

**INFORMACIÓN
FINANCIERA**

Autores:

**Miguel Ángel Villacorta
Hernández**

Universidad Complutense de Madrid

*Todos los
delitos de
naturaleza
mercantil
alrededor
de la*

CONTABILIDAD



Existen tres delitos de naturaleza mercantil vinculados con la contabilidad. El primero, incluido dentro de los delitos contra la intimidad, es el de violación del secreto contable; otro es el de falsedad del estado contable para alcanzar la situación concursal; y por último, de carácter societario, es el de falsedad en documentos contables. En este trabajo se analiza la situación doctrinal, legislativa y jurisprudencial de los dos primeros.



El carácter secreto de la contabilidad está establecido por cuatro normas. La primera de ellas, el artículo 32.1 del Código de Comercio (CCom), señala que “la contabilidad de los empresarios es secreta”, sin perjuicio de las excepciones establecidas en las leyes para proteger ciertos intereses jurídicos.

Por otra parte, el artículo 232.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC) regula el deber de secreto de los administradores, que engloba asimismo el secreto acerca de la contabilidad: “los administradores, aun después de cesar en sus funciones, deberán guardar secreto de las in-

formaciones de carácter confidencial, estando obligados a guardar reserva de las informaciones, datos, informes o antecedentes que conozcan como consecuencia del ejercicio del cargo, sin que las mismas puedan ser comunicadas a terceros o ser objeto de divulgación cuando pudiera tener consecuencias perjudiciales para el interés social”.

Además, el art. 54.2.d) del Estatuto de los Trabajadores (ET) permite incluso despedir al trabajador en los supuestos de trasgresión de la buena fe contractual y abuso de confianza, entre los cuales sin duda se encuentra la violación del carácter secreto de la contabilidad.

Por último, el art. 13.I Ley de Competencia Desleal dispone que “se considera desleal la divulgación o explotación, sin autorización de su titular, de secretos industriales o de cualquier otra especie de secretos empresariales a los que se haya tenido acceso legítimamente, pero con deber de reserva, o ilegítimamente”.

A PESAR DE ESTAR PLENAMENTE ESPECIFICADO EL CARÁCTER SECRETO DE LA CONTABILIDAD, NO EXISTE NINGÚN APARTADO EN EL CÓDIGO PENAL QUE REGULE EL DELITO DE VIOLAR EL SECRETO

A pesar de que el carácter secreto de la contabilidad está plenamente especificado, la regulación penal del secreto contable no es clara, pues no existe ningún apartado que expresamente regule el delito de violar el secreto de la contabilidad. Por su importancia, debería estar especificado de forma directa y concreta, pero aun sin que esto ocurra, con la redacción actual del Código Penal (CP), el delito contable está indirectamente penado como supuestos específicos de los delitos relativos al mercado y los consumidores (art. 279 CP) y del descubrimiento y revelación de secretos (art. 199.I CP).

La regulación penal del secreto contable es dual porque la llevanza de la contabilidad y la elaboración de la documentación contable permite conocer datos industriales, competenciales y empresariales de la persona jurídica a la que lleva su contabilidad (por ejemplo, condiciones contractuales de acuerdos), pero también datos personales de los miembros de la organización (por ejemplo, derivados de facturas de viajes, cenas o alojamientos). Los primeros están regulados por el art. 279 CP y los segundos por el art. 199.I CP.

La STS 09-10-2000 realizó esa diferenciación al distinguir que el acusado se apoderó de los datos reservados y confidenciales de la asociación “referentes a contabilidad, proyectos, presupuestos, gastos e ingresos”, así como datos e información referente a los socios “domicilios, teléfonos y cuentas bancarias donde se descontaban los recibos”.

En ambas situaciones, la acción más característica es revelar, que consiste en dar a conocer a otros el contenido de la información reservada. No existiría delito, por tanto, en la divulgación de una información pública o conocida por la mayoría.

ASPECTOS EMPRESARIALES

El primer inciso del art. 279 CP establece que “la difusión, revelación o cesión de un secreto de empresa llevada a cabo por quien tuviere legal o contractualmente obligación de guardar reserva, se castigará con la pena de prisión de dos a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses”. El legislador debería modificar esta fórmula tan abierta y determinar, claramente, quién tiene la obligación de guardar los secretos (los sujetos que realicen funciones de dirección o cualquiera que tenga una relación laboral), por cuánto tiempo (mientras que dure la relación con la empresa, o se prolonga después de terminada la misma y, en este caso, hasta cuando) y, lo más importante, qué se entiende por secreto de empresa (los secretos industriales, los comerciales o todos ellos).

Respecto al sujeto obligado a guardar los secretos, éste es un delito especial propio porque sólo pueden cometerlo quienes estén en posesión de una información que debe mantener oculta. El sujeto activo tiene que haber conocido el secreto en virtud de su posición dentro de la empresa y como consecuencia de las tareas que le son propias. La alternativa más adecuada es considerar a todos los sujetos que tengan una relación laboral o de dirección con la empresa, entre los que se incluyen los con-

tables y los directores de contabilidad. Respecto al requisito de estar legal o contractualmente obligado a mantenerlo oculto, el trabajador por cuenta ajena (entre ellos, el contable y el auditor) está obligado a guardar reserva por mandato legal del art. 5 a) ET, y pueden existir reservas de origen contractual derivadas, por ejemplo, del *know-how* y de relaciones laborales previas.

Respecto a la dimensión temporal, la doctrina no es unánime, pues hay partidarios de que el secreto debe ser guardado únicamente mientras sea encargado, empleado u obrero (STS 07-06-1962) (STS 23-10-1964) (Rodríguez Devesa, 1995: 337) (González Rus, 2005: 596), mientras que otros consideran que resulta insuficiente limitar el secreto mientras que dure la relación laboral o de dirección (Muñoz Conde, 2007: 505). La cuestión no es sencilla, aunque parece más adecuada la subsistencia de la obligación de guardar secretos aún extinguida la relación jurídica porque si el empleado cesa voluntariamente en su vinculación con el empresario para poder revelar su secreto, la protección penal a tal secreto sería inútil. En todo caso, habrá que valorar, en primer lugar, la importancia y trascendencia del secreto y, en segundo lugar, la necesidad de endurecer la posición jurisprudencial cuando un sujeto extinga su relación laboral, de forma intencionada, para comerciar con la información confidencial.

La consumación del delito sí está clara porque se produce con la difusión, revelación o cesión de un secreto de empresa; no es necesaria ninguna consecuencia posterior (es una modalidad de peligro concreto que se consuma con la revelación del secreto). No es necesario que la información revelada hubiera sido comprendida por el revelador del secreto, ni que la revelación hubiera sido llevada a cabo para producir un perjuicio económico.

La clave del contenido penal del delito está en el concepto de secreto de empresa,

incluido en el art. 279 (y 278.1) CP, pero que no ha sido definido, ni especificado sus características, legislativa ni jurisprudencialmente. Además, puede existir confusión terminológica porque la doctrina y la jurisprudencia utilizan términos muy similares.

En general, los tribunales suelen utilizar la denominación “secreto industrial” (STS 07-06-1962) (STS 14-11-1964) (STS 19-02-1969) (STS 11-03-1981) (STS 01-04-2002) (STS 14-07-2003) (STS 10-06-2004) (STS 04-03-2005) (STS 14-03-2007) (STS 23-05-2007) (STS 12-05-2008) (STS 16-12-2008) (STS 10-06-2009) (STS 27-12-2010) (STS 11-02-2011) o “secreto empresarial” (STS 29-10-1999) (STS 16-02-2002) (STS 20-04-2006) (STS 08-10-2007) (STS 12-05-2008) (STS 23-07-2010). En otras ocasiones se alude a “secreto empresarial relativo a clientela” (STS 25-02-2009), “secreto relativo a la explotación y negocios” (STS 01-06-1979) (STS 01-06-1979) (STS 26-11-1979) (STS 08-06-1981) (STS 21-11-1984), “secreto respecto a la propiedad industrial” (STS 18-02-1959), “secreto respecto a la idea económico-comercial” (STS 03-04-1957), “secreto de fabricación” (STS 23-10-1964) (STS 22-04-2005) (STS 05-03-2007), “secreto industrial y comercial” (STS 24-04-1989) (STS 24-04-1989) (STS 10-06-2004) (STS 23-05-2007), “secreto sobre el *know-how*” (STS 24-10-1979) (STS 01-04-2002) (STS 22-04-2003) (STS 15-12-2006) (STS 04-11-2008) (STS 27-01-2009) (STS 30-07-2010), “secreto contable” (STS 22-03-1962) (STS 03-11-1998) (STS 21-06-2005) (STS 28-03-2007) o “secreto de la contabilidad” (STS 20-02-1998) (STS 03-11-1998) (STS 03-06-2004) (STS 25-10-2005). Esta dos últimas denominaciones ya nos dan un primer indicio sobre la punibilidad del delito cuando se vulneren los secretos contenidos en la información contable.

Es necesario destacar el acierto técnico de los arts. 278.1 y 279 CP 1995 que, con buen criterio, aluden al “secreto de empresa”, que es un concepto más amplio que

todos los demás. De esta forma, se corrigió el CP 1973 que utilizaba el limitado concepto de "secreto industrial", y lo que es más grave, el art. 285 del Proyecto de Ley Orgánica del Código penal de 23 de septiembre de 1992, que hacía referencia a "un secreto industrial o de empresa", clara equivocación porque todo secreto industrial es un secreto de empresa. La STS 16-12-2009 deja claro que el "secreto de empresa es un concepto más amplio que el de secreto industrial" (concepto no referido al sector donde se desenvuelve la empresa, sino a la actividad industrial).

tancia económica, el titular desea mantener oculta" (González Rus, 2005: 596).

Una información constituye secreto de empresa cuando cumpla tres características: tenga carácter reservado (Troller, 1957: 169) (Gómez Segade, 1974: 61) (Peterson, 1995: 415-436) (Cornish, 1996: 268-280) (Hefermehl, 1999: 1429-1430) (Morón, 2001: 47), exista voluntad de mantenerla en secreto por parte de su titular (Troller, 1957: 171-172) (Gómez Segade, 1974: 61) (Peterson, 1995: 430-456) (Cornish, 1996: 280-285) (Hefermehl, 1999: 1430) (Mo-



El concepto de secreto de empresa engloba los distintos tipos de información que componen las diferentes actividades que se desarrollan en una entidad. Así, el secreto industrial, el secreto comercial, el secreto empresarial relativo a clientela, el secreto relativo a la explotación y negocios, la idea económico-comercial, el secreto de fabricación, el know-how y el secreto contable (o secreto de la contabilidad) son componentes de la categoría más amplia secretos de empresa.

Doctrinalmente el secreto de empresa es definido como "toda información relativa a la industria o empresa que conocen un número reducido de personas y que, por su impor-

rón, 2001: 47) y posea valor competitivo (Troller, 1957: 170) (Cornish, 1996: 268-285) (Hefermehl, 1999: 1429) (Fernández Sánchez: 2000) (Carrasco Andrino: 2000) (González Rus, 2005: 592).

Es necesario incidir sobre el último requisito, pues es el principal filtro para identificar un secreto de empresa. Una información será secreto de empresa siempre que afecte a la capacidad competitiva de la empresa, un bien que debe ser protegido del delito. Por ello, sólo puede considerarse secreto de empresa las informaciones que realmente tengan la entidad suficiente para lesionar la capacidad competitiva de la empresa.

Todos los datos de carácter organizativo, industrial y empresarial de una empresa privada en libre competencia, que cumplan esas tres condiciones (carácter reservado, voluntad de mantenerla en secreto por parte de su titular y afectación a la capacidad competitiva de la empresa) deben estar protegidos por el art. 199 CP. No obstante, si el secreto tiene un objetivo ilícito, ya sea penal o administrativo, no tiene sentido la protección del secreto, y su revelación no sería objeto de ese delito.

El concepto secreto de empresa debería entenderse de forma amplia; no sólo los secretos puramente industriales o técnicos (fórmula de un producto, plano de una máquina, diseño de una instalación), sino también los datos comerciales (listado de productos, clientes, proveedores, vendedores, agentes, comisionistas, empleados claves, ingenieros, proyectos previstos, campañas de publicidad en preparación, estrategias comerciales), los datos de capital intelectual (humano, organizativo y relacional) y, por supuesto, los datos económico-financieros (presupuestos, ratios, desviaciones) y contables.

La jurisprudencia ha admitido alguno de los componentes de esa visión amplia del secreto de empresa: la SAP Barcelona (Secc. 6ª) 26-10-1991 protege *“la estrategia comercial, por ser una información que podría perturbar el equilibrio competencial del mercado”*.

Algunos autores opinan que los datos puramente contables, como son los que dan a conocer la situación económico-financiera de la empresa o sus relaciones con la hacienda, no pueden considerarse como secreto de una empresa, sino más bien como *“datos reservados de la intimidad del empresario individual o del empresario colectivo, cuyo descubrimiento o revelación estaría tipificado entre los delitos contra la intimidad de los arts. 197 y 200”* (Muñoz Conde, 2007: 268). No parece adecuada esta idea porque el contable maneja mucha información

(por ejemplo, cuantía y condiciones de las deudas de la empresa, o la inclusión en un listado de morosos) y los datos contables no sólo tienen relación con datos individuales de personas de la organización, sino que la labor del contable es tan amplia que le permite conocer datos vitales sobre los puntos débiles y fuertes de la gestión de la organización. Acertados son, por el contrario, los comentarios de que si el secreto afecta a los datos sobre la situación financiera o fiscal de la empresa, pueden ser objeto del delito en la medida que pueden *“afectar la capacidad para competir”* (Morón: 1999) (Morales: 2011a) o *“la capacidad competitiva de la empresa en el mercado”* (Martínez-Buján, 2005: 121). Sin duda, la información que manejan los contables actualmente es tan diversa y relacionada que puede afectar a la capacidad competitiva de la empresa en el mercado, por lo que todos los datos que poseen los contables, de carácter organizativo, industrial y empresarial que tengan la entidad suficiente para lesionar la capacidad competitiva de una empresa privada deben estar protegidos por el art. 279 CP.

ALGUNOS AUTORES OPINAN QUE LOS DATOS PURAMENTE CONTABLES NO PUEDEN CONSIDERARSE COMO SECRETO DE UNA EMPRESA, SINO MÁS BIEN COMO “DATOS RESERVADOS” DE LA INTIMIDAD DEL EMPRESARIO

El profesional contable puede incurrir en un delito por difusión, revelación o cesión de un secreto de empresa tipificado en el art. 279 CP, pues maneja mucha más información de la que aparece en los estados financieros. Por un lado, porque para realizar las tareas de la contabilidad normalizada consulta y maneja información de contratos y acuerdos, de los que únicamente cita

una mínima parte en los estados financieros. Pero, además, todos los contables no sólo realizan operaciones relacionadas con la contabilidad normalizada, sino que, en mayor o menor medida, tienen que manejar información de contabilidad de gestión, ya sea porque la tienen encomendada simultáneamente como función, o porque el software contable le solicita información de ella para completar el buen funcionamiento de la información integral de la organización (no hay nada más que observar los programas informáticos de gestión que existen en el mercado).

El legislador penal no ha incluido expresamente como un delito autónomo el secreto contable porque no ha tenido en cuenta, o no ha interpretado correctamente, el cambio paradigmático producido en la contabilidad normalizada. La concepción de la contabilidad financiera a lo largo de la historia se ha modificado de forma continua, por lo que cualquier división en etapas es una simplificación de la realidad. Aceptando esto, es posible realizar una clasificación abreviada de la evolución de los paradigmas atendiendo al objetivo de la información, es decir, que las Cuentas Anuales, se utilicen como medio de rendición de cuentas o, por el contrario, su finalidad sea informativa. Así, es posible identificar dos líneas paradigmáticas generales: rendición de cuentas, fundamentado en la necesidad de ofrecer una información de la situación pasada para que el propietario enjuicie la gestión del administrador de la empresa acerca de los recursos que le han sido confiados, y utilidad, que concibe la contabilidad como un sistema de información para la toma de decisiones que maneja, tanto datos económicos como no económicos, tanto pasados como previsibles para el futuro. La concepción generalizada en estos momentos es aceptar el paradigma de utilidad (AAA, 1957) (AAA, 1966) (AICPA, 1973, 13) (FASB, 1978, 14) (ICAS, 1988, 1.5) (ASSC, 1975, 3.2) (IASB (1989, 12) (AARF, 1990, 43) (OECD, 1996, 19) (AECA, 1999, 39), el cual confiere a

la contabilidad normalizada el carácter de sistema de información con el objetivo de ser útil a sus usuarios. Esta postura teórica está representada en múltiples desarrollos: "Usuario Individual", dentro del "Paradigma de Utilidad" (AAA, 1971) (Belkaoui, 1981, 75); y "Sistema de Información" incluido en el "Paradigma Sociológico" (Morgan, 1980, 618). El paradigma de utilidad viene a sustituir al anterior; denominado paradigma antropológico inductivo de Belkaoui (1981) o tradición de investigación de rendición de cuentas de Mattesich (1993). El paradigma de rendición de cuentas es la observación de la contabilidad como el medio de que disponen los administradores para rendir cuentas de su gestión sobre un patrimonio ajeno. El enfoque de utilidad fue empleado por primera vez por AAA (1966, 1) al definir la contabilidad "como el proceso de identificar, medir y comunicar información financiera que permita juicios y decisiones a sus usuarios", aunque el informe Trueblood (AICPA, 1973) constituye el primer documento institucional en el que se reconoce explícitamente el cambio de la consideración de la contabilidad como un medio de rendición de cuentas, hacia el paradigma de utilidad o paradigma de información. Si en la actualidad la contabilidad es un sistema de información para la toma de decisiones que maneja, tanto datos económicos como no económicos, ya sean pasados como previsibles para el futuro, el contable manejará una información amplia con mayor valor estratégico para la empresa y la competencia.

A sí, la STS 22-03-1962, condena al empleado que revela los secretos contables; la SAP Barcelona (Secc. 6ª) 26-10-1991 protege "los documentos que revelen con total claridad la situación económica y financiera en que se encuentra una sociedad en determinado momento coyuntural"; y la STS 21-06-2005 protege el secreto contable, pues con él "se vulnera lo que la jurisprudencia ha denominado confidencialidad o intimidad mercantil, del que es un mero pero cualificado exponente el secreto contable,

previsto en el artículo 32.1 del Código de Comercio" (STS 21-06-2005).

El segundo inciso del art. 279 CP dispone un supuesto atenuado: "Si el secreto se utilizara en provecho propio, las penas se impondrán en su mitad inferior". No existen motivos para atenuar la pena. A pesar de ello, algunos autores buscan argumentos sin estar de acuerdo con la medida: "se evita el riesgo de que se multiplique la divulgación de los secretos si se produce una comunicación en cadena" (Muñoz Conde, 2007: 506).

ASPECTOS PERSONALES

El descubrimiento y la revelación de secretos está tipificado como delito en el Capítulo I (arts. 197-201 CP). En él se tipifica como delito el descubrimiento y la revelación de los secretos documentales (inciso primero art. 197.1 CP), la interceptación de comunicaciones (inciso segundo art. 197.1 CP), el descubrimiento del secreto informático (art. 197.2 CP), el acceso a datos o programas informáticos contenidos en un sistema informático, ya sea por personas físicas o jurídicas (art. 197.3 CP) y, la especial consideración del quebrantamiento del secreto, tanto por razón de oficio o de sus relaciones laborales, como profesional (art. 199 CP). Estos delitos serán aplicables al que descubriere, revelare o cediere datos reservados de personas físicas, pero también jurídicas, sin el consentimiento de sus representantes (art. 200 CP).

En el art. 199.1 CP aparece que "el que revelare secretos ajenos, de los que tenga conocimiento por razón de su oficio o sus relaciones laborales, será castigado con la pena de prisión de uno a tres años y multa de seis a doce meses". Por su parte, en el art. 199.2 CP se señala que "el profesional que, con incumplimiento de su obligación de sigilo o reserva, divulgue los secretos de otra persona, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años, multa de doce a veinticuatro meses e inhabilitación especial para dicha profesión por tiempo de dos a seis años".

El art. 199 CP contiene dos tipos delictivos estrechamente relacionados entre sí; por una parte, la revelación de secretos ajenos llevada a cabo por una persona con una relación laboral con el titular del secreto, en nuestro caso una empresa; por otra, la divulgación de secretos por parte de profesionales especialmente obligados al sigilo o reserva. Ambos delitos son muy parecidos porque ambos protegen la intimidad de personas físicas compuesta de información reservada de carácter personal o familiar; ambos son delitos especiales porque sólo pueden ser sujetos activos las personas relacionadas laboralmente con la empresa; en ambos es necesario que el secreto se conozca en virtud de la relación laboral o profesional y, por último, es preciso que lo divulgue, porque el mero conocimiento no supone delito. A pesar de las similitudes, es necesario identificar correctamente el delito de cada uno de ellos porque las penas en el caso del profesional (art. 199.2 CP) son mayores, pues la obligación de sigilo también es mayor; que en el caso de las laborales (art. 199.1 CP).

LA OBLIGACIÓN DE SIGILO ES MENOR CUANDO SE TRATA DE UNA RELACIÓN LABORAL O DEL EJERCICIO DE UN OFICIO QUE CUANDO SE ESTÁ ANTE UNA ACTIVIDAD PROFESIONAL

Las diferencias entre uno y otro apartado radican en la clase de actividad que desarrolla el sujeto activo: si esta es una relación laboral o se trata del ejercicio de un oficio (por ejemplo, secretaria o tareas domésticas), la obligación de sigilo debe ser menor (tipificación menor) que cuando se trata del ejercicio de una actividad profesional (por ejemplo, médico o abogado). Para diferenciar entre una relación laboral o profesional existen dos criterios, uno sobre la capacitación y regulación y otro sobre la propia naturaleza de la

actividad, que unidos deben marcar el límite fronterizo para diferenciar en cual de los dos apartados del art. 199 incluir a los contables. En el primer criterio, la distinción se deriva de que la actividad profesional tiene *“un Código deontológico y una normativa especial, de carácter disciplinario o colegial, que regula los deberes específicos de sigilo que incumben a la respectiva profesión. Este será el caso de profesiones reglamentadas, cuyo ejercicio requiere un título académico u oficial y la respectiva colegiación”* (Muñoz Conde, 2007: 268), como auditores o médicos. En el segundo criterio, es necesario que la propia relación entre el profesional y el sujeto titular del secreto obligue a éste a revelar sus secretos a aquél, es decir que *“convierta al profesional en confidente necesario, que es lo que le da fundamento jurídico, y no simplemente moral, a la obligación de sigilo y reserva que constituye la base del delito previsto en el art. 199.2”* (Muñoz Conde, 2007: 269). Según este segundo criterio, que parece el adecuado, *“en el caso de los profesionales, el deber de secreto viene impuesto necesariamente por la naturaleza del servicio que prestan, porque el acceso a información reservado de su cliente resulta necesario para el desempeño de su función”* (González Rus, 2005: 374); en el caso del oficio y de la relación laboral, la discreción no viene impuesta por la naturaleza del servicio que se da, sino porque la realización del mismo permite *“acceder a espacio de intimidad ajena que el sujeto de otra forma no habría conocido”* (González Rus, 2005: 374).

Pues bien, la relación laboral de los profesionales contables está regulada por el art. 199.1 CP porque, aunque requiere una capacitación, no exige colegiación, ni el sujeto titular del secreto está obligado a revelar sus secretos al contable. Por el contrario, el auditor estaría sujeto al art. 199.2 CP.

Aunque está claro que el contable tiene una relación laboral objeto del art. 199.1 CP, quedan muchos aspectos sin aclarar porque el artículo ha sido definido de forma poco concreta. Una parte de la doctrina considera que el delito exige una relación de dependencia entre sujeto activo y

pasivo de la que se deriva un deber de lealtad, por lo que sólo serían típicos los casos en que *“el trabajador revela secretos del empresario”* (Díaz-Maroto y Villarejo, 1996: 1190) (Carbonell Mateu y González Cusac: 2004). En nuestra opinión, la protección cubre la totalidad de los secretos que protegen la intimidad de personas físicas: la revelación de secretos de los empleadores por parte de sus empleados, de los empleados respecto a los empleadores, de otros compañeros como consecuencia de compartir ocupación o de los proveedores, clientes, agentes y comisionistas como consecuencia de realizar o haber realizado la actividad. Jorge Barreiro (1996: 317-321) y Morales (2011c: 492) comparten la incriminación de revelación de secretos cuyo titular son terceras personas, ejemplificándolo en los clientes.

El deber de mantener secreto no se acaba con la relación laboral, sino que se extiende más allá de su extinción. Al contrario de las dudas en los secretos de empresa (art. 279 CP), en el que hay que evaluar si lesiona la capacidad competitiva de la empresa en ese momento y en ese mercado, el objeto del art. 199.1 CP son informaciones relacionadas con la intimidad personal o familiar *“que no tienen más caducidad que la que fije el consentimiento del titular”* (González Rus, 2005: 596).

La redacción del art. 200 CP que regula el secreto de las personas jurídicas debería ser más clara ya que es muy confusa en tres aspectos. En primer lugar, afirma que es aplicable a los artículos 197, 198 y 199 CP, que forman el capítulo; sin embargo, expresamente lo limita a tres supuestos: *“al que descubriere, revelare o cedere datos reservados de personas jurídicas, sin el consentimiento de sus representantes”*, cuando en esos tres artículos existen más supuestos de protección. El art. 200 CP debería especificar los supuestos que protege. Con la actual redacción, la alternativa más adecuada es la prudencia de considerar que sólo están protegidas estas tres situaciones.

En segundo lugar, es necesaria interpretar la frase "salvo lo dispuesto en otros preceptos de este Código", en ella se quiere indicar, como no podría ser de otro modo, que el artículo intenta proteger únicamente los secretos de naturaleza personal o familiar, porque los secretos de empresa están protegidos en el art. 279 CP. Para ser más clara, la redacción debería especificar que protege únicamente los secretos de naturaleza personal o familiar.

Por último, existen dudas en el contenido del art. 200 CP. La frase "datos reservados de personas jurídicas" parece indicar que en este artículo se protegen datos de las personas jurídicas, sin embargo, no puede entenderse que se protege la intimidad de las personas jurídicas, porque éstas no tienen intimidad (ni datos de carácter personal o familiar). La intimidad es un bien jurídico "personalísimo", ligado a la existencia del individuo y exclusivo de las personas físicas. Claramente, las personas jurídicas no pueden ser titulares de ningún derecho personal. No obstante, las personas jurídicas están compuestas de personas físicas, y como las personas físicas que las integran sí tienen ese derecho, las personas jurídicas gozan de la protección en las que se manifiesta externamente el ejercicio de algunos derechos fundamentales de carácter personal, en la medida que tales manifestaciones son la expresión de derechos de personas físicas. La protección "constituye la expresión externa del ejercicio de derechos fundamentales de las personas físicas que desarrollan su personalidad o actividad" en el seno de las personas jurídicas (González Rus, 2005: 377). La redacción del art. 200 CP debería aclarar que el objeto son los datos reservados de las personas físicas que forman las personas jurídicas.

DELITO DE FALSEDAD DEL ESTADO CONTABLE PARA ALCANZAR LA SITUACIÓN CONCURSAL

En el art. 261 CP se criminaliza el uso de artificios contables que simulen la situación patrimonial del deudor con el propósito de conseguir la declaración de una situación

concurzal: "el que en procedimiento concursal presentare, a sabiendas, datos falsos relativos al estado contable, con el fin de lograr indebidamente la declaración de aquel" (art. 261 CP).

El sujeto activo puede ser cualquier persona que tenga acceso al procedimiento concursal: un deudor, un acreedor o un tercero. Existe posibilidad de complicidad del perito, auditor o experto que haya elaborado, en connivencia con el autor, una contabilidad falseada.

UNA PARTE DE LA DOCTRINA CONSIDERA QUE EL DELITO EXIGE UNA RELACIÓN DE DEPENDENCIA ENTRE SUJETO ACTIVO Y PASIVO, DE LA QUE SE DERIVA UN DEBER DE LEALTAD

Este tipo penal requiere como elemento intencional inexcusable la directa persecución de un fin concreto: la indebida declaración del estado de insolvencia.

No deben comprenderse en este tipo penal los meros errores de registro sobre la colocación de las distintas partidas en una u otra cuenta dentro de la legislación contable vigente. Por tanto, no alcanza la responsabilidad penal el que, por la aplicación de un criterio interpretativo, registra de forma inadecuada una determinada partida.

El art. 261 CP establece una pena de prisión de uno a dos años y multa de seis a doce meses. Por su parte, el art. 261 bis CP, establece las siguientes penas cuando el responsable del delito sea una persona jurídica: (a) multa de dos a cinco años, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de cinco años, (b) multa de uno a tres años, si el

delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años no incluida en el inciso anterior; (c) multa de seis meses a dos años, en el resto de casos.

NO ALCANZA RESPONSABILIDAD PENAL EL QUE, POR LA APLICACIÓN DE UN CRITERIO INTERPRETATIVO, REGISTRA DE FORMA INADECUADA UNA DETERMINADA PARTIDA

Adicionalmente, cuando lo contemplen los jueces y tribunales, podrán imponer las siguientes penas (art. 261 bis CP, referido al art. 33.7 CP):

- Disolución de la persona jurídica. La disolución producirá la pérdida definitiva de su personalidad jurídica, así como la de su capacidad de actuar de cualquier modo en el tráfico jurídico, o llevar a cabo cualquier clase de actividad, aunque sea lícita.
- Suspensión de sus actividades por un plazo que no podrá exceder de cinco años.
- Clausura de sus locales y establecimientos por un plazo que no podrá exceder de cinco años.
- Prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito. Esta prohibición podrá ser temporal o definitiva. Si fuere temporal, el plazo no podrá exceder de quince años.
- Inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con el sector público y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la

Seguridad Social, por un plazo que no podrá exceder de quince años.

- Intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores por el tiempo que se estime necesario, que no podrá exceder de cinco años (*vid.* art. 33.7 CP).

CONCLUSIONES

La regulación penal española debería modificarse en tres ámbitos. En primer lugar, debería especificar un delito de violar el secreto contable amplio e individualizado, separado del resto de delitos, que incluya todos los aspectos, dimensiones y matices que requiere la problemática penal de los secretos dentro de las organizaciones modernas.

En segundo lugar, debería recoger alguna modificación en los textos, incluidos ahora en los artículos 200 y 279 CP para hacerlos más efectivos. Y por último, debería incluir todas sus dimensiones (y no en algunas como en la actualidad) dentro de los supuestos que permiten la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

La regulación penal del secreto contable no regula el delito de violar el secreto de la contabilidad. Por su importancia debería estar especificada de forma concreta, pero aun mientras que esto no ocurra, con la redacción actual del Código Penal, el delito contable está indirectamente penado como supuestos específicos de los delitos relativos al mercado y los consumidores (art. 279 CP) y del descubrimiento y revelación de secretos (art. 199 CP).

El primer inciso del artículo 279 CP establece que "*La difusión, revelación o cesión de un secreto de empresa llevada a cabo por quien tuviere legal o contractualmente obligación de guardar reserva, se castigará con la pena de prisión de dos a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses*". El legislador debería modificar esta fórmula tan abier-

ta y determinar claramente quién tiene la obligación de guardar los secretos (los sujetos que realicen funciones de dirección o cualquiera que tenga una relación laboral), por cuánto tiempo (mientras que dure la relación con la empresa, o se prolonga después de terminada la misma y, en este caso, hasta cuando) y, lo más importante, qué se entiende por secreto de empresa (los secretos industriales, los comerciales o todos ellos).

El segundo inciso del artículo 279 CP dispone un supuesto atenuado: “Si el secreto se utilizara en provecho propio, las penas se impondrán en su mitad inferior”. Este inciso debería ser eliminado porque no existen motivos para atenuar la pena.

en esos tres artículos existen más supuestos de protección. El art. 200 CP debería especificar los supuestos que protege. Con la actual redacción la alternativa más adecuada es la prudencia de considerar que sólo están protegidas estas tres situaciones. En segundo lugar, es necesaria interpretar la frase “salvo lo dispuesto en otros preceptos de este Código”; en ella se quiere indicar, como no podría ser de otro modo, que el artículo intenta proteger únicamente los secretos de naturaleza personal o familiar, porque los secretos de empresa están protegidos en el art. 279 CP. La redacción debería especificar que protege únicamente los secretos de naturaleza personal o familiar. Por último, existen dudas en el contenido del art. 200 CP. La frase “datos reser-



La redacción del art. 200 CP que regula el secreto de las personas jurídicas debería ser más clara porque en tres aspectos es muy confusa. En primer lugar, afirma que es aplicable a los arts. 197, 198 y 199 CP, que forman el capítulo; sin embargo, expresamente lo limita a tres supuestos: “al que descubriere, revelare o cedere datos reservados de personas jurídicas, sin el consentimiento de sus representantes”, cuando

vados de personas jurídicas” parece indicar que en este artículo se protegen datos de las personas jurídicas; sin embargo, no puede entenderse que se protege la intimidad de las personas jurídicas, porque éstas no tienen intimidad (ni datos de carácter personal o familiar). La intimidad es un bien jurídico “personalísimo”, ligado a la existencia del individuo y exclusivo de las personas físicas. Claramente, las personas jurídicas

no pueden ser titulares de ningún derecho personal. No obstante, las personas jurídicas están compuestas de personas físicas, y como las personas físicas que las integran sí tienen ese derecho, las jurídicas gozan de la protección en las que se manifiesta externamente el ejercicio de algunos derechos fundamentales de carácter personal, en la medida que tales manifestaciones son la expresión de derechos de personas físicas. La protección constituye la expresión externa del ejercicio de derechos fundamentales de las personas físicas que desarrollan su personalidad o actividad" en el seno de las personas jurídicas. El artículo 200 CP debería aclarar que el objeto son los datos reservados de las personas físicas que forman las personas jurídicas.

EL LEGISLADOR DEBERÍA DETERMINAR CLARAMENTE QUIÉN TIENE LA OBLIGACIÓN DE GUARDAR LOS SECRETOS, POR CUÁNTO TIEMPO Y, LO MÁS IMPORTANTE, QUÉ SE ENTIENDE POR SECRETO DE EMPRESA

La responsabilidad penal de las personas jurídicas únicamente podrá ser declarada en aquellos supuestos donde la legislación expresamente haya previsto. El Código Penal vigente lo tiene previsto para los siguientes delitos: tráfico ilegal de órganos (art. 156 bis), trata de seres humanos (art. 177 bis), prostitución y corrupción de menores (art. 189 bis), vulneración de la intimidad (art. 197), estafas y fraudes (art. 251 bis), falsedad del estado contable para alcanzar la situación concursal (art. 261 bis), daños a datos y programas informáticos (art. 264), relativos a propiedad intelectual, al mercado y a los consumidores (art. 288), blanqueo de capitales (art. 302), contra la hacienda pública y contra la seguridad so-

cial (art. 310 bis), contra los derechos de los trabajadores extranjeros (art. 318 bis), de construcción, edificación o urbanización ilegal (art. 319), contra los recursos naturales y el medio ambiente (arts. 327 y 328), vertido y emisiones peligrosas (art. 343), comercialización y tenencia de explosivos, sustancias inflamables o tóxicas (art. 348), tráfico de drogas (369 bis), falsificación de medios de pago (art. 399 bis), cohecho (art. 427), tráfico de influencias (art. 430), corrupción en transacciones comerciales internacionales (art. 445) y terrorismo (art. 576 bis).

El legislador ha creído que en estos supuestos, la posible intervención de las personas jurídicas se hace más evidente. Analizando la repercusión de esta ampliación de responsabilidad a los delitos relacionados con la contabilidad, observamos que no es de aplicación en el delito de difusión, revelación o cesión de un secreto de empresa del art. 279 CP. Sin embargo, tiene una total aplicación en el delito de vulneración de la intimidad, en el que está incluido el delito de violación del secreto contable que vulneren la intimidad de terceros (art. 197 y 199 CP) y en el delito de falsedad del estado contable para alcanzar la situación concursal (art. 261 CP).

El apartado 3 del art. 197 CP establece que, cuando de acuerdo con lo establecido en el art. 31 bis CP una persona jurídica sea responsable de los delitos comprendidos en este artículo, se le impondrá la pena de multa de seis meses a dos años.

El art. 261 bis CP establece las siguientes penas cuando el responsable del delito sea una persona jurídica: (a) multa de dos a cinco años, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de cinco años; (b) multa de uno a tres años, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años no incluida en el inciso anterior; (c) multa de seis meses a dos años, en el resto de casos.

En los artículos citados que regulan los tres delitos se hace referencia a que si se atienden las reglas establecidas en el artículo 66 bis, los jue-

ces y tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las letras b) a g) del apartado 7 del artículo 33 (todas menos la multa). ●

BIBLIOGRAFÍA

- **Accounting Standards Steering Committee** (ASSC) (1975): *The Corporate Report*, ASSC, London.
- **American Accounting Association** (AAA) (1977): *Statement on accounting theory and theory acceptance, Committee on Concepts and Standards for External Financial Report*, AAA, Evanston, Illinois.
- (1971): "The role of the AAA in the Development of Accounting Principles", *Accounting Review*, nº 3. Vol. ILVI, July, Evanston, Illinois.
- (1966): *A Statement of Basis Accounting Theory* (ASOBAT), AAA, Evanston, Illinois.
- (1957): *Accounting and reporting standard for corporate financial statements*, AAA, Sarasota, Florida.
- **American Institute Of Certified Public Accountants** (AICPA) (1973): *Report of the study group on the objectives of financial statement* (Informe Trueblood), AICPA, New York.
- **Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas** (AECA) (1999): *Marco conceptual para la información financiera, Serie principios contables*, septiembre, AECA, Madrid.
- **Australian Accounting Research Foundation** (AARF) (1990): *Objective of general purpose financial reporting, Statements of accounting concepts (SAC)*, nº 2, agosto, AARF, Caulfield.
- **BELKAOUI, A.** (1981): *Accounting Theory*, Haccourt Brace Jovanovich, New York.
- **CARBONELL MATEU, J.C.; GONZÁLEZ CUSSAC, J.L.** (2004): "Delitos contra las relaciones familiares", *Derecho penal. Parte especial*, en Vives Antón, T.S.; Orts Berenguer, E.; Carbonell Mateu, J.C.; González Cussac, J.L.; Martínez-Buján Pérez, C., Tirant lo Blanch, Valencia.
- **CARRASCO ANDRINO, M. M.** (2000): *Protección penal del secreto de empresa*, Cedex, Barcelona.
- **CORNISH, W.R.** (1999): *Intellectual Property. Patents, Copyright, Trademarks and Allied Rights*, Sweet & Maxwell, London.
- **FERNÁNDEZ SÁNCHEZ, M.T.** (2000): *Protección penal del secreto de empresa*, Colex, Madrid.
- **Financial Accounting Standard Board** (FASB) (1978): "Concepts Statement nº 1", *Objetives of financial reporting by business enterprises, november*, Stanford, Connecticut.
- **GÓMEZ SEGADE, J.A.** (1974): *El secreto industrial. Concepto y protección*, Editorial Tecnos, Madrid.
- **GONZÁLEZ RUS, J. J.** (2005): "Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico. Delitos relativos a la propiedad intelectual e industrial, al mercado y a los consumidores", *Cobo del Rosal, M. Derecho penal español. Parte especial*, Dykinson, Madrid, 569-583.
- **HEFERMEHL, W.; BAUMBACH, A.** (1996): "Bestechung von Angestellten UWG §12", *Wettbewerbsrecht, Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb, Zugabeverordnung, Rabattgesetz un Nebengesetze*, 19 Aufl.
- **Institute of Chartered Accountants of Scotland** (ICAS) (1988): *Making Corporate Reports Valuable*, Mc Mommies, ICAS (Research Committee), Kogan Page Ltd, London.
- **International Accounting Standard Board** (IASB) (1989): *Framework for the preparation and presentation of financial statements (NIC M)*, July, IASB, London.
- **JORGE BARREIRO, A.** (1996): "El delito de revelación de secretos (profesionales y laborales)", *Diario La Ley*, nº 4038, 17 de mayo, 317-321.
- **MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.** (2005): *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- **MATTESICH, R.** (1993): "Paradigms, Research Traditions and Theory Nets of Accounting". In M.J. Mumford and K.V. Peasnell, eds., *Philosophical Perspectives on Accounting - Essays in Honour of Edward Stamp*, London, Routledge, pp. 177-220.
- **MORALES PRATS, F.** (2011a): "Libro II, Título XIII: Cap. XIII", *Comentarios a la parte especial del derecho penal*, AA.VV. Quintero Olivares, G. (dir), Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 954-993.
- (2011b): "Libro II, Título XIV", *Comentarios a la parte especial del derecho penal*, AA.VV. Quintero Olivares, G. (dir), Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 1035-1133.
- (2011c): "Libro II, Título X", *Comentarios a la parte especial del derecho penal*, AA.VV. Quintero Olivares, G. (dir), Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 445-518.
- **MORGAN, G.** (1980): "Paradigms, metaphors and puzzle solving in organization theory", *Administrative Science Quarterly*, 605-622.
- **MORÓN LERMA, E.** (2002): "Las sanciones penales en Europa", *Revista Aranzadi de Derecho y Proceso Penal*, Monográfico, nº. 22/2002.
- (2001): *La tutela penal del secreto de empresa, desde una teoría general del bien jurídico*, Universitat Autònoma de Barcelona, Barcelona.
- (1999): *Internet y Derecho penal: Hacking y otras conductas delictivas en la red*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor.
- **MUÑOZ CONDE, F.** (2007): *Manual de derecho penal. Parte especial*, 16ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia.
- **Ordre des Experts Comptables** (OECF) (1996): "Cadre Conceptuel de la comptabilité", *Comité Professionnel de Doctrine Comptable, Revue Française de comptabilité*, nº 278, mai, 17-51.
- **PETERSON, G.R.** (1995): "Trade Secrets in an Information Age", *Houston Law Review*, vol. 32, n.2, pp. 415-456.
- **RODRÍGUEZ DEVESA, J. M.** (1995): *Derecho penal español. Parte general*, Rodríguez Devesa, José María; Serrano Gómez, José María, 18ª ed., Dykinson, Madrid.
- **TROLLER, A.** (1957): "Il segreto industriale en el sistema dei Diritti sui beni immateriali", *Rivista di Diritto Commerciale*, P. I, pp. 169-172;