidamente" al momento de tipificar la conducta sancionada.

Finalmente, el artículo 198-A recoge con mayor propiedad lo que antes estaba confinado en el inciso 9 del artículo 198 del Código Penal, en cuanto a la responsabilidad penal de los auditores (interno y externo) por emitir informes o dictámenes distorsionados (4). No obstante, postulamos ampliar el abanico de conductas típicas de esta figura delictiva, a efectos de penalizar, por ejemplo, la inobservancia de las Normas Internacionales de Auditoría, la omisión de notas a los estados financieros, la utilización del trabajo de otro auditor como si fuese propio, la no conservación de los documentos utilizados en la auditoría y la negativa a exhibir judicialmente dichos documentos, entre otros asuntos. Además, como lo estipula la Resolución N° 3/2004 de la Unidad de Información Financiera de Argentina, imponerles la obligación de reportar operaciones sospechosas que puedan configurar delito de lavado de activos.

VIII. COROLARIO

En un emblemático caso argentino, la Sala "B" de la Cámara Nacional de Apela-

ciones en lo Penal-Económico dictaminó en los autos "Seguridad y Custodia SRL", mediante la sentencia (5) de fecha 30 de mayo del 2005, la responsabilidad penal del auditor por dolo eventual, disponiendo prisión preventiva y embargo, por haber sido partícipe necesario. Ante ello se pronunció la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) en términos que merecen anotarse: admite que al auditor actuante se le impute una responsabilidad a título de dolo directo (probada que sea su participación en el ilícito), pero no admite su imputación a título de dolo eventual, porque ello implica juzgarlo por "portación de título" (se lo estaría juzgando "por lo que es" y no "por lo que hace") (6).

Para concluir hacemos nuestras las palabras de Adolfo Fernández Oubiña, quien formula sus comentarios a la luz de la legislación española:

"Problemas de bis in ídem aparte, los auditores pueden incurrir, además, en responsabilidad penal por cooperación necesaria con los administradores de hecho o de derecho de la sociedad en el delito de false-

dad societaria del artículo 290 del Código Penal, cuando no incluyan dolosamente las notas y reservas correspondientes en sus informes o, simplemente, emitan su informe pese a las falsedades contables apreciadas, confirmando así que la contabilidad ofrece una imagen fiel de la situación jurídica o económica de la sociedad.

Naturalmente, los auditores pueden ser engañados por los directivos y administradores de las sociedades a la hora de realizar sus funciones de revisión y verificación, pero es poco creíble que esto pueda suceder cuando la divergencia entre la verdadera situación patrimonial, financiera o de resultados y la contabilidad y su soporte documentario es de gran envergadura, como ha ocurrido en casos de gran trascendencia pública.

Cuando la incompetencia de los auditores va mas allá de la negligencia profesional que es penalmente atípica y, por tanto, impune en este ámbito y la conducta puede ser calificada como dolosa, se tipifica, entonces, una cooperación necesaria en la falsedad, de acuerdo con la trascendencia real y jurídica de los informes emitidos." (7)

(3) García Caveró, Percy. *Fraude en la administración de personas jurídicas*. Lima, Palestra Editores, 2005, p. 198.

(4) Cfr. Prat Westerlindch, Carlos. "Responsabilidad penal de los auditores. El informe de auditoría falso". En: *La Ley Penal. Revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*. Madrid, 2008, N° 54.

(5) Cfr. el texto íntegro de la sentencia en: <http://www.tributum.com.ar/noticias/noticias/adj1775.pdf>

(6) Cfr. "Prisión a auditor externo por evasión fiscal de su cliente". En: http://www.cpcesla.org.ar/doc/boletin/209/prision_auditor_facpce.doc

(7) Fernández Oubiña, Adolfo. "La responsabilidad de los auditores". En: http://www.graduados-sociales.com/ArticulosCO/ACO229_1.pdf