

EL ALCANCE DE LA POTENCIAL RESPONSABILIDAD PENAL DEL AUDITOR DE CUENTAS (AL HILO DE LA STS 89/2023, DE 10 DE FEBRERO, CASO PESCANOVA)

Victoria García del Blanco

Profesora Titular de Derecho Penal
Universidad Rey Juan Carlos

Title: *The scope of the potential criminal liability of the auditor (in line of the Supreme Court judgement 89/2023, February 10th, Pescanova case)*

Resumen: Tras la absolución del auditor externo (tanto la persona física como la jurídica) por la Sentencia del Tribunal Supremo en el caso Pescanova, se abordan las posibles vías de calificación de la conducta tanto desde una perspectiva objetiva (valorando las diferentes formas de intervención en el delito como autores o partícipes) como subjetiva (dada la necesidad de la calificación dolosa para atribuir responsabilidad penal).

Palabras clave: auditor; caso Pescanova; delitos especiales; autoría y participación.

Abstract: *Following the Supreme Court's acquittal of the external auditor (both the individual and the legal person) in the Pescanova case, this study addresses the possible ways of classifying the conduct, both from an objective perspective (considering the different forms of intervention in the crime, as perpetrators or accessories) and a subjective perspective (given the need for intent in order to attribute criminal liability).*

Keywords: Auditor; Pescanova case; special offences; principal and accessory offenders.

Sumario: 1. Introducción. – 2. La auditoría externa. – 3. ¿El límite de la tipicidad? – 4. El tipo subjetivo. – 4.1. ¿La impunidad como respuesta insatisfactoria? – 4.2. Atribución de los conocimientos propios de un auditor medio ideal. – 4.3. Inclusión de la ignorancia deliberada en el dolo. – 4.4. Tipificación expresa. – 4.5. Aplicación del delito de organización o grupo criminal (art. 570 *bis* y *ter* CP). – 5. Bibliografía.

1. Introducción

La Sala Penal del Tribunal Supremo ha confirmado la condena a 6 años de prisión al expresidente ejecutivo de la empresa Pescanova como autor de un delito continuado de falsedad en las cuentas anuales en concurso medial con un delito también continuado de falseamiento de información económica y financiera, así como por delito de alzamiento de bienes. Sin embargo, ha absuelto a BDO, su auditor de cuentas externo, tanto a la persona física que realizó el informe que no reflejaría la imagen fiel de la sociedad, como la persona jurídica (BDO). Fuentes del sector de la auditoría califican el fallo como «extraordinariamente importante» pues aborda los requisitos necesarios para establecer la responsabilidad penal de la figura.

En los últimos tiempos se ha producido un incremento relevante de los procedimientos civiles y/o penales relacionados con escándalos empresariales en los que se ha planteado la potencial responsabilidad penal de auditores que han emitido informes favorables sobre cuentas anuales en las que los administradores habían manipulado fraudulentamente información económica de forma tan grave que no se reflejaría la imagen fiel de la sociedad¹, pero la calificación jurídico penal que debe darse a la conducta del auditor de cuentas no resulta en absoluto pacífica y nos obliga a enfrentarnos a diferentes problemas, principalmente, a los límites de la responsabilidad penal a título de autoría o de participación (unidad del título de imputación, principio de accesoriedad...) concretamente, en delitos especiales (como sería el del art. 290 o 282 bis CP).

2. La auditoría externa

La determinación del alcance de la posible responsabilidad penal de determinados intervinientes (calificados habitualmente como *extraneus* (asesores legales, asesores financieros, directores, empleados, contables y auditores)) depende de su concreta intervención en el proceso contable y en la confección de las cuentas anuales, desde las diferentes posiciones que ocupan en el organigrama por sus funciones y cometidos².

Frente a otros mecanismos que deben de operar dentro del propio organigrama de la sociedad, como es la constitución de un comité de auditoría dentro de las sociedades cotizadas, la auditoría externa continúa

¹ Condenas en casos Fórum Filatélico —STS 688/2019 de marzo— y Arte y Naturaleza —STS 94/2018 de 23 de febrero.

² Cfr. RUANO MOCHALES, T.: *La responsabilidad de los administradores y de los auditores en el proceso de elaboración de las cuentas anuales: la posición de garante en el ámbito penal*, Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters Aranzadi, 2017, pp. 430 y ss.

teniendo su protagonismo por excelencia al ser elaborado el informe de las cuentas anuales por un profesional ajeno a la sociedad.

El establecimiento de un sistema de auditoría externo es determinante para garantizar la transparencia de la información económico-contable de la empresa, es decir, para asegurar su calidad y el respeto al principio de imagen fiel que ha de presidir la elaboración de las cuentas anuales. La verificación que realiza el auditor tiene como finalidad la protección del interés público, que exige una información económica transparente y fiable, que contribuya al establecimiento y buen funcionamiento del mercado³.

La importancia de la labor de verificación y revisión de las cuentas que realizan los auditores en el marco del proceso de su elaboración es por tanto incuestionable, hasta el punto de que en el caso de entidades obligadas no pueden ser aprobadas si no van acompañadas del informe de auditoría ya que asegura la correcta formación de los precios en Bolsa⁴. Con la particularidad de que este mecanismo es de naturaleza privada, es decir, contratado por la propia empresa, pero que se somete a la regulación de una normativa particular que incluye importantes exigencias en cuanto a los deberes de los auditores y la conformación de su estatuto jurídico⁵.

La Sala de lo Civil del Tribunal Supremo en materia de responsabilidad civil extracontractual determina que la intervención del auditor en el proceso contable y de elaboración de cuentas anuales resulta decisiva⁶: su verificación; emisión de una opinión técnica; investigación y denuncia de hechos sospechosos y, por lo tanto, de apreciar el fraude, errores o infracciones conforme a la ley. Es un medio de garantía de la imagen fiel de la sociedad y de la información económica trasladada por las cuentas anuales. Se considera así que el auditor está sometido igualmente a un deber de lealtad que le obliga a actuar en defensa de la legalidad representada por la imagen fiel de la situación económica de la sociedad, más

³ PASTOR MUÑOZ, N. / ROBLES PLANAS, R., «Sobre la responsabilidad penal del auditor de cuentas por el delito de falseamiento del artículo 290 del Código penal», en *Diario La Ley*, 2021.

⁴ Cfr. RUANO MOCHALES, T.: *La responsabilidad de los administradores y de los auditores...*, 2017, pp. 19 y ss.

⁵ El auditor es una pieza externa que protege a los socios de la desinformación que derivaría de unas cuentas inveraces. Esta tesis encuentra apoyo en el modo en que nuestro Derecho positivo define la posición y funciones del auditor. Éste (i) debe dar una opinión técnica e independiente; (ii) está sujeto a un importante régimen de incompatibilidades, que contribuye a dar cumplimiento a un principio esencial, a saber (iii) el principio de la independencia del auditor (arts. 39 y ss. LAC), al que también contribuye el desarrollo de su actividad con escepticismo (art. 13 LAC); además (iv), el auditor está sujeto a supervisión pública (art. 46 ss. LAC), PASTOR MUÑOZ, N. / ROBLES PLANAS, R., «Sobre la responsabilidad penal del auditor...», 2021.

⁶ SSTS 797/2008, de 9 de octubre; 691/2008, de 14 de octubre; 798/2009, de 5 de marzo; 3524/2021, de 29 de septiembre, o 1699/2023, de 11 de abril, entre otras.

allá del deber de diligencia que le obliga a cumplir con las formalidades que exige un informe de auditoría conforme a Derecho. Se convierte así el auditor en un garante indiscutible de la información económica. Sin embargo, «no cabe hacer responsable al auditor por no detectar todos los errores o fraudes que puedan cometer los administradores, directivos o personal de la entidad auditada —algunos realizados con la intención de mantenerlos ocultos a toda investigación ajena—, sino no sólo aquellos que con una correcta ejecución de su prestación profesional debería haber descubierto»⁷

La infracción por el auditor de estas obligaciones y de los deberes profesionales establecidos en la normativa (básicamente la Ley de Auditoría⁸) constituye en el orden social un incumplimiento contractual y, a su vez, el presupuesto de una responsabilidad extracontractual frente a terceros⁹.

Nos encontramos ante una materia sumamente casuística en la que el nivel de tecnicismo es determinante¹⁰, pero la relevancia penal de su conducta debe fundamentarse en que las cuentas no reflejan la imagen fiel de la sociedad en aspectos relevantes, acompañada de la consiguiente actuación de cooperación por la emisión de informe con unas conclusiones, que no se corresponde con la realidad (que conoce el auditor). La falta de emisión del dictamen a lo sumo podría constituir un ilícito civil, nunca un ilícito penal¹¹.

Los incumplimientos de las normas de auditoría analizadas en las sentencias dictadas por la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, son de muy diversa naturaleza (y cabría incumplir tanto por acción como por omisión): como el incumplimiento de la obligación de detectar las irregularidades y fraudes realizados en el seno de la sociedad, de omitir las obligaciones de comprobación de los libros de contabilidad, registros contables y documentación que sirve de soporte, la falta de comprobación adecuada de que las cuentas anuales reflejan la imagen fiel de la

⁷ SAN de 27 de julio de 2016, caso Afinsa.

⁸ Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

⁹ Cfr. PANTALEÓN PRIETO, F.: *La responsabilidad civil de los auditores*, 2023, p. 47.

¹⁰ Los auditores pueden emitir un informe en el que no se hace constar la evidencia de los mecanismos fraudulentos llevados a cabo por los administradores (cuentas cruzadas, desvío de cantidades relevantes de dinero...); los datos económicos que resultan de las cuentas de forma clara, al estar la sociedad incurso en causa de disolución o en una situación de insolvencia; la multiplicidad de actuaciones fraudulentas llevadas a cabo por los administradores y la diversa naturaleza de estas.

¹¹ Para fijar los parámetros de la diligencia debida del auditor en el cumplimiento de sus deberes extrapenales se podría aplicar de forma análoga el criterio utilizado con relación a los administradores dividiendo de forma taxativa cómo se debe tratar los incumplimientos de sus cometidos y en qué casos, podría trascender su intervención a la esfera penal.

sociedad, la falta de realización de las pruebas suficientes y la emisión de una opinión técnica en el informe de auditoría que de forma consciente no se corresponde con la realidad de la situación económica de la sociedad.

Es preciso preguntarse qué tipo de incumplimiento y de qué deberes podrían llevar a la posible asunción de responsabilidad penal con base en el respeto de los principios generales limitadores de la responsabilidad penal, principalmente el de *ultima ratio*¹².

La doctrina coincide en que los supuestos realmente graves merecedores de la intervención penal son los supuestos de deslealtad y actuación intencionada. Tan sólo cuando se detecte una conducta maliciosa, que vaya más allá de la negligencia y suponga un incumplimiento muy grave de sus deberes, serán susceptibles de adentrarse en el terreno de la potencial responsabilidad penal. Es decir, supuestos de incumplimientos graves y dolosos.

3. ¿El límite de la tipicidad?

En principio, quizás intuitivamente, la intervención del auditor nos acerca a formas de participación, pero, desde un punto de vista estrictamente objetivo, la relevancia típica de su conducta depende de una decisión legislativa, es decir, de la descripción típica de las conductas prohibidas en el ordenamiento penal.

Debemos partir de que el auditor ni es ni puede ser considerado funcionario público, ya que, sin perjuicio de que a través de su informe se protejan intereses públicos, este profesional no desempeña una función pública, ni el informe de auditoría constituye un documento público en el que se de fe pública de su contenido.

La posible responsabilidad penal del auditor exige tener en cuenta la forma en la que está configurado el proceso de elaboración de las cuentas

¹² En palabras de GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO: «Cuando la asignación de la culpa del descalabro financiero al auditor de cuentas conduce a su condena por delito y simultáneamente a la imposición, como responsabilidad civil derivada del hecho punible, de la obligación de restituir a los perjudicados las pérdidas causadas por el naufragio (como en España puede suceder por la eventual acumulación del objeto civil en el proceso penal), la imagen más apropiada para la plástica representación del resultado es la del cordero sacrificial. Mientras el chivo expiatorio es ofrecido en el altar de la justicia como expiación pública por las afrentas o errores a los que se atribuye el origen del desastre, el cordero sacrificial es mejor aprovechado, al servir su sangre como marca milagrosa de la que se espera protección ante males futuros y su carne como alimento, tanto de saciados como de hambrientos, en la cena pascual»; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N.: «La responsabilidad de la auditoría por falsedad contable: chivo expiatorio a cordero pascual», *Diario La Ley*, n.º 10018, 2022.

anuales. El auditor no puede ni debe participar de forma alguna en la iniciativa, preparación o gestión o toma de decisiones de la entidad (art. 14.2 Ley de Auditoría), de hecho: A efectos de garantizar la independencia del auditor externo, tanto la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, como el Reglamento (UE) No 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión, establecen un sistema de incompatibilidades o prohibiciones tendentes a evitar que el auditor que emite una opinión técnica sobre las cuentas, haya previamente participado en el diseño o ejecución de las operaciones llevadas a cabo por entidad).

La labor de verificación de los auditores de cuentas se produce con carácter posterior a su formulación por parte de los administradores y con carácter previo a su presentación a la Junta General por parte de los administradores¹³, lo que explica que se convierten en la llave que abre la puerta de entrada de las cuentas anuales a la Junta General. Esta posición privilegiada en el proceso de formulación de las cuentas anuales tiene un sentido claro como medio de garantía para convertirse en un medio de protección y obstaculización de que unas cuentas adulteradas puedan llegar a la Junta y ser aprobadas por desconocimiento de la situación económica de la entidad. En particular, es el último mecanismo de protección que tienen que pasar las cuentas anuales¹⁴.

Por lo tanto, su función será únicamente la elaboración del informe de auditoría de unas cuentas anuales que habrán sido preparadas por los órganos internos y formuladas por el Consejo de Administración de la entidad. Si este resulta contrario a la verdadera situación financiera de la empresa, lo primero que tendremos que plantearnos es si se ha cometido algún tipo de falsedad documental (de forma autónoma o instrumental con relación a la comisión de otros tipos penales).

1. Con relación a si la falsedad en el informe del auditor pudiera ser subsumida en algunos de los tipos genéricos de falsedad documental (art. 393 CP), deberíamos partir de lo que debe entenderse por «falsear» (las cuentas), y nuestro Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse reiteradamente, afirmando por ejemplo, en la STS 209/2023, de 22 de marzo, que «‘falsear’ en el sentido del art. 290, es mentir; es alterar o no reflejar la verdadera situación económica o jurídica de la entidad en

¹³ Cfr. RUANO MOCHALES, T.: *La responsabilidad de los administradores y de los auditores...*, 2017, pp. 439: «La responsabilidad de los auditores puede ser reducida e incluso eliminada cuando la sociedad actúe con dolo o culpa y cuando los empleados de la entidad auditada interfieran en la labor de auditoría, de forma que contribuyan o sean la causa de que el informe no haya podido cumplir los fines para los que ha sido emitido».

¹⁴ Cfr. RUANO MOCHALES, T.: *La responsabilidad de los administradores y de los auditores...*, 2017, p. 437.

los documentos que suscriba el administrador de hecho o de derecho, porque así es como se frustra, además, el derecho de los destinatarios de la información social (sociedad, socios o terceros) a obtener una información completa y veraz sobre la situación jurídica o económica de la sociedad. Hay que tener en cuenta que ocultar o suprimir datos es una forma de faltar a la verdad en la narración de los hechos, y por otra, que el administrador tiene el deber jurídico de cumplir con su cometido con la diligencia de un ordinario empresario y de su representante leal (art. 127.1LSA y 61 LSRL), lo que, implícitamente, y en términos generales, le obliga a ser veraz con la información que suministra sobre la sociedad».

En consecuencia, lo que se castiga penalmente es ocultar o suprimir datos o su inclusión ficticia, de forma que las magnitudes económicas que reflejan los estados financieros no permitan conocer la verdadera situación económica de la entidad; no se comete cuando se incorporan juicios de valor, de los que no puede afirmarse la falsedad, sino el acierto o el error y «el trabajo del auditor consiste en dar una opinión sobre si los estados financieros formulados por los Administradores de la Entidad representan, en su conjunto, la imagen fiel de la situación financiera y de los resultados de la Entidad de acuerdo con la normativa contable vigente en cada momento».

Queda, por tanto, fuera de ámbito de la responsabilidad penal la aplicación de criterios contables opinables, las discrepancias en cuanto a la interpretación del marco normativo contable aplicable en cada momento o el excesivo optimismo (usando la misma terminología empleada por los peritos judiciales) en las estimaciones realizadas por los administradores respecto a la evolución de los activos o su deterioro. Si esto es así para los administradores, tanto más para los auditores que se limitan a revisar la razonabilidad de dichas estimaciones conforme al marco normativo de aplicación¹⁵. En términos generales, podrá acudir a la cooperación necesaria en el delito de falsedad por parte del auditor cuando vaya más allá de su rol y adapte su conducta a la comisión de la falsedad por parte de los administradores. Aquí esencialmente estamos ante casos en los que el auditor se implica en la comisión del delito, bien aconsejando a los administradores cómo confeccionar las cuentas para «pasar» el control de auditoría, como ocurrió en el caso del Fórum Filatélico, bien prometiendo incondicionalmente un informe favorable, como ocurrió en el caso Arte y Naturaleza¹⁶.

2. En la protección penal del orden socioeconómico dibujado por el legislador de 1995, el tipo del balance fraudulento o de manipulación de

¹⁵ PASTOR MUÑOZ, N. / ROBLES PLANAS, R., «Sobre la responsabilidad penal del auditor...», 2021.

¹⁶ *Ibidem*.

cuentas anuales ha alcanzado la hegemonía como «delito societario» en el art. 290 CP¹⁷.

La descripción típica del art. 290 («Los administradores, de hecho o de derecho, de una sociedad constituida o en formación, que falsearen las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios, o a un tercero, serán castigados con la pena de prisión de uno a tres años y multa de seis a doce meses. Si se llegare a causar el perjuicio económico se impondrán las penas en su mitad superior») parece limitarse a los administradores, lo que supondría que el auditor será a lo sumo un *extraneus* partícipe.

La caracterización del art. 290 CP como delito de infracción de deber significa que únicamente el obligado especial que incumpla sus deberes extrapenales podrá responder como autor. No obstante, la mayoría de la doctrina y la jurisprudencia admiten la posibilidad de que el sujeto que no reúne las características exigidas al obligado especial pueda entrar en el ámbito obligacional, a través de las distintas formas de participación establecidas por el legislador, de inducción, cooperación necesaria y complicidad, sometiéndoles a los principios que rigen la participación: unidad del título de imputación, accesoriedad limitada¹⁸..., además, la consideración del sujeto no obligado como partícipes permite aplicar lo dispuesto en el art. 65.3 CP, conforme al que el inductor o el cooperador necesario en el que no concurren las condiciones, cualidades o relacio-

¹⁷ También podría tratarse de otros delitos, por ejemplo, el delito del artículo 282 bis CP castiga a los administradores de hecho o de derecho de una sociedad emisora de valores negociados en los mercados de valores que, con la finalidad de captar inversión, depósitos, o la colocación del activo u obtener financiación, falseen la información económico-financiera contenida en los folletos de emisión o las informaciones que la sociedad debe publicar y difundir conforme a la legislación del mercado de valores.

¹⁸ «El principio de accesoriedad -decíamos en las SSTS 390/2014, 13 de mayo y 1394/2009, 25 de enero- «no se explica por la relación entre el partícipe y el autor material, sino por la acción que uno y otro protagonizan. Para que pueda haber accesoriedad es indispensable que exista un hecho principal típicamente antijurídico. El que ese hecho de relevancia jurídico-penal pueda ser atribuido a una persona concreta o que aquélla a la que inicialmente se imputaba resulte absuelta, en nada afecta a la afirmación de accesoriedad. Lo decisivo, insistimos, es la existencia de una acción típicamente antijurídica que opera como delito de referencia para el fundamento de la accesoriedad. La imposibilidad sobrevenida de enjuiciamiento del autor principal, por una u otra razón, no erige un obstáculo insalvable para el enjuiciamiento del copartícipe. Llevado el razonamiento de la defensa a sus últimas consecuencias, habríamos de aceptar que en un supuesto, por ejemplo, de asesinato en el que hubieran resultado procesados el autor material y varios cooperadores necesarios, el fallecimiento del primero obligaría al sobreseimiento de la causa respecto de los restantes. En el descriptivo relato de los hechos probados se expresan con claridad los elementos que definen el delito principal que sirve de referencia para estructurar el principio de accesoriedad, así como la contribución aportada por el recurrente, quien por ello pudo perfectamente defenderse, con independencia de que por la rebeldía de unos o la falta de identificación de otros no haya sido posible el enjuiciamiento de todos los responsables». (STS 827/2012, 24 de octubre).

nes personales que fundamentan la responsabilidad del autor, podrá ser objeto de la rebaja de la pena conforme a los arts. 63 y 65.3 CP¹⁹.

El tipo objetivo de la participación requiere que el partícipe efectúe una intervención accesoria que se manifieste como creación de un riesgo no permitido que contribuya a la efectividad del hecho del autor (lo relevante es la causación, la contribución al resultado, debiendo de calificarse su aportación, como relevante o no, para merecer la imputación como cooperador necesario o como cómplice)²⁰, excluyendo, al parecer la posibilidad de que puedan ser autores del delito especial.

¹⁹ En la doctrina se discute si la existencia de una circunstancia específica de atenuación para los *extraneus* inductores y cooperadores necesarios en el art. 65.3 implica que los cómplices siguen la regla general del art. 63 (que impone también la rebaja en un grado de la pena) o que precisamente la especialidad al no mencionarse expresamente las consecuencias sería la atipicidad de la figura de complicidad del *extraneus*. Para Bacigalupo resulta discutible la aplicación del art. 65.3 CP. La atenuación se fundamenta en que en el *extraneus* partícipe no concurre el deber que fundamenta la responsabilidad del autor del delito especial propio, pues en tales casos no ha infringido el deber del que no era sujeto, pero en el caso del auditor entiende que está sujeto a un deber de veracidad equivalente al del administrador, por lo que no se le debería atenuar la pena, pues infringe con su participación un deber equivalente al del autor del delito especial. Para la mayoría de la doctrina, sin embargo, la atenuación es procedente pues el deber infringido en el tipo es el deber propio del administrador y no otros deberes ajenos al tipo.

²⁰ La jurisprudencia de esta Sala ha admitido que en los delitos especiales puedan incriminarse la intervención de personas no afectadas por la condición especial de autoría que el tipo penal requiere. Desde la Sentencia de 18 de enero de 1994, caso de la construcción de Burgos, y la Sentencia de 24 de junio de 1994, la jurisprudencia del Tribunal Supremo modificó su anterior doctrina, afirmando la posibilidad de participación de extraños en delitos con elemento especiales de autoría, por la vía de la inducción o por la vía de la participación necesaria en delitos especiales, como el delito de prevaricación, superando la anterior concepción por la que se consideraba que la participación de extraños en delitos especiales era impune. En la Sentencia del 18 de enero de 1994 se argumenta, que es evidente que por el número 1 del artículo 358, -en la actualidad artículo 404, - y es generalizable a todos los delitos especiales-, no puede imputarse un delito de prevaricación a quien no sea funcionario público, como no habrá delito de prevaricación judicial, si quien dicta la resolución no es un juez. Ello es claro y no necesita de mayores precisiones. Habría usurpación de funciones, o el delito que correspondiera, pero, desde luego, no prevaricación. Sin embargo, la solución es distinta en los supuestos de inducción o cooperación necesaria, también participaciones no necesarias, de un extraño con un autor en que sí concurren las circunstancias establecidas en el tipo penal. Si la participación del extraño es cooperación ello supone participación en acto ajeno, y en este sentido puede mantenerse, con parte de la doctrina científica, que no se requiere del sujeto, a diferencia de la autoría propiamente dicha, la calidad que al autor del número primero del artículo 14, en la actualidad artículo 28, exige el tipo penal. Continúa el argumento de la Sentencia afirmando «llevado el tema expuesto al caso de la presente casación hay que decir que quien conociendo la condición de funcionario del sujeto activo llamado a decidir, le inclina decisivamente a dictar una resolución manifiestamente injusta, induce a prevaricar y es autor, en consecuencia, por el número dos de artículo 14, en la actualidad 28, del Código Penal, lo mismo que el que presta su indispensable colaboración a la realización de tal delito comete, como autor del número 3 del artículo 14, en la actualidad 28, tal figura penal». Argumentación que es trasladable a quien aporte a la desviación de caudales públicos un informe técnico mendaz, preciso y relevante, que es el presupuesto

Se ha señalado que el auditor asume una posición de garante clara de la imagen fiel de las cuentas anuales, que ha de canalizar a través de un informe de auditoría veraz, confeccionado de acuerdo con los principios y normas contables y de auditoría²¹, sin embargo, ¿podemos considerarle garante legal y responsable en comisión por omisión de las consecuencias que para terceros pueda tener la falsedad contable inadvertida? En Alemania, el STGb ha admitido que hay determinadas posiciones de garantía que superan las obligaciones legales del interviniente, cuando hay un peligro cuya evitación corresponde a la empresa en su conjunto (refiriéndose a la responsabilidad de directivos o posiciones intermedias como podría ser la del *Compliance Officer*)²². También desde la doctrina algunos autores abogan por la responsabilidad del partícipe omitente como garante una vez que su contribución ha salido de su ámbito de dominio²³.

No podemos trasladar dichos presupuestos de la responsabilidad por omisión impropia al auditor externo: el auditor no forma parte de la empresa y tampoco es funcionario público con un especial deber de impedir la producción del resultado, por lo que resulta complicado hacerle responder por el resultado producido por el mecanismo empresarial por no haberlo evitado, al menos desde los requisitos del art. 11 CP.

La responsabilidad del auditor como autor mediato podría sopesarse en aquellos supuestos en los que su informe inveraz hiciera caer en error a la Junta Directiva que aprueba finalmente las cuentas como instrumento que actúa sin dolo. La jurisprudencia, si bien la ha admitido la posibilidad de la autoría mediata respecto de los delitos que no sean de propia mano, no la admite en delitos de infracción de deber (como la prevaricación administrativa o judicial, el falso testimonio, etc.) como en nuestro caso donde únicamente el *intraneus* podría realizar el tipo.

Sin embargo, esta afirmación debe matizarse cuando, por ejemplo, en la STS 249/2023, de 11 de abril, abordando un caso de malversación

del libramiento de fondos, pues esa mendacidad, precisa y relevante, es causal al desvío de fondos ilícitos.

²¹ La Ley le impone el deber jurídico de intervenir en un proceso fundamental de la vida societaria, con relevancia en el mercado, como es el de elaboración de las cuentas anuales, atribuyéndole el deber de redactar un informe clave en el marco de las exigencias legales que pretenden garantizar la limpieza de este proceso. Estos deberes vienen acotados por el legislador obligando al auditor a ceñirse a un proceso de confección del informe, que queda sujeto a unas estrictas exigencias de proceder, contenido y forma, al igual que determinando las cualidades que debe reunir este profesional de forma ineludible para participar en todo este proceso. Se atribuye así a estos profesionales la relevante tarea de protección del interés público y de garantía de las cuentas anuales.

²² La sentencia del caso del espray para cuero (también denominado caso «Lederspray» o «Erdal»), pronunciada por el BGH el 6 de julio de 1990 justificó una responsabilidad por omisión impropia del fabricante sobre la base de una conducta previa contraria a deber.

²³ Por ejemplo, VACCHELLI, E.: «La aportación individual a la obra colectiva», *InDret*, n. 3/2021, pp. 100-137.

de caudales públicos, ejemplo paradigmático de delito de infracción de deber, se afirma que hay que diferenciar aquellos delitos de infracción de deber en los que se produce la conjunción entre la realización de un acto injusto, que se corresponde con la categoría normativa de la infracción del deber, y un acto de disposición económica (acto patrimonial) mediante actos de disposición de caudales públicos, causalmente relacionados entre sí. Y afirma el Tribunal la posibilidad de acudir a la autoría mediata porque el autor mediato, funcionario público, utiliza a otro funcionario público, el cualificado, para la disposición de los caudales públicos mediante una infracción del deber del sujeto cualificado que actúa sin conocimiento de la ilicitud de su conducta, y lo que persigue el mediato es la realización del acto de disposición económica.

De esta forma, mantiene la STS que en los delitos que se agotan en la mera infracción del deber, el carácter especialísimo de la infracción del deber que solo compete a quien efectivamente infringe el deber impediría la aplicación de la autoría mediata. Por el contrario, en los delitos en los que junto a la infracción del deber se produce un desvío patrimonial, es posible la autoría mediata pues el sujeto que utiliza al cualificado lo que persigue efectivamente es el desvío patrimonial y para ello se utiliza para infringir el deber.

Aparte de las consecuencias que puede tener sobre la garantía que supone la tipicidad como límite a las conductas de autoría, resulta complicado aplicar esta construcción a la intervención del auditor, puesto que su contribución es posterior a la elaboración de la falsedad documental que realizan necesariamente los administradores.

A pesar de valorar positivamente la posibilidad de acudir a la autoría mediata de *extraneus* en delitos de infracción de deber (postura mantenida en el caso por la Abogacía del Estado), sin embargo, la STS 249/2023, de 11 de abril se decanta por la autoría directa (coautoría) en aplicación de la teoría del dominio del hecho. Afirma el Tribunal que la aportación a la realización del hecho es de tal importancia que, infringiendo su deber, disponen *de facto* de los caudales públicos²⁴. De esta forma, el Tribunal Supremo ha elaborado el concepto de «funcionario que detenta de hecho los fondos malversados» para subsumir su conducta en la autoría de los delitos especiales propios (caso de unos funcionarios que instrumentalizan a través de engaño al funcionario que tenía facultades de disposición

²⁴ El fundamento de los delitos de los funcionarios públicos radica en la inobservancia del deber de probidad, junto a otras especificidades derivadas de la naturaleza pública de los caudales y las posiciones de garantía de tutela de interés pública consagrados en el art. 103 CP. En este caso, los funcionarios que formalmente no tienen facultad de disposición de los caudales públicos serían autores por el dominio del hecho que tienen de la acción, y detentadores de hecho de los caudales públicos que son malversados, pues su aportación a la realización del hecho es el de tal implicación que, infringido su deber, disponen de facto, de los caudales públicos.

de los fondos que actúa sin dolo, para llevar a cabo una malversación²⁵). Y precisa que «lo trascendente no viene determinado por el formalismo de la atribución normativa de las competencias respecto de la custodia de los caudales, sino por el hecho de que el funcionario tenga verdaderas facultades de disposición sobre los mismos, que le haya venido facilitada por su condición de servidor público, y que le permita en la práctica, cualquiera de las conductas contenidas en la norma, la sustracción para sí o el consentimiento en la sustracción por tercero de esos caudales».

En estos supuestos en los que se podría discutir la calificación de la conducta como coautoría o como cooperación necesaria resulta especialmente relevante una acción que supone, por la infracción del deber y el dominio de la acción relevante, para determinar que el sujeto entonces tiene el dominio funcional del hecho y puede ser calificado como coautor o bien como cooperador necesario (y entonces aplicársele las consecuencias del art. 65.3 CP) o cómplice (y determinar entonces si se le aplican las consecuencias del art. 63 o bien se determina su impunidad por colaboración en el tipo especial).

Al igual que hemos visto al inicio cómo la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo en materia de responsabilidad civil extracontractual considera decisiva la intervención del auditor en el proceso de elaboración de las cuentas anuales, pues al emitir su opinión técnica válida o rechaza las cuentas anuales formuladas por los administradores y con esta actuación se convierte en un medio de garantía de la imagen fiel de la sociedad y de la información económica trasladada por las cuentas anuales; también la Sala Segunda del TS afirma dicha esencialidad del informe. La STS de 29 de julio de 2002 (caso Banesto) sobre la participación del auditor (*extraneus*) en el delito especial del art. 290 como cooperadores necesarios: «al realizar la fiscalización externa de la contabilidad, colaboran y se prestan a la formación de unas cuentas anuales o balances falseados»²⁶. La STS de 23 de febrero de 2018 (caso Afinsa), resuelve que la aportación del

²⁵ La STS 633/2020, de 24 de noviembre, señala que «el delito de malversación de caudales públicos tiene como presupuestos: «a) La cualidad de autoridad o funcionario público del agente, concepto suministrado por el CP, bastando a efectos penales con la participación legítima en una función pública; b) una facultad decisoria pública o una detentación material de los caudales o efectos, ya sea de derecho o de hecho, con tal, en el primer caso, de que en aplicación de sus facultades, tenga el funcionario una efectiva disponibilidad material; c) los caudales han de gozar de la consideración de públicos, carácter que les es reconocido por su pertenencia a los bienes propios de la admón. Administración, adscripción producida a partir de la recepción de aquéllos por funcionario legitimado, sin que precise su efectiva incorporación al erario público; y d) sustrayendo -o consintiendo que otro sustraiga- lo que significa apropiación sin ánimo de reintegro, apartando los bienes propios de su destino o desviándolos del mismo» (STS 1051/2013, de 26 de septiembre).

²⁶ En la misma línea la STS 552/2005, de 9 de mayo afirma la posible participación delictiva del *extraneus* a título de inductor, cooperador o cómplice en el 290 CP. La STS de 19 de abril de 2012, reconociendo la categoría de los delitos de infracción de deber de

auditor que avala con su informe unas cuentas que ocultan la imagen fiel de la empresa tiene el carácter de necesaria por su relevancia (cooperador necesario), ya que dicho informe es un elemento de seguridad de enorme trascendencia para la correcta valoración de la información suministrada por las sociedades a través de la publicidad de sus cuentas anuales. En palabras de PASTOR MUÑOZ / ROBLES PLANAS, «ciertamente, dado que el control del auditor no es exhaustivo (se emplea, por ejemplo, la técnica del muestreo; los documentos para el análisis son los puestos a disposición por la sociedad; etc.) aquel no garantiza que a las cuentas inveraces les quede vedada la entrada en el tráfico jurídico, pero si se trata de un filtro capaz de bloquear la entrada de las que se presenten determinados síntomas de no reflejar fielmente la imagen de la sociedad (concretamente: los síntomas diagnosticables mediante el cumplimiento de las normas técnicas de auditoría)»²⁷.

La conducta del auditor será esencial en la comisión delictiva si, ante la alteración grave de la imagen fiel que deben representar las cuentas anuales, tergiversa el informe de auditoría en beneficio de la entidad que lo ha contratado. El informe de auditoría constituye una fase del proceso de elaboración de las cuentas anuales que determinará la posibilidad de continuar o no hasta la consumación del delito, por lo que en el supuesto de que se detecte una conducta fraudulenta de los administradores, el auditor que no incluye salvedades en el informe, coadyuva de forma clara a la ejecución del delito.

Los deberes legales extrapenales atribuidos al auditor implican la necesidad de analizar en conjunto, desde la suscripción del contrato de auditoría, hasta que concluyen, con la presentación del informe, la labor realizada por el auditor. Además la aportación del auditor sólo cobra trascendencia en una actuación conjunta, es decir, el auditor no puede trabajar solo sino que debe colaborar con otros profesionales para poder elaborar su informe de auditoría: consultores, asesores fiscales y, en su caso, auditores internos, con los que debatirá la regularidad jurídica de los criterios adoptados en la elaboración de las cuentas anuales, motivo por el cual, la actuación de los auditores viene también delimitada por el nivel de implicación de estos profesionales, la información que les faciliten y su posible participación también en la comisión del delito.

Esta perspectiva del conjunto nos permitirá entender mejor el contenido del informe de auditoría y si contiene defectos relevantes, que pueden ser extrínsecos y subsanables (que no impedirían que el informe pudiera ser considerado globalmente válido) o intrínsecos (que afecten a los elementos de comprobación y de opinión técnica). Por otra parte,

forma expresa, afirma la aplicación al *extraneus* como cooperador necesario de la pena atenuada conforme con lo dispuesto en el art. 65.3 CP.

²⁷ PASTOR MUÑOZ, N. / ROBLES PLANAS, R., «Sobre la responsabilidad penal del auditor...», 2021.

las cuentas anuales elaboradas por los administradores (cuidado porque las posibles irregularidades de alguno de los documentos contables de la sociedad pueden resultar subsanados en otros (libros de contabilidad, cuentas anuales, cuentas de pérdidas y ganancias, memoria anual, etc. Es decir, la Auditoría de Estados Financieros no es una Auditoría de fraude, por lo tanto, no se puede esperar que encuentre cuestiones vinculadas a un fraude porque no está pensada para eso. Como decíamos al inicio, la función de auditoría tiene sus limitaciones y seguro que habrá que acercarla más a las técnicas de un forense, al menos para las grandes corporaciones en las que las 'simples' auditorías —con esas muchas limitaciones— se vienen revelando como claramente insuficientes.

Desde este prisma, las conductas de posible relevancia penal son aquellas en las que el auditor apunta en su informe datos falsos inexactos, tras efectuar la labor de verificación (o incluso sin realizar ningún tipo de verificación) de las cuentas anuales sometidas a su revisión de las que ha resultado una realidad económica diferente lo que supone tergiversar los datos que manejan la sociedad, socios y terceros que confían en el contenido del informe para la toma de decisiones con la consiguiente causación de perjuicios que producirían la adopción de decisiones basadas en datos falsos.

Para que pueda considerarse entonces una aportación esencial, la discrepancia de lo manifestado en el informe con la realidad ha de ser de suma relevancia. No se puede pasar por alto el hecho de que el informe de auditoría contiene una opinión técnica, puesto que su emisión es el principal deber del auditor tras verificar las cuentas anuales, y en este sentido se puede cuestionar que dicha opinión o valoración pueda constituir verdaderamente una conducta típica.

Por lo tanto, la conducta del auditor que emita un informe en el que de forma grave se emite una opinión técnica distorsionada o que omita datos claves para aprehender la situación en la que se encuentra la sociedad, se calificará como una contribución esencial (propia de una contribución de cooperador necesario). En caso de que el informe contenga falsedades que, sin embargo, no alteren gravemente la imagen fiel de la sociedad, no podremos considerar que ha realizado ningún tipo de contribución.

La Sentencia de instancia del Caso Pescanova²⁸, para justificar su condena a título de cooperación necesaria, se remite (de forma maquinales e igualmente poco aplaudible ante la falta de fundamentos descriptivos de esa cooperación en el caso concreto) a la doctrina del Tribunal Supremo sobre este particular (aunque citando sólo la STS 23 de febrero de 2018, caso Afinsa). Dicha doctrina resuelve que la aportación del auditor

²⁸ SAN 14/2020, 6 de octubre.

que avala con su informe unas cuentas que sabe que ocultan la imagen fiel es necesaria por su relevancia. En ese sentido, el Supremo atribuye al informe de auditoría la condición de elemento de seguridad de enorme trascendencia para la correcta valoración de la información suministrada por las sociedades a través de la publicidad de sus cuentas anuales.

4. El tipo subjetivo

Sin embargo, las dificultades para el efectivo castigo de estos sujetos no suele deberse a la determinación de su aportación objetiva, pues la comprobación de que el informe no había reflejado la situación de falsedad de las cuentas puede ser comprobado cómo más o menos dificultad, sino al aspecto subjetivo de su contribución al delito, pues, no es extraño que los auditores aleguen desconocer completamente la falsedad que existe en las cuentas que supervisan, o al menos algunos aspectos esenciales, siendo éste el principal argumento de su defensa pues de aceptarse conseguirán la absolución; habida cuenta de que, como regla general los delitos por los que puede ser imputado sólo se tipifican a título doloso (siendo excepcional la tipificación de la imprudencia, salvo quizás alguno como el blanqueo de capitales). Dolo más necesario aun para la condena del partícipe pues, al menos para la mayoría de la doctrina, sólo es punible la participación dolosa en delito doloso (ver, por todas, STS 25-6-10).

Así, para que las falsedades o artificios contables puedan encajarse en un delito debe existir dolo, es decir, la persona debe ser plenamente consciente de que comete una falsedad o, en el caso del auditor externo que no elabora las cuentas, debe conocer la falsedad y, aun así, permitirla y ratificarla con sus informes.

El auditor podrá responder únicamente en los casos que intervenga dolosamente en la comisión del tipo del art. 290 CP (cuando de forma intencionada muestra en el informe conclusiones y opiniones técnicas que no se corresponden con la realidad constatada del análisis de las cuentas anuales y desconoce la imagen fiel, a sabiendas de que está actuando de forma grave y contraria a las normas de auditoría y a la normativa societaria). No habrá dolo cuando el auditor haya contrastado con datos objetivos la opinión emitida y tiene la verdadera creencia de que la información es veraz, aunque posteriormente se pruebe errónea.

a) Cuando el auditor es consciente —plena o eventualmente— de que está realizando o colaborando en un hecho típico. Por lo que se refiere a la eventual responsabilidad penal como inductor o cooperador de quien no ostenta la condición de administrador de la compañía, la doctrina y la jurisprudencia la han condicionado a la concurrencia de ciertos requisitos propios de toda forma de participación en el delito y, particularmen-

te, a la existencia de un concierto de voluntades que debe ser previo o coetáneo a la conducta típica.

Los supuestos de mayor gravedad serán aquellos en los que exista connivencia entre el administrador y el auditor, y el auditor permita de forma dolosa la formulación por el administrador de unas cuentas anuales fraudulentas. En estos casos lo relevante no es si el auditor cumple su deber de denunciar y todos los deberes de diligencia en la detección del fraude, sino que se convierte en una pieza más de la trama delictiva, el informe de auditoría pierde su valor como tal y se presenta como un vehículo más de transmisión de información societaria adulterada²⁹.

La STS 89/2023, de 10 de febrero (caso Pescanova), considera imposible atribuir cualquier tipo de responsabilidad penal al auditor cuando no conste, de manera inequívoca y precisa, que éste «tuviera conocimiento de las irregularidades contables tan extensamente glosadas, ni de que el mismo hubiera en algún momento resuelto sumarse al plan diseñado por el Presidente de la empresa auditada, de forma idónea para causar un perjuicio a ésta, a alguno de sus socios o a un tercero (artículo 290 del Código Penal) o con el propósito de captar inversores o depositantes, colocar cualquier tipo de activo financiero u obtener financiación por cualquier medio (artículo 282 bis)».

Precedentes jurisprudenciales en los que sí ha existido condena, revelan connivencia con los autores del delito (y como sucedió en los casos Fórum Filatélico —STS 688/2019 de marzo— y Arte y Naturaleza —STS 94/2018 de 23 de febrero—, en los que recayó condena y los auditores estaban en connivencia con los directivos también condenados: los auditores cobraban en B de las sociedades auditadas, mandaban mails aportando ideas para que no se descubriese el fraude piramidal, etc.).

El alcance penal de la labor de auditoría es más complejo de concretar cuando no existe connivencia entre administradores y auditor³⁰.

b) La situación opuesta se presenta cuando el auditor en ningún momento se ha representado estar contribuyendo a un hecho ilícito o lesivo de intereses ajenos. En estos supuestos su conducta debe limitarse al ámbito civil y contractual.

Pero entre ambas posibilidades encontraremos supuestos dudosos en los que habrá que optar entre la calificación de la conducta como dolosa

²⁹ Las conductas del auditor que, sin connivencia con los administradores, constituyen un cumplimiento defectuoso de la *lex artis* de la auditoría implican un incumplimiento de la normativa extrapenal.

³⁰ Si el auditor actúa dolosamente, autónomamente y al margen de la administración, para algunos autores su conducta no podrá calificarse como de delictiva (por ausencia de acuerdo), sin embargo, podría calificarse de un acuerdo tácito o bien de una contribución dolosa no concertada (el CP no exige acuerdo). El problema se me plantea en cuanto a los móviles para actuar de tal forma.

(quizás dolo eventual) o impune (cualquier tipo de imprudencia, incluso la consciente). Debemos tener en cuenta que nuestro CP no incluye un concepto de dolo y que, salvo supuestos concretos, el tipo doloso admite el dolo eventual, que permite castigar como dolosos aquellos casos en los que el sujeto simplemente se representa la posibilidad (más fácil si esta es elevada) de estar contribuyendo al hecho delictivo; cuando asume la posibilidad del resultado (depende de la teoría que se utilice). Por ejemplo, cuando las cuentas son evidentemente falsas.

¿Qué ocurre en los supuestos en los que a pesar de que los datos aportados (falsos) pasan las comprobaciones propias de la diligencia debida a un auditor, sin embargo, éste mantiene la seria sospecha de que son falsas y que no debería emitir un informe favorable?

Es decir, aquellos casos en los que, si bien el auditor sospecha que está colaborando en un hecho ilícito, o incluso delictivo, dicha sospecha no llega a concretarse.

¿Y qué calificación debería merecer la conducta del auditor que no evidencia la falsedad de los documentos aportados por no haber realizado la más mínima verificación de las cuentas?

Estos casos son los problemáticos, pues, engloba casos en los que el auditor ha actuado con la conciencia de que sea posible que esté colaborando en hechos delictivos, pero su representación no alcanza el grado de concreción que exigen los conceptos más extendidos de dolo -y, en particular, el «doble dolo»- en relación con los elementos que configuran el tipo objetivo efectivamente realizado por el autor.

4.1. ¿La impunidad como respuesta insatisfactoria?

Podemos cuestionarnos la existencia de problema alguno, negando sencillamente que en tales supuestos la impunidad del auditor sea en absoluto una respuesta insatisfactoria. En tal sentido cabe argumentar que el auditor que no llega a tener un conocimiento preciso de la falsedad que está corroborando en particular, justamente porque carece de tal conocimiento, no merece ser castigado, una conclusión que, en cierto modo, es la que parece desprenderse de la ley penal vigente interpretada a la luz de la doctrina y jurisprudencia mayoritarias que abogan por la impunidad de la participación imprudente (en delitos especiales o comunes). Esta impunidad puede resultar sin embargo insatisfactoria, en la medida en que el auditor es un profesional y como tal es el filtro exigido por ley a la verificación de las cuentas tiene un deber específico y la infracción de sus deberes de garante facilita la comisión de hechos delictivos y puede dificultar notablemente su esclarecimiento, por lo que parece poco recomendable que no existan estímulos legales que disuadan a los eventuales candidatos a la realización de tales conductas.

Para superar este insatisfactorio tratamiento cabe imaginar las siguientes respuestas:

4.2. Atribución de los conocimientos propios de un auditor medio ideal

En la medida en que los roles profesionales que objetivamente desempeña cualquier sujeto son un indicio para atribuirle determinados conocimientos a partir de reglas de experiencia, al auditor, en tanto que ejecuta el rol profesionalmente, le podrían ser imputados todos aquellos conocimientos con los que, en principio, debe contar quien desempeña semejante rol. Un planteamiento, éste, que parte, obviamente, de la idea de que en el ámbito de la llamada «prueba del dolo» no pretende tanto reconstruirse la realidad psíquica del acusado en el momento de los hechos, como imputarle aquellos conocimientos que se entiende que un concreto individuo, dadas determinadas circunstancias objetivas, necesariamente debe tener.

La atribución en la sentencia de instancia del Caso Pescanova³¹ al auditor externo de una cooperación necesaria en los delitos de falsedad de cuentas anuales y estafa de inversores se basa en que el Tribunal llega al firme convencimiento de que, con la documentación contable que se ha demostrado que BDO tuvo a su alcance, tenía que haber advertido que el resultado positivo que arrojaba la situación financiera de la sociedad no se correspondía con la realidad. Tenía que haber discrepado de la contabilidad de la sociedad, poniendo de manifiesto todas las incoherencias, descuadres de cifras e inexactitudes que reflejaban sus papeles de trabajo.

La sentencia de instancia asume implícitamente sin ofrecer una justificación expresa y lúcida del elemento subjetivo (dolo) en la persona del auditor, afirmando que éste actuó con dolo directo de primer grado respecto al falseamiento de las cuentas y, al menos, con dolo eventual respecto al conocimiento del circuito delictivo que finaliza con el perjuicio económico a los inversores.

Es decir, la sentencia no puede confirmar (puesto que no hay prueba de ello) que BDO conociera de principio a fin el plan fraudulento maquinado por el Presidente de Pescanova con la connivencia de otros miembros de la compañía. Tampoco que actuara con la voluntad finalista de que la sociedad captara inversores como culmen de dicho fraude. Pero concluye que el auditor emitió sus informes de auditoría sin salvedades y

³¹ SAN 14/2020, 6 de octubre.

confirmó que la sociedad ofrecía una imagen fiel de su situación económica pese a conocer que no era así.

Sin embargo, aunque la prueba del dolo se conciba en términos adscriptivos, basada en la experiencia social, precisamente esa misma experiencia pone de manifiesto que también los auditores pueden ser engañados por los administradores y no detectar el fraude. (interesante en este punto la STS 25 de junio de 2010, que califica de «en exceso abierta» la atribución de conocimientos a un sujeto a partir del simple desempeño de un cargo social).

En tal sentido debe matizarse que, si bien la ocupación profesional de un sujeto es un indicio significativo de que cuenta con ciertos conocimientos, para que tal indicio permita sostener, a partir de la experiencia, que dicho sujeto ha conocido determinados hechos, el ejercicio de dicha ocupación debe contextualizarse de acuerdo con las circunstancias de cada caso. De otro modo se corre el peligro de confundir los deberes de conocimiento jurídicos -que fundamentan el castigo de la imprudencia- con el «deber conocer» propio de la experiencia, desdibujando los límites entre imprudencia y dolo y convirtiendo en dolosos hechos que nadie cuestiona que deben ser tratados como imprudentes.

4.3. *Inclusión de la ignorancia deliberada en el dolo*

En términos generales esta doctrina viene a sostener la equiparación, a los efectos de atribuir responsabilidad subjetiva, entre los casos de conocimiento efectivo de los elementos objetivos que configuran una conducta delictiva y aquellos supuestos de desconocimiento intencionado o buscado con respecto a dichos elementos. Tal equiparación se basa en la premisa de que el grado de culpabilidad que se manifiesta en quien conoce no es inferior a la de aquel sujeto que, pudiendo y debiendo conocer, prefiere mantenerse en la ignorancia³².

Si bien inicialmente la voluntad del sujeto de no conocer más de lo que ya sabía era considerado por el Tribunal como un mero indicio de la concurrencia del elemento de aceptación que, según la doctrina y juris-

³² En las últimas décadas esta teoría ha desempeñado en los Estados Unidos un importante papel en el castigo de los delitos vinculados con el narcotráfico, donde es frecuente que las figuras delictivas aplicables exijan que el sujeto obre «con conocimiento» de la naturaleza estupefaciente de las sustancias con las que trafica. En los sistemas del *common law*, que desconocen la figura del dolo eventual, la doctrina de la ignorancia deliberada permite castigar en aquellos casos en los que, sin tener un conocimiento cierto de la clase de sustancias que está transportando, puede concluirse que el acusado obró en la sospecha más o menos fundada de que podían ser drogas tóxicas, pero prefirió no cerciorarse de ello. Precisamente han sido los delitos contra la salud pública, junto con el blanqueo de capitales, la principal vía de entrada de esta doctrina en Derecho español.

prudencia dominantes, exige el dolo eventual, en numerosas resoluciones posteriores la «voluntad de no saber» se ha convertido para la Sala Segunda en un auténtico sustitutivo del conocimiento.

En algunos supuestos, esta doctrina ha permitido al tribunal superar los problemas de prueba ante las alegaciones en descargo del desconocimiento de determinadas circunstancias objetivas.

La Sentencia de instancia del caso Pescanova³³ para fundamentar la condena de BDO afirma categóricamente que, tras el análisis de la prueba practicada en el juicio, BDO llevó a cabo una dejación (en ocasiones absoluta) del deber de control sobre las funciones estatutariamente asumidas y no advirtió de que las cuentas contenían irregularidades significativas a pesar de conocerlas. Considera que la colaboración imprescindible del auditor en la ocultación del estado patrimonial de Pescanova está probada por: 1) en el caso de los créditos documentarios, una de las pruebas de que el auditor no hizo su trabajo es que no advirtió que las cifras no cuadraban con otros datos que tenía a su alcance; 2) en el caso de las operaciones con las sociedades instrumentales, una de las pruebas de esa dejación de funciones es que los testigos de BDO reconocieron en el plenario que no hicieron ningún análisis de las sociedades instrumentales y el auditor reconoció que no controlaron las tarifas de venta; 3) en el caso de *factoring*, una de las pruebas de la falta del mínimo rigor profesional es que BDO no controló si Pescanova había cumplido con la obligación esencial que los contratos de *factoring* establecían para la cedente y que impedía que pudiera hablarse de un *factoring* «sin recurso», etc.

Sin embargo, aunque la anterior doctrina permite evitar la impunidad, su plena asunción por el Derecho penal español suscita algunas dudas, no tanto de compatibilidad con la legalidad vigente (puesto que el ordenamiento penal español, a diferencia de otros sistemas jurídicos, no contiene una definición específica de dolo), sino porque la equiparación entre ciertos casos de ignorancia deliberada y de dolo sigue suscitando un problema serio de proporcionalidad, al tratar igual al individuo que actúa con pleno conocimiento de la clase de conducta en la que está colaborando y al que sólo lo hace ignorando deliberadamente algunos aspectos de tal conducta, ello aun cuando en el caso del segundo la indiferencia mostrada hacia el interés lesionado sea sensiblemente inferior³⁴.

³³ SAN 14/2020, 6 de octubre.

³⁴ En realidad, este problema no se plantea exclusivamente a propósito de la ignorancia deliberada, sino que tiene sus causas en los propios pilares del vigente sistema de imputación subjetiva y su interpretación mayoritaria. Sin ir más lejos, *se constata también en la plena equiparación entre dolo directo y dolo eventual*, que lleva a tratar igual los casos de realización intencionada o con pleno conocimiento de una conducta delictiva y los supuestos de comisión de un hecho típico con una mera representación de la posible concurrencia de sus elementos, ello aun cuando las diferencias de necesidad de pena que suscitan uno y otro caso son notables. Sin embargo, hoy por hoy este dilema sólo puede resolverse, parcialmente y no sin cierto esfuerzo, en el ámbito de la determinación de la

4.4. Tipificación expresa

Una vez delimitados los deberes extrapenales de los auditores, y todas las cuestiones más relevantes en torno al informe de auditoría, llega el momento de plantear de *lege ferenda* si es aconsejable acometer algún tipo de modificación del Código Penal que incluya de forma expresa la conducta del auditor como autor de un tipo penal específico o bien la modificación de determinados tipos penales, el art. 260 CP sin ir más lejos, incluyendo en la definición expresa del posible sujeto activo del delito, además del administrador, al auditor. El entendimiento correcto del deber extrapenal puede constituir así la pieza necesaria del engranaje sobre el que se debe asentar la configuración de un posible tipo que comprenda la responsabilidad penal del auditor. Y otra decisión a tomar es si dicho tipo penal específico también debe tipificarse a título de imprudencia (aunque, si no se recoge para los administradores...).

Ya en el Proyecto de Ley de 2007 se propuso precisamente la reforma de dicho art. 290 CP para extender su ámbito de aplicación a los auditores, pero no fue acogido por el Legislador: «Los administradores, de hecho o de derecho, de una sociedad constituida o en formación, que falsearen las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios, o a un tercero, serán castigados con la pena de prisión de uno a tres años y multa de seis a doce meses. Las mismas penas se impondrán a los auditores que incumpliendo sus obligaciones y conociendo la falsedad de las cuentas anuales u otros documentos a los que se refiere el párrafo anterior, emitieran informe favorable sobre ellos. Si se llegare a causar el perjuicio económico se impondrán las penas en su mitad superior»³⁵.

pena, aunque los tribunales no parezcan en la práctica muy dispuestos a ello. La solución definitiva debería pasar por una redefinición general del sistema de imputación, tanto en la ley como en la ciencia penal, que reconozca como generalmente punibles ciertas configuraciones subjetivas (dolo eventual, algunas modalidades de ignorancia deliberada), pero con unas consecuencias punitivas menos severas que otras formas de dolo.

³⁵ La Exposición de Motivos del Proyecto de 2007: «Por su parte, la falsificación de balances y cuentas se resuelve con una nueva redacción del artículo 290 del Código Penal, que encabeza la lista de los delitos societarios, y que hasta el presente ofrecía una fórmula lacónica en su expresión, y estrecha en su alcance tanto en lo que atañe a los sujetos protegidos como a la clase de perjuicios que pueden causarse. En su lugar se introduce una descripción que además de ser acorde con las exigencias del mercado, amplía poderosamente el radio de acción de la tutela penal al castigar el falseamiento de cuentas apto para causar un perjuicio económico a la Sociedad o a sus socios o accionistas, burlando su derecho a los legítimos beneficios, o para evitar abandonos de accionistas o ventas de acciones. Debe destacarse además que se colma una laguna que venía siendo denunciada por toda la doctrina que había estudiado este delito: la incomprensible ausencia de los auditores cuya intervención es preceptiva y que, pudiendo incurrir en la conducta típica o en su ocultación, eran los grandes ausentes de la previsión legal sin que hubiera razón que lo explicara».

Indudablemente, la inclusión de un tipo específico de autoría para el auditor no puede significar necesariamente que anteriormente la conducta es atípica, pues la tipificación expresa de la conducta puede perseguir otras finalidades aparte de las de cubrir lagunas punitivas (castigar más severamente, evitar dudas sobre su tipicidad, evitar las consecuencias de los principios que rigen la participación, por ejemplo).

4.5. *Aplicación del delito de organización o grupo criminal (art.570 bis y ter CP)*

Finalmente, a partir de la reforma de 2010 cabe plantearse la posibilidad de aplicar al auditor el delito de organización y/o grupo criminal previstos, respectivamente, en art.570 bis y ter CP. Así, la actuación de estos sujetos quedaría abarcada por el delito de organización criminal interpretando que el auditor pasa a integrarse o a participar activamente en agrupaciones humanas formadas por un mínimo de dos sujetos que tienen por objeto la comisión de delitos. El hecho de que para cometer dolosamente este delito baste con conocer que existe un fin delictivo sin necesidad de precisar el concreto delito a cometer simplifica notablemente los problemas de imputación subjetiva.

5 Bibliografía

- BACIGALUPO ZAPATER, E.: «Responsabilidad de los auditores, causalidad e imputación objetiva: sobre las SSTs (1^a) 798/2008 y 869/2008 y (3^a) de 16 de mayo de 2008», *Diario La Ley*, n. 7137, 2009.
- BAJO FERNÁNDEZ, M.: «El futuro de la auditoría en España», en *Jornadas sobre el futuro de la auditoría en España*, Madrid, 12 y 13 de mayo de 1981, Coord. Leandro Cañibano Calvo, 1982, pp. 135-152.
- CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales: tratamiento penal de la información societaria inveraz*, JM Bosch, 2003.
- DÍAZ-MAROTO Y VILLAREJO, J. / BAJO FERNÁNDEZ, M.: «La responsabilidad penal del auditor», *Partida doble*, ISSN 1133-7869, n. 2, 1990 (Ejemplar dedicado a: *La auditoría que viene*), pp. 28-34.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N.: «La responsabilidad de la auditoría por falsedad contable: chivo expiatorio a cordero pascual», *Diario La Ley*, n. 100018, 2022.
- PANTALÓN PRIETO, F.: *La responsabilidad civil de los auditores: extensión, limitación, prescripción*, Cuadernos Civitas, Aranzadi, 2016.
- PASTOR MUÑOZ, N. / ROBLES PLANAS, R.: «Sobre la responsabilidad penal del auditor de cuentas por el delito de falseamiento del artículo 290 del Código penal», *Diario La Ley*, n. 9977, 2021.

PRATS WESTERLINDH, C.: «Responsabilidad penal de los auditores. El informe de auditoría falso», *La Ley penal: revista de derecho penal, procesal y penitenciario*, n. 54, 2008, pp. 46-59.

RUANO MOCHALES, T.: *La responsabilidad de los administradores y de los auditores en el proceso de elaboración de las cuentas anuales: la posición de garante en el ámbito penal*, Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters Aranzadi, 2017.

VACCHELLI, E.: «La aportación individual a la obra colectiva», *InDret*, n. 3, 2021, pp. 100-137.

