



LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS AUDITORES

Miguel Bajo Fernández

Catedrático de Derecho Penal de la Universidad Autónoma de Madrid

Julio Díaz-Maroto y Villarejo

Profesor Titular de Derecho Penal de la Universidad Autónoma de Madrid

Sin duda por su novedad, no existe en el ordenamiento vigente una regulación específica de la responsabilidad penal en que pudieran incurrir los auditores. En consecuencia, los autores proceden a repasar las figuras delictivas tradicionales a la luz de las posibles infracciones de los auditores en el desempeño de sus actividades.

1. Introducción

La figura del auditor de cuentas, heredera directa del censor jurado de cuentas del que se hablará en diferentes normas mercantiles (1), se configura en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, como aquél que realiza la actividad de emitir informe acerca de la fiabilidad de la documentación contable de una empresa o entidad mediante a utilización de determinadas técnicas de revisión y verificación. Dicha actividad no se limita a la mera comprobación de que los saldos que figuran en las anotaciones contables concuerdan con los ofrecidos en el balance y en la cuenta de resultados, sino que las técnicas de revisión y verificación de la documentación contable que aplica permiten dar una opinión responsable sobre la contabilidad en su conjunto y sobre otras circunstancias que, afectando a la vida de la empresa, no estuvieran recogidas en dicho proceso. La Auditoría de Cuentas es, por lo

tanto, y así se explica también en el preámbulo de la Ley, un servicio que se presta a la empresa revisada y que afecta e interesa no sólo a la propia empresa, sino también a terceros que mantengan relaciones con la misma. El informe de Auditoría de Cuentas así configurado es un *documento mercantil* (art. 2 de la Ley) con las garantías suficientes para que sea aceptado con plena confianza por la persona que trate de obtener información a través de los documentos contables revisados y verificados por un tercero independiente. La muy abundante y reciente legislación en materia mercantil, novedosa en tantos aspectos, contiene frecuentes remisiones a la Auditoría de Cuentas (2). Obviamente, ello se debe a que uno de los aspectos fundamentales de la profunda reforma mercantil española es el de la publicidad de las cuentas, convirtiendo

(1) Sobre el censor jurado de cuentas, véase M. Bajo Fernández: *Responsabilidad penal de los auditores*, en *El futuro de la auditora en España*-, Fundación Universidad-Empresa, Madrid 1982, págs. 135 y siguientes.

(2) Vid. la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores; la Ley 19/1989 de 25 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de Sociedades; el Real Decreto Legislativo 1.564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas; y el Real Decreto 1.597/1989, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

así a la figura del auditor en pieza fundamental del tráfico económico-jurídico (3). A pesar de la enorme trascendencia que en las actividades económicas actuales tiene, como acaba de señalarse, el informe emitido por el auditor, no existe en el Derecho Penal vigente en nuestro país referencia específica alguna a los auditores de cuentas. Esta ausencia constituye una importante laguna que rápidamente debería ser llenada por el legislador penal, puesto que la Ley de Auditoría de Cuentas sólo prevé sanciones de carácter administrativo para las infracciones cometidas por los auditores en el ejercicio de sus funciones, correspondiendo la potestad sancionadora al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y señalando en el art. 15 que «la responsabilidad civil o penal en la que, en su caso, puedan incurrir les será exigible en la forma que establezcan las leyes».

En este sentido, fue criticado el hecho de que tanto el Proyecto de Código Penal de 1980, en su innovador Título VIII, sobre los delitos socio-económicos como la Propuesta de Anteproyecto del nuevo Código Penal de 1983 en su paralelo título XII, no hiciesen referencia entre los delitos financieros o societarios, a la «hipótesis relativa a los informes falsos de auditoría o de la propia censura de cuentas, tanto si esa falsedad es positiva como si consiste en omitir circunstancias relevantes para el informe» (4). Hay que reconocer que una referencia expresa a los diversos comportamientos de los auditores dignos de represión penal hubiera sido deseable, al igual que se hace en el Derecho Comparado (5).

(3) Vid. por ejemplo, V. M. Garrido de Palma: (os sociedades de capital conforme a la nueva Legislación, Ed. Trivium, Madrid 1989; pág. 169 y siguientes) y J. M. Curto de la Mano, P. Isla Alvarez de Tejera: *Comentarios a la nueva regulación de la Sociedad Anónima*, Ed. ESIC, Madrid 1990, págs. 294 y siguientes.

(4) Vid. J. M. Stampa, E. Bacigalupo: *La reforma del Derecho Penal Económico Español*, Instituto de Estudios Económicos, Informes, Madrid 1989, pág. 68.

(5) Vid. al respecto, F. J. Arana Gondra: *La censura de cuentas en las Sociedades Anónimas*, Madrid, 1970, pág. 194 y siguientes y E. Fernández Martínez: *Material contable XI. La auditoría en el mundo (tendencias actuales)*, Duero-Meeting, Madrid 1981, págs. 59 y siguientes.

La relevancia penal del comportamiento de los auditores debe tratarse, pues, a la luz de las figuras delictivas tradicionales. Aquí vamos a hacer un somero repaso de los comportamientos más interesantes, entre los que hemos seleccionado las falsedades, e incumplimiento de los deberes de denunciar, testificar y mantener secreto y a sus mutuos condicionamientos, para acabar con una referencia a la participación de auditor en los delitos de su cliente (delito fiscal, laboral, insolvencias punibles, etc.).

2. Falsificación

2.1. Análisis de los supuestos

El art. 1.º de la Ley de Auditoría de Cuentas considera infracción grave, entre otras, «la emisión de informes de auditoría de cuentas cuyo contenido no fuese acorde con las pruebas obtenidas por el auditor con su trabajo». Estaríamos pues, ante un posible supuesto de comisión de un delito de falsedad.

Los comportamientos de falsificación punibles se encuentran descritos en el art. 302 del Código Penal, en una enumeración casuística que puede reducirse a los tres siguientes supuestos:

1. Alteración de documento verdadero ya existente (números 1, 6 y 8, art. 302).
2. Constatación falsa de un hecho (números 2, 3, 4 y 5 e inciso segundo del número 7 del art. 302).
3. Creación de un documento totalmente falso (número 9, e inciso primero del número 7, art. 302) (6).

Para que alguna de las modalidades típicas descritas en el art. 302 resulte punible es necesario que concurren ciertos requisitos:

- a) Que la falsificación verse sobre un elemento esencial del documento, b) Que sea idónea para afectar el tráfico mercantil en el sentido de poder hacer incurrir en error a alguien sobre la legitimidad, veracidad o genuinidad del documento, c) Si se trata de documentos privados, que exista perjuicio de tercero o intención de causarlo. Estas exigencias tienen un evidente contenido normativo, que requiere del juez siempre la elaboración de un juicio de valor, lo que otorga al delito de falsificación de un especial relativismo. La alteración de una fecha (por ejemplo, hacer constar una fecha de emisión del documento anterior y posterior a aquélla en la que realmente se emite), sería esencial y constitutivo de falsificación cuando pueda lesionar intereses ajenos, ya que varía el momento de creación, modificación o extinción de una relación jurídica: en otros casos puede carecer de trascendencia alguna.

(6) Vid. J. M. Rodríguez Devesa: *Derecho Penal español*. Parte especial, 12ª ed., revisada y puesta al día por A. Serrano Gómez, Madrid 1989, págs. 979-980. En idéntico sentido, F. Muñoz Conde: *Derecho Penal. Parte especial*, 7ª ed. Valencia 1988, pág. 504.

No podemos hacer aquí un repaso exhaustivo de todas las falsedades posibles en una labor de auditoría (7), sino que nos referiremos a los aspectos más sobresalientes.

El supuesto más común de falsificación sería el de *constatación de datos falsos* subsumible en el número 4 del art. 302 («faltando a la verdad en la narración de los hechos»). En la medida en que los datos falsamente consignados afectan a elemento esencial del documento susceptible de inducir a error, afectando a la buena fe en el tráfico jurídico, el hecho es punible como delito de falsificación. Ahora bien, pese a la exigencia de estos requisitos, hay que reconocer que la redacción de texto legal, en el número 4 del art. 302 es de una amplitud desmesurada, que requiere una interpretación restrictiva que reduzca e ámbito de lo punible a los límites adecuados. : En este sentido hay que advertir, en ; primer lugar, que la expresión legal : «narración» excluye del delito de ' : falsedad las opiniones y juicios de valor. ; Narrar es contar o referir una cosa o un : suceso, y no hay narración de hechos en los dictámenes de los auditores, en : donde se limitan a emitir su opinión ; profesional. De este modo, no sería ' ; punible la censura, mediante la cual un

• auditor declara los estados financieros . como preparados en base a los libros ; de contabilidad y epresentativos de la : situación financiero-patrimonial de la ; empresa, por muy dispar que pudiera presentarse la opinión de otros auditores - o expertos; corno tampoco la opinión , ; positiva o negativa dada cuando, para

- (7) Artículo 302: ... (será castigado el que cometiera falsedad:) 1 . Contrahaciendo o fingiendo letra, firma o rúbrica.
2. Suponiendo en un acto la intervención de personas que lo la han tenido.
3. Atribuyendo a las que han intervenido en él declaraciones o manifestaciones diferentes de las que hubieren hecho.
4. Faltando a la verdad en la narración de los hechos.
5. Alterando las fechas verdaderas.
6. % Haciendo en documento verdadero cualquier alteración o intercalación que varíe su sentido.
7. Dando copia en forma fechaciente de un documento supuesto o manifestando en ella cosa contraria o diferente de la que contenga el verdadero.
8. Intercalando cualquiera escritura en un protocolo, registro o libro oficial.
9. Simulando un documento de modo que induzca a error sobre su autenticidad.

otro experto, no habría datos suficientes para hacer juicios de valor. Incluso en el supuesto de que el dictamen se diera sobre la base de datos falsos, e delito de falsificación habría que considerarse respecto al informe, siendo e dictamen nada más que una confirmación del carácter delictivo del documento, a ser emitido sobre la base de datos inveraces.

La narración se hace en el *informe*, y es aquí donde radica el delito de falsificación. Según el art. 2 de a Ley de Auditoría, e informe de auditoría ha de contener, entre otros datos, «la indentificación de los documentos objeto de examen que se incorporan al informe», «la manifestación explícita de que los datos que figuran en la memoria contienen toda la información necesaria y suficiente para interpretar y comprender adecuadamente la situación financiera y patrimonial de la empresa o entidad auditada, así como el resultado obtenido en el ejercicio», «si el informe de gestión concuerda con las cuentas anuales del ejercicio», etc. La modificación de cualquiera de estos datos podría dar lugar al delito de falsificación.

Ahora bien, la alteración de estos datos, de modo que implique narración falsa de los hechos, debe afectar, como venimos repitiendo, al *elemento esencial* del documento, de modo que sea susceptible de afectar a la buena fue en el tráfico jurídico. En este sentido, e carácter esencial del elemento inveraz vendrá dado, bien por la clase de . relación mantenida con el cliente, según el contenido de la carta mandato y la carta propuesta, bien por el sentido que e texto legal haya dado a la auditoría exigida. De tal modo que si la auditoría ha sido parcial, la reevancia de la falsedad sólo podrá referirse a los datos inveraces que afecten a sector o área contables objeto de auditoría. Por poner un ejemplo, si el art. 208 de la Ley de Sociedades Anónimas (texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1.564/1989, de 22 de diciembre) entiende que el informe al que se hace referencia en su artículo siguiente y en el art. 1 de la Ley de Auditoría, ha de referirse a la comprobación de «si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la Sociedad, así como la concordancia del informe de gestión con las cuentas anua es del ejercicio», sólo tendrá relevancia a

efectos del delito de falsedad e dato inveraz referido al objeto que describe el precepto.

Especial importancia tiene la *omisión de datos* en el informe, porque, muy probablemente, es el supuesto más discutible. Hay que excluir las omisiones de datos formales, tales como las solemnidades exigidas para la redacción del documento (encabezamiento, número de colegiación, títulos, sellos, expresiones estereotipadas, etc.) que podrán afectar a la eficacia jurídico civil del documento, pero que carecen de trascendencia en el delito de falsedad, en cuanto que no se lesiona la buena fe en el tráfico mercantil. Nos estamos refiriendo más bien a la omisión de datos en e informe, cuya ausencia sirve de cobertura o fundamento para una determinada opinión. Tal es el caso cuando, en una auditoría completa, no se hace constar que de la verificación de la contabilidad y de sus justificantes resultan irregularidades en el Balance o en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, aún cuando sea cierto, como así se hace constar, que estos documentos responden a los libros de contabilidad. Pues bien, es opinión común en la doctrina y en la jurisprudencia que el número 4 del art. 302 del Código Penal incluye, tanto comportamientos activos como omisivos, tanto si se narran hechos inveraces como si se omite narrar hechos verdaderos (8). Ahora bien, la falsificación por omisión sólo sería típica en la medida en que se cumplen aquí las exigencias de la teoría general de los llamados delitos de «comisión por omisión». Conviene recordar que en estos casos es doctrina general la que requiere un deber específico de «hacer» en el omitente, deber que, por lo que aquí nos atañe, ha de derivarse de la Ley o del contrato. Habría delito de falsedad en la modalidad de «comisión por omisión» si tuviera obligación jurídica de informar al respecto, como ocurriría en los casos en que una norma jurídica exigiera auditoría completa, censura crítica y analítica, auditoría contable que no se limite a simple constatación de cifras y, en general, siempre que, conforme al art. 41 del Código de Comercio, se requiera una «verificación de la

contabilidad y sus justificantes». La *certificación* del informe para nada influye en la relevancia penal de la falsificación. El delito se presenta con la narración falsa del hecho, siempre que el documento tenga eficacia en el tráfico jurídico. Ahora bien, la certificación es un medio más de prueba de la inveracidad del documento, aunque no añada nada sustantivo al hecho delictivo.

2.2. *Penas aplicables*

La pena prevista para el delito de falsificación de *documentos públicos* varía según el autor sea *funcionario o particular* y según el documento tenga carácter privado, público, oficial o de comercio.

En principio, el auditor es un particular y e documento es de carácter mercantil. En consecuencia, las falsificaciones son reconducibles al art. 303 del Código Penal, que castiga con prisión menor y multa de 100.000a 1.000.000 de pesetas. Si el auditor fuera funcionario público (art. 302 del Código Penal) la pena a imponer sería la de prisión mayor y la multa de 100.000 a 1.000.0000 pesetas. De ahí la importancia de precisar si tales caracteres se cumplen en el auditor o en el documento.

Está fuera de toda duda que el auditor de cuentas no es funcionario público desde la perspectiva jurídico-administrativa. Pero, como es sabido, ef Código Penal elabora un concepto propio de funcionario público, a exclusivos efectos penales, en e art. 119, con el siguiente tenor: «Se considerará funcionario público todo el que por disposición inmediata de la Ley o por elección o por nombramiento de autoridad competente, participe del ejercicio de funciones públicas». La cuestión ha de centrarse en la pregunta de si el auditor «participa de funciones públicas» «por disposición inmediata de la Ley», según las expresiones del art. 119 del Código Penal.

La jurisprudencia de la Sala Segunda (penal) del Tribunal Supremo ha hecho una interpretación sumamente amplia de funcionario público, partiendo de la base de que «el concepto de funcionario es distinto en la esfera administrativa que en lo penal, en a que queda referido a la actividad y

(8) Cfr. SS. 24 octubre 1962, 31 enero 1969, 1 1 marzo 1973, 4 octubre 1974 y 30 octubre 1987, entre otras.

participación en funciones públicas» (S. 3 julio 1963). Así, ha considerado funcionarios públicos a profesionales libres que, en un caso concreto, cumplen misiones de interés público, como el médico que extiende certificado para una inscripción en el Registro Ovil (S. 18 noviembre 1959), o el procurador, en un caso de infidelidad en la custodia de documentos (S. 23 mayo 1958). Como también se han considerado funcionarios públicos, por quedar enmarcados en organismos de carácter público, a los curas párrocos (S. 25 enero 1888), agentes ejecutivos de Diputación (S. 5 junio 1965), presidentes de mesas electorales (S. 8 mayo 1911), auxiliares de Juzgado Municipal (S. 14 diciembre 1964), los empleados de Notarías [S. 28 febrero 1974], los concejales de los Ayuntamientos (S. 5 mayo 1972) y los depositarios judiciales (S. 31 diciembre 1973).

De esta referencia jurisprudencial se deduce el amplio criterio utilizado para la interpretación del concepto de funcionario público a efectos penales. A nuestro juicio, el criterio que se está utilizando implica que basta con que una disposición legal atribuya funciones públicas en el sentido que afectan a intereses generales o colectivos y que el documento sea de los que se denominan públicos u oficiales «por incorporación» a expediente público u oficial.

Pues bien, existen disposiciones legales que atribuyen al auditor funciones cuyo interés legal es indudable. Tal es el caso del Real Decreto Legislativo 1.504/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, cuyo artículo 203 dispone que «Las cuentas

anuales y el informe de gestión deberán í ser revisados por Auditores de

Cuentas», refiriéndose después en el art. ; 218 al depósito de las cuentas y ;

señalando que, además de otros ;

documentos «se adjuntará un ejemplar i del informe de los auditores»; e Real i

Decreto 1.597/1989 de 29 de ;

.diciembre, por e que se aprueba el '

Reglamento del Registro Mercantil, en •' cuyo art. 330 se hace también \ referencia

a dicho informe entre los \ documentos a depositar; la Ley l 24/1988, de 28 de

julio, del Mercado ; de Valores, en cuyo art. 35 se ; establece que «las entidades

emisoras ; de valores admitidos a

negociación en

algún mercado secundario oficia deberán someter anualmente a Auditoría de Cuentas sus estados financieros», etc. En realidad, son algunos de los supuestos ya contemplados con carácter general por la Disposición Adicional Primera de la Ley de Auditoría de Cuentas (9).

A nuestro juicio, en todos estos casos se hace participar al auditor de funciones públicas de indudable interés general, mediante aportación de documentos que, al menos «por incorporación», se convierten en públicos u oficiales. En supuestos como éstos parece razonable que en aplicación del criterio jurisprudencial, consideremos al *auditor como un funcionaria público* a efectos del delito de falsificación del art. 302 del Código Penal.

Por lo que se refiere al *documento*, ya hemos señalado que la Ley de Auditoría de Cuentas, indica en su art. 2 que «El informe de Auditoría de Cuentas anuales es un *documento mercantil*». Por tanto, ha de ser equiparado a los documentos de comercio a que se hace referencia en la sección primera del capítulo IV del título III del Libro II del Código Penal. La jurisprudencia ha señalado, por ejemplo, que «deben ser entendidos como documentos mercantiles, a efectos penales, todos aquellos que expresen una operación de comercio o que sirvan para demostrar derechos de naturaleza mercantil» (STS 18 noviembre 1968), además, lógicamente, de aquellos expresamente regulados como tales en el Código de Comercio o en las Leyes

(9) Se refiere a empresas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que coticen sus títulos en cualquiera de las Bolsas Oficiales de Comercio.

b) Que emitan obligaciones en oferta pública.

c) Que se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera, incluyendo sociedades que ejercen como comisionistas sin tomar posiciones y a los Agentes de Cambio y Bolsa, aunque actúen como personas individuales y, en todo caso, las empresas o entidades financieras que deben estar inscritas en los correspondientes Registros del Ministerio de Economía y Hacienda y del Banco de España.

d) Que tengan por objeto social cualquier actividad sujeta a la Ley 38/1984, de 2 de agosto, de Ordenación del Seguro Privado, dentro de los límites que reglamentariamente se establezcan.

e) Que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás Organismos Públicos dentro de los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto.

mercantiles, como es el caso que comentamos.

Por lo tanto, en los casos en que se considere el documento con carácter público u oficial, y a auditor como funcionario, se aplicarían las penas previstas en el art. 302 [prisión mayor y multa de 100.000 a 1.000.000 de pesetas). Si se considerase al auditor como particular y el documento fuere público, oficial o de comercio, las penas serán las del art. 303 (prisión menor y multa de 100.000 a 1.000.000 de pesetas).

3. El deber jurídico del secreto y sus límites

El art. 13 de la Ley de Auditoría de cuentas dispone que «El auditor de cuentas estará obligado a mantener el secreto de cuanta información conozca en el ejercicio de su actividad, no pudiendo hacer uso de la misma para finalidades distintas de las de la propia Auditoría de Cuentas». El incumplimiento de este deber de secreto está considerado como falta grave en el art. 16.2 de la Ley, siendo corregido con amonestación pública o baja (temporal o definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas), según la gravedad de la infracción, la naturaleza del perjuicio o daño causado, su repercusión en la economía nacional y la conducta anterior del infractor (art. 17.2 de la Ley).

Este deber jurídico de secreto no está, a nuestro juicio, penalmente impuesto. En efecto, ninguno de los artículos del Código Penal, referentes al secreto, es aplicable al auditor. Sólo una interpretación amplia de la palabra «administrador», utilizada en el art. 498 del Código Penal, pudiera permitir castigar la revelación, por parte del auditor, de los secretos de la contabilidad de su cliente, pero de ningún modo puede incluirse la labor profesional de auditoría o censura en la expresión «administración». Tampoco parece posible incluir en los arts. 367 y siguientes del Código Penal, relativos a la violación de secretos por parte del funcionario público, los supuestos de revelación de secretos por parte del auditor, porque aquí, al contrario que en el delito de falsedad del art. 302, parece que la Ley Penal está pensando en funcionarios en sentido estricto. La prueba está a

nuestro juicio, en el hecho de que los arts. 367 y siguientes imponen penas características de funcionarios, tales como las de suspensión e inhabilitación. Sin embargo, esta opinión ha de darse con las debidas reservas, dada la amplitud con que la jurisprudencia penal interpreta el concepto de funcionario. No podemos olvidar que la sentencia 5 febrero 1983 condenó por infidelidad en la custodia de documentos (de lo previsto sólo para funcionarios) al abogado, respecto de los autos que se le habían entregado, y lo propio hizo la sentencia de 23 mayo 1956 con un procurador. En esta misma línea, nada impediría que se considerase funcionario, a efectos de la violación de secretos, al auditor en los casos en que

opera con documentos oficiales o públicos «por incorporación o destino». El deber de secreto, incluso aunque estuviera penalmente impuesto, tiene unos límites derivados del deber de denunciar y testificar ante los Tribunales de Justicia y de revelar ante la Hacienda Pública (10), sobre todo tras las modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985, de 26 de abril, que tanta polémica suscitaron durante el debate parlamentario (11).

4. La coautoría y participación

En la labor de auditoría surge a menudo la duda de si determinados asesoramiento, informes u omisiones pueden dar lugar a responsabilidad criminal en concepto de autor (en las tres modalidades de coautor, inductor o cooperador necesario del art. 14, Código Penal), cómplice (art. 16) o encubridor (art. 17) de los delitos fiscales, laborales, falsedades, estafas, insolvencias fraudulentas, etc., cometidos por el cliente. Al igual que advertíamos en los apartados anteriores, no podemos hacer aquí un estudio exhaustivo de todas las hipótesis imaginables. Por evidente, descartamos los supuestos de acción positiva (por ejemplo, el auditor coadyuda a tachar o raspar un asiento contable, o convence al cliente para la comisión de una estafa o le proporciona los medios para un eficaz alzamiento de bienes), en los que el auditor se

(10) Aunque referido al secreto bancario tiene interés M. Bajo Fernández: *Límites del secreto bancario: aspectos penales*, en Papeles de Economía Española, 1980, 4, págs. 105 y siguientes; y J. R. Ruiz García: *Secreto bancario y Hacienda Pública*, Ed. Gvitas, Madrid, 1988, págs. 45 y siguientes. Vid. arts. 263, 410, 416, 417 y 420 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal; arts. 643 de la Ley de Enjuiciamiento Civil; art. 1.247, 5? Código Civil; art. 41 Código de Comercio y art. 11 1 LGT y art. 37 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

(11) Vid. J. M? Jacobo y Burguilb: *La información tributaria en España*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987; A. Montero Sáenz: *Procedimiento de inspección tributaria*, 3? edición, Madrid, 1987, págs. 419 y siguientes; C. Palao Taboada: *La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites*, en Estudios de Derecho y Hacienda (Homenaje a César Albiñana García-Quintana), volumen II, Madrid, 1987, págs. 891 y siguientes; y G. Casado, R. Falcan, C. Lozano, E. Simón: *Cuestiones tributarias prácticas*, Ed. La Ley, Madrid 1989, págs. 165 y siguientes.

encuentra en una situación idéntica a la de cualquier otro profesional. Sin embargo, los *comportamientos omisivos* son más peculiares del auditor y exigen una mayor atención. Pensemos en la simple omisión de denuncia o en la omisión de datos reveladores de irregularidades que perjudican al socio minoritario. Pues bien, para que un comportamiento omisivo dé lugar a una responsabilidad criminal como coautor o partícipe en el delito cometido por el cliente sería necesario que se cumplieran las exigencias típicas de la respectiva forma de participación y que pese sobre el omitente un deber específico de obrar (12).

Esta última exigencia tiene una decisiva importancia a efectos del incumplimiento del deber de denunciar, en el sentido de que la simple omisión de denuncia, no acompañada de aquel deber de obrar específico, no puede dar lugar a ; responsabilidad criminal. Refiriéndose al | encubrimiento, que es e caso más • verosímil, dice Rodríguez Mourullo que, j «para que la omisión sea penalmente ; relevante y pueda fundamentar una ; responsabilidad a título de ; encubrimiento, será preciso que sobre el 1 sujeto pese un específico deber jurídico de obrar, como sucede en el caso de \ funcionarios o médicos. No basta por sí ; so o —como ya tiene advertido el i Tribunal Supremo— el incumplimiento del 3 simple deber de denunciar. Vid. \ sentencia de 14 febrero 1964» (13). < Cuando doctrina y jurisprudencia hablan ì de «deber específico de obrar», se están : refiriendo a deberes jurídicos distintos de ' los que con carácter general aparecen / en las disposiciones legales. En este ;i sentido, se dice que no es deber í específico, sino genérico, el deber de t socorro del art. 489 del Código Penal, j y, del mismo modo, no es deber ' < ; específico, sino genérico, el deber de i ; denunciar del art. 262 de la Ley de j Enjuiciamiento Criminal. ': El deber de obrar, según la doctrina ; ;| penal, nace de la ley, del contrato y ;i del actuar precedente. De este modo, si / encontráramos en una disposición

(12) Tomar parte en la ejecución del hecho; número 1, art. 14; hacer nacer la voluntad criminal en el inducido; número 2, art. 14; cooperar con actos necesarios; número 3, art. 14; cooperar con actos no necesarios; art. 10; o realizar alguna de las formas de encubrimiento del art. 17.

(13) G. Rodríguez Mourullo: *Comentarios al Código Penal*, Tomo I, Barcelona 1972, pág. 927.

normativa o en una cláusula contractual de entre las que vinculan al auditor con su cliente, un deber específico de revelar algún dato o de denunciar, la omisión de dicha revelación en el informe o la omisión de denuncia pueden dar lugar a responsabilidad criminal, bien por encubrimiento (que será lo más común), bien por coautoría o participación (si se cumplen los requisitos correspondientes) en el delito ocultado. El llamado «actuar precedente» obediente al pensamiento de la injerencia (quien se entromete en los intereses ajenos creando un riesgo para ellos está obligado a actuar para evitar que el riesgo se transforme en daño), también fundamenta un deber específico de obrar. Pensemos en el auditor que por error emite un informe, que, al ocultar una serie de hechos delictivos, puede perjudicar a terceros. Esta actuación, que crea riesgos para intereses ajenos, hace nacer el deber específico de obrar (en este caso «revelar»), cuyo incumplimiento podría dar lugar a responsabilidad criminal en alguna de las formas de codelincuencia. Dejando aparte los supuestos en los que

el deber específico de obrar se fundamenta en el contrato o en el actuar precedente que depende totalmente del caso concreto, debemos indagar si existe alguna disposición normativa que haga nacer el deber específico de obrar a que hacemos referencia.

Ciertamente, ninguna norma jurídica obliga de manera expresa al auditor a denunciar los delitos fiscales que conociere o las falsedades. Pero a nuestro juicio, el deber de revelar en el informe o de denunciar se deduce implícitamente de ciertas exigencias legales. Entendemos que las certificaciones que se exigen en la Ley 46/1984, de 26 de diciembre reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva y en el Real Decreto 1.346/1985 de 17 de julio, por el que se reglamenta dicha Ley, en la medida en que implican un requisito para el disfrute de beneficios fiscales, implícitamente están exigiendo del auditor que haga conocer en su informe las infracciones fiscales que pudiera llegar a conocer. Hay, pues, un deber específico de denunciar las infracciones fiscales.

Del mismo modo, las auditorías exigidas en la Legislación sobre Sociedades Anónimas o en las Leyes o Reglamentos sobre Bolsas de Comercio, en la medida en que tratan de evitar los abusos posibles de los socios mayoritarios y de proteger a los pequeños accionistas o al pequeño inversor en Bolsa (14) están imponiendo el deber específico de revelar aquellas irregularidades que puedan afectar a los intereses del socio minoritario o del inversor. En este caso, la ocultación de una falsedad o estafa o insolvencia, etc., puede dar lugar a responsabilidad criminal como coautor, partícipe o encubridor del delito ocultado.

Estos dos supuestos son, a nuestro juicio, suficientes para comprender el alcance de la relevancia penal de la omisión que oculta o silencia los delitos del cliente. 14

(14) El art. 209 del Texto Refundido de la reciente Ley de Sociedades Anónimas señala que el informe que realicen los auditores contendrá, «a) las observaciones sobre las *eventuales infracciones de las normas legales* o estatutarias que hubieran comprobado en la contabilidad, en las cuentas anuales o en el informe de gestión de la Sociedad; b) las observaciones sobre cualquier hecho que hubieren comprobado, cuando este suponga un riesgo para la situación financiera de la Sociedad».