

Relevancia penal de la denuncia del empleado contable a la Hacienda Pública de las anomalías en la contabilidad de su principal

(A propósito de la S. 22 marzo 1962)

MIGUEL BAJO FERNANDEZ

Profesor Agregado de Derecho penal

I. HECHOS

La Sentencia 22 marzo 1962 del Tribunal Supremo, enjuicia los siguientes hechos: «El procesado, J. P. O., desempeñaba el cargo de contable de M. L. U., que tenía una fábrica de guantes en esta capital..., existiendo entre don M. y el procesado J. P. O. una gran amistad por llevar el procesado la contabilidad de la fábrica a su satisfacción... Surgieron desavenencias entre aquéllos con motivo de una reclamación contra el procesado P. O..., apareciendo que la contabilidad de don M. L. la llevaba el procesado J. P. y como ayudante E. P., y los libros de contabilidad en lugar de tenerlos en la fábrica los llevaron a la calle de A., en donde tenían los procesados otra contabilidad, y con este motivo ambos encartados se enteraron, por los diversos documentos de la contabilidad particular del referido M. L., de secretos contables del referido comerciante, y como se encontraban en malas relaciones decidieron hacer uso, de común acuerdo, de los documentos, presentándolos el procesado E. P. en la Delegación de Hacienda acompañados de un escrito firmado por él y denunciando diversas defraudaciones al erario público cometidas por el señor L., y dando lugar a que al comerciante se le instruyera expediente por Defraudación».

La Audiencia condenó a ambos procesados por delito de descubrimiento y revelación de secretos del artículo 497 del Código penal, condena que fue confirmada por el Tribunal Supremo.

II. EL PROBLEMA

Quiero reducir el presente comentario a dos de las múltiples cuestiones que suscita este interesante supuesto de hecho. En primer lugar, y dando por supuesto que en el caso reseñado se produce una auténtica revelación o descubrimiento de secretos a que se refieren los artículos 497 y ss. del

Código penal, requiere una cierta atención el descubrimiento de secretos que versan sobre objeto ilícito. En segundo lugar, interesa estudiar si el comportamiento contrario del contable, es decir, la no revelación de las anomalías contables realizadas por mandato del principal, pueden integrar el delito fiscal del actual artículo 319 del Código penal.

III. EL SECRETO QUE VERSA SOBRE OBJETO ILICITO

1. Consideraciones generales

En relación con los comportamientos a que se refieren los artículos 497 a 499 del Código penal, discute la doctrina si cabe el deber jurídico del sigilo cuando el secreto versa sobre objeto ilícito. En otras palabras, si puede considerarse que el secreto al que se refiere la Ley es tanto el que tiene un objeto lícito como ilícito.

A mi entender, la postura negativa generalizada a todos los comportamientos del capítulo VII, Título II del Código penal, según la cual los secretos cuyo objeto atente al Derecho o la moral no están protegidos, no puede ser mantenida. Una postura de esta índole sostiene Alamillo al decir que «no pueden considerarse como secretos meritorios de protección jurídica los intereses inmORALES» (1). Pienso, por el contrario, que sólo cabe responder a la cuestión según el bien jurídico protegido en cada precepto. Si el descubrimiento o revelación del secreto sigue lesionando el bien jurídico protegido, pese a que incide sobre un objeto ilícito o inmoral, no será posible negar su relevancia jurídica.

Es indudable que el deber de mantener el secreto persiste, v. gr. frente al delito de traición del artículo 122, número 6, del Código penal, aunque el objeto sea ilícito, si su descubrimiento lesiona la seguridad exterior del Estado. Lo mismo habrá de decirse en los casos en que la Ley protege la esfera de intimidad personal, como en el artículo 497 (2). En este sentido, observa Crespi que la revelación de un hecho contrario a Derecho o a la moral puede ser idóneo para lesionar el honor, las relaciones familiares o las de comercio, añadiendo que no suele haber interés en mantener reservado un hecho que redundaría en propia alabanza y honor (3). De ahí que las SS. 5 diciembre 1958 y 9 marzo 1974 hayan castigado conforme al artículo 497 a quienes lesionaron la esfera de intimidad ajena mediante la apertura de cartas, pese a que en el primer caso era objeto del secreto las relaciones amorosas ilícitas entre un hombre casado y una mujer soltera y en el segundo estaba referido a expresiones ofensivas para la nación española y su régimen político.

(1) ALAMILLO, *El secreto médico profesional*, ANUARIO DE DERECHO PENAL, 1950, pág. 85.

(2) J. M. RODRÍGUEZ DEVESA, *Derecho penal español. Parte especial*, Madrid, 1977, pág. 295, entiende que en el artículo 497 no hay restricciones en cuanto al secreto que lo mismo puede referirse a hechos inmORALES como meritorios.

(3) A. CRESPI, *La tutela penale del segreto*, Palermo, 1952, págs. 32-33.

El problema varía en el caso del secreto industrial del artículo 499. Este precepto protege la capacidad competitiva de la empresa en el mercado (4). Sólo un falso entendimiento de este objeto de protección puede permitir decir que resulta lesionado por la revelación de un secreto sobre objeto ilícito (por ejemplo, un método de adulteración de alimentos). Gómez Segade ha destacado el claro paralelismo que existe entre las normas que protegen el secreto industrial (entre las que se encuentra el artículo 499) y las que luchan contra la competencia desleal (5) y, dado que el Estatuto de Propiedad Industrial (art. 115, 2) considera nulas las patentes con objeto contrario al orden, la seguridad pública, la ley o las buenas costumbres, igualmente el secreto industrial que versa sobre objeto ilícito debe considerarse indigno de protección (6). No hay que olvidar que las Leyes que protegen el mercado lo hacen por dos razones: por defensa del consumidor y por defensa del libre juego de contratación, de modo que se consiga una competencia leal sin que nadie obtenga situaciones de privilegio mediante comportamientos abusivos. De ahí que no tenga sentido que el artículo 499 proteja el secreto que versa sobre objeto ilícito.

Así, pues, conforme a lo dicho no hay obstáculo para considerar punible la revelación de secretos que versan sobre objeto ilícito cuando se trata de proteger la esfera de intimidad. Por el contrario, si se trata de secretos industriales, cuyo descubrimiento sólo es punible si lesiona la capacidad competitiva de la empresa, carece de relevancia a efectos de punición el descubrimiento de secretos que versan sobre objetos ilícitos.

Ahora bien, la aplicación de este criterio al supuesto de hecho que comentamos exige aclarar la cuestión relativa a si el secreto contable es secreto industrial.

2. *El secreto contable como secreto industrial*

El secreto industrial a que se refiere el artículo 499 del Código penal ha de entenderse como equivalente a secreto empresarial o secreto de la empresa (7). Esta equivalencia se utiliza en diversos textos legales. Por poner el ejemplo más característico bastaría citar los artículos 1, 2 y 4 del Estatuto de Propiedad Industrial, que al referirse a la protección de la propiedad industrial equiparan las expresiones industria y comercio. El adjetivo industrial que utiliza el artículo 499 no responde a un deseo de restricción a los secretos relativos a la producción, sino a un arcaísmo de lenguaje. Normas más modernas protectoras también del llamado secreto industrial utilizan otras expresiones más actualizadas para abarcar los secretos relativos a la actividad empresarial. Por ejemplo, la Ley de Contrato de Trabajo de 26 enero 1944, en su artículo 72 habla de «secretos de explotación y del negocio»; el p. 2, artículo 6, Ley de Cogestión 21 julio 1962, .

(4) Vid. M. BAJO FERNÁNDEZ, *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*, Madrid, 1978.

(5) J. A. GÓMEZ SEGADE, *El secreto industrial* (Prólogo de Fernández Novoa), Madrid, 1974, pág. 123.

(6) Cfr. GÓMEZ SEGADE, ob. cit., pág. 129.

(7) Manifiestan sus dudas J. M. RODRÍGUEZ DEVESA, ob. cit., pág. 297, y J. A. GÓMEZ SEGADE, ob. cit., págs. 61 a 63.

se refiere a «datos técnicos o económicos sobre la marcha de la empresa que tengan carácter de reservados»; y la Exposición de Motivos de la Ley de Sociedades Anónimas, 17 julio 1951, recoge la expresión «secretos de la empresa» (8).

Pues bien, si nuestro Derecho positivo utiliza la expresión industria en sentido amplio y si la normativa protectora del secreto en el ámbito de la empresa no se restringe al sector de producción, no hay razón para restringir el alcance de la expresión «secreto industrial» del artículo 499.

En este sentido, el secreto contable es secreto industrial, es decir, secreto de la empresa, al igual que lo son, v. gr., los procedimientos de fabricación o montaje, las listas de clientes, proveedores, cálculos de precios, situación financiera de la empresa, proyectos sobre celebración de contratos, etc. El descubrimiento de estos secretos son punibles por la razón de que afecta a la capacidad competitiva de la empresa.

La jurisprudencia mantiene también un concepto amplio de «secreto industrial» frente al artículo 499. Así, la Sentencia 24 septiembre 1968 entendió como secreto industrial los datos técnicos y contables, planos, correspondencia, características de las instalaciones, etc. Y la Sentencia 4 abril 1972, aunque absuelve por diversas razones del delito de descubrimiento de secretos, no parece excluir que las listas de proveedores y clientes, objeto del pretendido secreto, tuvieran el carácter de secreto industrial a efectos del artículo 499.

Así, pues, en el caso que comentamos de secreto contable que versa sobre objeto ilícito debería de aceptarse la impunidad de su descubrimiento si se acepta, como pretendemos defender, que el secreto contable es un secreto industrial y que un descubrimiento de secreto ilícito no lesiona el bien jurídico protegido (capacidad competitiva de la empresa). Sin embargo, la Sentencia que comentamos de 22 marzo 1962, encuentra una base para la punición a la que a continuación me refiero.

3. *Los artículos 497 a 499 como preceptos intercambiables*

La sentencia que comentamos, probablemente porque consideró inviable conforme al artículo 499 un descubrimiento de secreto que versa sobre objeto ilícito, castigó el comportamiento conforme al artículo 497 que, tradicionalmente, se viene entendiendo (junto al artículo 498) como protector de la esfera de intimidad.

No es ésta la única vez que operó de este modo la jurisprudencia. La Sentencia 3 abril 1957 castigó conforme al artículo 497 un caso de descubrimiento de secretos de aplicación mercantil, quizá porque al faltar la relación de dependencia con el titular del secreto el comportamiento sería impune conforme a los artículos 498 y 499. La S. 4 abril 1972, aunque absolvió del delito, discutió el tema respecto al artículo 498 pese a que se trataba de secretos industriales (listas de proveedores y clientes). Por último, la S. 30 septiembre 1929, también absolutoria, discutió el tema de descubrimiento de secretos contables de la empresa frente al artículo 497,

(8) Cfr. GÓMEZ SEGADÉ, ob. cit., págs. 49-50.

quizá porque faltaba la dependencia entre autor y titular del secreto exigible en el artículo 499. Así, pues, cuando se trata de secreto industrial la jurisprudencia ha considerado los tres preceptos como normas mixtas alternativas pudiendo ser aplicables cualquiera de ellos.

La tesis jurisprudencial sobre la intercambiabilidad de los preceptos produce una confusión, no deseable, entre los distintos bienes jurídicos, del capítulo VII relativo a la defensa del secreto, es decir, entre la esfera de intimidad y la capacidad competitiva de la empresa en el mercado. El hecho de que el objeto del delito (el secreto) sea común en todos los preceptos, no impide la radical disparidad de sus bienes jurídicos cuya identificación o afinidad es difícil de descubrir. Por otra parte, esta intercambiabilidad es aún más recusable en la medida en que la punición del hecho varía radicalmente en uno u otro precepto cuando se trata de secretos que versan sobre objeto ilícito.

IV. EL DELITO FISCAL

El hecho de que el comportamiento del contable al cumplimentar el mandato de su principal pudiera estar incurso en el delito fiscal del actual artículo 319, hace todavía más criticable la decisión condenatoria de la sentencia que comentamos.

El comportamiento típico del artículo 319, relativo al delito fiscal, consiste en defraudar a la Hacienda estatal o local en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales. El aspecto nuclear del tipo lo constituye, por tanto, la *defraudación*, que se viene entendiendo por la doctrina en el genérico sentido de la rúbrica del capítulo IV Título XIII del Código penal, es decir, como perjuicio patrimonial causado mediante engaño (9). Este engaño, por otra parte, igualmente se entiende en el sentido genérico que tiene en la estafa. De todo ello se deduce que, al igual que en el delito de estafa, el simple incumplimiento de deberes fiscales es atípico mientras no concurra una concreta *mise en scène* (10), una maniobra falaz susceptible de inducir a error.

Pues bien, el comportamiento del empleado contable en orden a la elaboración de una contabilidad irregular que sirva de cobertura a falsas declaraciones tributarias, liquidaciones inexactas u otra forma de elusión del pago de impuestos, constituye esa *mise en scène* que convierte la simple mentira impune en engaño típico del delito fiscal. Que el contable en tal caso incurra en responsabilidad criminal a tenor del artículo 319 no nos ofrece dudas, si bien sea discutible si su responsabilidad lo sería en concepto de autor o de partícipe.

No puede ser considerado autor en sentido estricto del artículo 319 el contable que se limita, cumpliendo instrucciones del patrono, a llevar una

(9) Cfr. G. RODRÍGUEZ MOURULLO, *El nuevo delito fiscal*, en *Revista Española de Derecho Financiero*, 15-16, 1977, pág. 709; J. CÓRDOBA, *Comentarios al Código penal*, III, Barcelona, 1978, pág. 1012.

(10) Cfr. G. RODRÍGUEZ MOURULLO, ob. cit., pág. 710.

contabilidad falsa como cobertura del engaño a la Hacienda, por la razón: de que no realiza la totalidad del comportamiento típico (maniobra engañosa causante del perjuicio). Su comportamiento sólo podría entenderse, a lo sumo, como coautoría del número 1, artículo 14 (tomar parte directa en la ejecución del hecho) o incurrir en alguna de las modalidades de participación. Hay que tener en cuenta que estamos ante un delito especial en cuanto que sólo pueden ser sujeto activo el deudor tributario o el titular de la ventaja fiscal, según se trate de la primera o de la segunda modalidad del delito (11). Habrá que tener en cuenta, por tanto, la especificidad de tratamiento de la coautoría y participación en los delitos especiales.

V. CONCLUSION. LA EXIMENTE 11 DEL ARTICULO 8

A mi juicio, la denuncia a la Hacienda pública de las irregularidades contables que ocultan una defraudación, de ningún modo puede considerarse como delito de descubrimiento de secretos por la razón de que, tratándose de secretos industriales con cuya protección se pretende amparar la capacidad competitiva de la empresa, no es digno de protección el secreto que versa sobre objeto ilícito. Pero, además, si resulta que el comportamiento del contable que elabora, por mandato del principal, una contabilidad falsa como cobertura a una defraudación a la Hacienda, es un comportamiento punible conforme al artículo 319 Código penal, no se alcanza a comprender cómo la revelación al sujeto pasivo del delito fiscal (la Hacienda pública) de la existencia de tal maniobra engañosa puede constituir delito de revelación de secretos. La impunidad del comportamiento tiene un doble fundamento: bien la atipicidad por tratarse de secretos que versan sobre objeto ilícito, o la exclusión de la antijuricidad por concurrencia de ejercicio de un derecho o cumplimiento de un deber.

La jurisprudencia ha negado la eximente del número 11, artículo 8, en Sentencia 8 marzo 1974, en un supuesto de apoderamiento y apertura de carta ajena cuyo contenido, ofensivo para la nación española y su régimen político, fue denunciado en la comisaría de policía. La exclusión de la eximente se fundaba en considerar dudosa la obligatoriedad del deber de denunciar cuando «se ha de nutrir a expensas de quebrantar el derecho a la intimidad personal y el secreto a la correspondencia». Ahora bien, negar la eximente en supuestos de defensa de la esfera de intimidad y proceder, por tanto, al castigo resulta aceptable porque, de un lado, en estos casos la Ley sigue protegiendo los secretos, aunque versan sobre objetos ilícitos y, de otro lado, porque el artículo 497 del Código penal exige la previa realización de un comportamiento de apoderamiento difícilmente justificable por un deber de denunciar sobre todo cuando el apoderamiento va acompañado de apertura de correspondencia.

Sin embargo, el caso que nos ocupa es distinto por muy diversas razones. En primer lugar, porque se trata de un secreto industrial en cuyo caso la Ley no protege el secreto que versa sobre objeto ilícito. En segundo lugar, porque no se exige el previo apoderamiento de objeto alguno, bastando con

(11) Sobre esto vid. M. BAJO FERNÁNDEZ, ob cit., Cap. XI, III, 1, B y VIII.

el simple descubrimiento del secreto. En tercer lugar, porque si el autor no revela el secreto contable su comportamiento puede quedar incurso en el delito del artículo 319. Estos tres argumentos obligan a considerar aplicable la eximente de cumplimiento de un deber de denunciar conforme a los artículos 259 y 264 LECr., en relación con el 11, número 8, o, si se quiere, de ejercicio legítimo de un derecho.

No lo ha entendido así la sentencia que comentamos de 22 de marzo 1962 so pretexto de que en el supuesto de hecho se incumple el elemento subjetivo de la causa de justificación de ejercicio de un derecho. En efecto, la condena quiere explicarse porque «el móvil que les indujo a ello (s. c. la denuncia) no fue simplemente el ejercitar una acción pública y ciudadana, sino el de perjudicar al repetido don M». Así, pues, se está exigiendo para la eficacia de la eximente 11 del artículo 8, que el autor opere con la finalidad exclusiva de ejercitar un derecho o cumplir un deber, lo que implica una concepción de la antijuricidad excesivamente subjetiva. Quienes partimos de una concepción objetiva de la antijuricidad creemos necesario para reconocer la existencia de un elemento subjetivo en el injusto o en las causas de justificación, que la Ley se manifieste en este sentido, y, a mi juicio, no es éste el caso del número 11 del artículo 8.

