

NOVEDADES Y MEJORAS EN LA CONFIGURACIÓN DEL DELITO CONTABLE. RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS Y LA NECESIDAD DE ESTABLECER UN PROGRAMA DE PREVENCIÓN DEL DELITO

Miguel Ángel Villacorta Hernández

Profesor de la Universidad Complutense de Madrid

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: doña Ana María MARTÍNEZ PINA, don Vicente CONDOR LÓPEZ, doña María Antonia GARCÍA BENAÚ, don Carlos PUIG DE TRAVY y don Rafael CÁMARA RODRÍGUEZ-VALENZUELA.

EXTRACTO

La Ley Orgánica (LO) 5/2010, de 23 de junio de 2010, introdujo una serie de modificaciones sobre la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (CP) que han supuesto una gran repercusión sobre las personas jurídicas. El artículo 31 bis del CP (apoyado en el art. 66 bis CP) incorpora la responsabilidad frente a los delitos para las personas jurídicas, ampliando la responsabilidad más allá de los administradores. La nueva condición de las personas jurídicas abre una nueva reflexión sobre la actuación legislativa y jurisprudencial sobre algunos delitos, entre ellos el delito contable.

En este trabajo se analizan las consecuencias de la inclusión de la responsabilidad penal de las empresas sobre el delito contable, entre las que se encuentra la necesidad de establecer un programa de prevención del delito.

La importancia de la responsabilidad penal de las personas jurídicas se deriva de que en la actual crisis económica es fundamental avanzar en un efectivo control social en el ámbito contable, con influencia directa sobre la recaudación, e indirecta sobre la confianza en las empresas que conforman los mercados.

Palabras clave: contabilidad, delito contable, responsabilidad penal y non bis in ídem.

Fecha de entrada: 03-05-2012 / *Fecha de aceptación:* 12-07-2012

NOVELTYS AND IMPROVEMENTS FOR CONFIGURATION ACCOUNTING CRIME. CRIMINAL RESPONSIBILITY OF LEGAL PERSONS AND NEED FOR A CRIME PREVENTION PROGRAM

Miguel Ángel Villacorta Hernández

Profesor de la Universidad Complutense de Madrid

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: doña Ana María MARTÍNEZ PINA, don Vicente CONDOR LÓPEZ, doña María Antonia GARCÍA BENAÚ, don Carlos PUIG DE TRAVY y don Rafael CÁMARA RODRÍGUEZ-VALENZUELA.

ABSTRACT

The Organic Law (LO) 5/2010, of 23 June 2010, introduced a number of changes on the LO 10/1995, of 23 November, the Penal Code that has caused a great impact on legal persons. The article 31 a Penal Code (supported in the art. 66 a Penal Code) incorporates responsibility for crimes against legal persons, extending beyond the responsibility of the administrators. The new status of a legal person opens a new reflection on the legislative and jurisprudential action on some crimes, including the accounting crime.

In this paper we analyze the impact of the inclusion of corporate criminal responsibility on accounting crime, among which is the need for a crime prevention program.

The importance of the penal responsibility of legal persons is derived from that in the current economic crisis it is essential to advance effective social control in the accounting field, with direct influence on the collection, and indirectly on trust in the companies that make the markets.

Keywords: accounting, accounting crime, penal responsibility and non bis in ídem.

Fecha de entrada: 03-05-2012 / Fecha de aceptación: 12-07-2012

Sumario

1. Denominación y características del delito
 2. Elemento objetivo
 3. Sujeto activo del delito
 - 3.1. Autoría directa
 - 3.2. Autoría mediata sin ser representante
 - 3.3. Autoría mediata como representante
 4. Modalidades típicas
 - 4.1. Falta absoluta de contabilidad en régimen de estimación directa
 - 4.2. Llevar doble o más contabilidades
 - 4.3. Artificios contables
 5. Sujeto pasivo
 6. Concurso
 - 6.1. Concurso con las normas administrativas
 - 6.2. Relación con el delito de falsedad documental
 - 6.3. Relación con el delito de defraudación tributaria
 7. La responsabilidad penal de las empresas
 - 7.1. Materialización de la responsabilidad penal de la empresa en el CP
 - 7.2. Doble vía de imputación
 - 7.3. Análisis crítico
 8. Penas y atenuantes del delito contable
 9. Programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito
 10. Conclusiones
- Bibliografía

1. DENOMINACIÓN Y CARACTERÍSTICAS DEL DELITO

Esta figura delictiva está regulada en el artículo 310 del Código Penal vigente en la actualidad (CP), aprobado por la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, y modificado por la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, y por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio.

Este delito es denominado de diversas formas, situación derivada de que el CP no utiliza terminología alguna. Las denominaciones doctrinales y jurisprudenciales más frecuentes son: infracciones contables (BAJO: 1978), obstruccionismo fiscal (MUÑOZ: 1985) (BUSTOS: 1991), incumplimiento de las obligaciones contables y de registro (BERMEJO: 1985) (MARTÍNEZ PÉREZ: 1982) (MARTÍNEZ PÉREZ: 1986), llevanza ilícita de contabilidad mercantil o fiscal (POLAINO: 1985), delito contable-tributario (PALAO, 1985: 251), fraudes tributarios de carácter contable (PÉREZ: 1986), fraudes contables (PÉREZ: 1986), infracciones contables (BAJO y BACIGALUPO, 2010: 299), delito contable (ARROYO: 1987) (FERRÉ, 1988: 3) (APARICIO y ÁLVAREZ, 2010: 7), grave incumplimiento de determinadas obligaciones contables (STS de 31 de octubre de 1992) (SAP Madrid de 8 de julio de 1999) y delito de fraudes contables (APARICIO y ÁLVAREZ, 2010: 7).

Aunque la terminología más utilizada es delito contable, la más adecuada sería «delito de incumplimiento de obligaciones contables con la intención de defraudar al fisco», porque indica el doble carácter contable-fiscal y, además, expresa que lo más representativo es que la actividad intenta producir fraude.

El delito de incumplimiento de obligaciones contables con la intención de defraudar al fisco encierra múltiples problemas, sin duda originados por su carácter interdisciplinario.

Al definir el delito contable, el legislador pretende crear una estructura administrativa-penal preventiva del fraude fiscal. La unión del CP y de la Ley General Tributaria (LGT) produce un doble sistema de tutela de la Hacienda Pública frente al riesgo de lesión derivado de la falsedad en la contabilidad, por medio del sistema penal y del derecho administrativo sancionador de aplicación subsidiaria. El mero incumplimiento de deberes contables se concibe como infracción administrativa simple.

Para dos de sus supuestos el delito es de peligro en abstracto, y para todos ellos es un delito especial propio.

El delito es considerado jurisprudencialmente de peligro en abstracto, ya que no requiere que se haya producido un peligro real a la Hacienda Pública. Para la Jurisprudencia, lo característico del delito es la falta de cooperación y lealtad por parte del contribuyente: «se adelanta la barrera

protectora a la puesta en peligro del objeto jurídico» (SAP Burgos de 29 de marzo de 1999: Fundamento de Derecho Segundo); concretando más, «es una tipificación de riesgo y no de resultado, por cuanto el bien jurídico protegido es la seguridad del tráfico mercantil» (SAP Madrid de 8 de julio de 1999: Fundamento de Derecho Tercero). A pesar de las anteriores consideraciones jurisprudenciales, lo correcto es diferenciar entre los cuatro apartados del artículo 310 del CP. Realmente los supuestos a) y b) son delitos de peligro, pues ponen en peligro la posibilidad de que se cumpla la obligación tributaria; la consumación de ambos supuestos solo requiere el incumplimiento del deber de contabilidad que surge de la LGT, «independientemente de la posible comisión de un posterior delito fiscal» (BAJO y BACIGALUPO, 2010: 363). Las conductas de los apartados c) y d), a diferencia de las anteriores, presentan la naturaleza de delitos de peligro concreto, con lo que son formas especiales de la tentativa del delito fiscal.

El delito es un delito especial propio (STS de 25 de septiembre de 1990) (STS de 24 de febrero de 1993) (STS de 14 de enero de 1994) (SAP de 23 de abril de 1993) (STS de 2 de mayo de 1996) (STS de 28 octubre de 1997) (STS de 21 de diciembre de 1999) (STS de 28 de marzo de 2001) porque su autoría se reserva a un sujeto activo con especial cualificación: «el que esté obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales» (primer párrafo art. 310 CP). Pero además en las diferentes modalidades típicas incluidas en los apartados a), b), c) y d) se infieren nuevas especificaciones en la cualidad del sujeto, lo que ha llevado a la doctrina a considerarlo como un delito «doblemente especial» (FERRÉ, 1988: 85) (APARICIO, 1994: 189) (SÁNCHEZ OSTIZ, 1997: 357) (APARICIO y ÁLVAREZ, 2010: 14). Como se observa en el epígrafe siguiente, la especialidad es cuádruple.

2. ELEMENTO OBJETIVO

El cumplimiento del delito precisa un cuádruple requisito de carácter personal. El primer requisito es que la acción típica esté siempre referida a un sujeto obligado por la ley tributaria emitida por el Ministerio de Hacienda a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales. La Ley no puede ser solo mercantil, sino que es necesario que sea tributaria. Así, queda exceptuada «la obligación general del Código de Comercio si no se remiten a leyes tributarias» (FERRÉ, 1988: 121) (ROSSY, 1989: 172). Para el artículo 310 del CP, la obligación de llevanza contable debe tener su origen en una ley tributaria, concepto normativo que engloba las leyes, decretos leyes, decretos legislativos y leyes autonómicas. Queda fuera de este artículo, las obligaciones de llevar la contabilidad que nacen «de normas tributarias de rango inferior a la ley, tales como reglamentos» (FERRÉ, 1988: 121). La SAP Madrid de 27 de marzo de 1989 establece que el procesado incumplió la llevanza de la contabilidad según la Resolución de la Dirección General de Tributos de fecha 27 de marzo, «disposición que no se encuentra entre aquellas que constituyen fuente de derecho tributario», por lo que «deviene imposible su comisión dado que, en modo alguno, puede admitirse que dichas resoluciones puedan integrar la norma penal». Sin embargo, puede estar fundamentada en una Ley tributaria, pero desarrollada en un reglamento, como el IRPF, porque si fuese necesario que la norma jurídica que disponga tal obligación ostente rango de ley, «tanto en sentido formal

como material» (MARTÍNEZ PÉREZ, 1986: 362), «el artículo resultaría prácticamente inaplicable» (PÉREZ, 1986: 211) (BAJO y BACIGALUPO, 2010: 361) dejando al precepto «prácticamente vacío de contenido y casi sin ámbito de aplicación» (PRATS, 2011: 1127). La ley tributaria crea la obligación de llevar la contabilidad, pero no determina la contabilidad mercantil que debe llevarse, por ser materia propia del derecho mercantil, ni fija los libros fiscales concretos que obligatoriamente deben ser empleados. Para ello se recurre a normas mercantiles y fiscales de distinta jerarquía, de forma que se determinen los límites concretos de la contabilidad mercantil o fiscal obligatoria.

El segundo requisito es que el hecho se haya realizado con la intención de evadir tributos. «La actuación del sujeto activo viene determinado por la intención de evasión del tributo» (PÉREZ, 1986: 225). Esto supone que cualquier alteración de los datos contables que no tenga la intención de defraudar impuestos, sino de ofrecer una imagen más favorable, puede producir un delito de falsedad documental pero nunca de delito contable.

El tercer requisito es que las actuaciones se produzcan con dolo, por no estar prevista la inculminación de las conductas culposas (cfr. art. 12 CP). El delito tipificado en el artículo 310 del CP tiene carácter doloso «en todas sus modalidades» (APARICIO y ÁLVAREZ, 2011: 17), porque «no regula la conducta culposa» (BAJO y BACIGALUPO, 2010: 365). Esto es admitido por la mayoría de la doctrina, salvo excepciones como BOIX y MIRA (2000: 1536), para quienes el supuesto del artículo 310 a) del CP «no presenta la menor dificultad para aceptar la modalidad culposa». Sin embargo la modalidad culposa no está prevista, como puede observarse en la redacción de la norma donde se elimina el castigo por imprudencia al describir el comportamiento con el verbo «simular», el adjetivo «ficticia», y calificar el hecho de «falsedad». El soporte del delito de incumplimiento de obligaciones contables con la intención de defraudar al fisco lo constituyen actos formales que ofrecen la característica de poder servir de medios para la realización o «posibilización maliciosa de los delitos contra la Hacienda Pública, es decir, es la única forma posible de comisión de estos delitos, de defraudación, expresión que conlleva inseparablemente unida la idea de dolo» (SAP Madrid de 28 de diciembre de 2000).

El cuarto requisito es que cumpla una de las cuatro condiciones «de carácter personal» (Circular de 16 de diciembre de 1986 de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria) establecidas en el artículo 310 del CP:

- a) Incumpla absolutamente la obligación de llevanza de contabilidad en régimen de estimación directa de bases tributarias.
- b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.
- c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas.
- d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

La consideración como delito de los supuestos de hecho, a que se refieren los párrafos c) y d) anteriores, requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico.

«Se sanciona tanto la ausencia de contabilidad –incumplimiento absoluto– cuando los sujetos tributen en régimen de estimación directa para hallar el rendimiento de la actividad económica; como la llevanza de distintas contabilidades referidas a la misma actividad y ejercicio económico que oculten o simulen la verdadera situación de la empresa –en cuanto acto previo preparatorio del delito fiscal–; y la realización de anomalías contables tendentes a la ocultación de beneficios, siempre que vayan acompañados de la ausencia de declaraciones tributarias o de declaraciones confeccionadas con base en dichas anomalías, en tanto en cuanto la cuantía de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda de 240.000 euros» (STS de 4 de abril de 2011).

El artículo castiga su violación por medio de determinados comportamientos que pueden clasificarse en dos grupos distintos. Los dos primeros apartados son conductas constitutivas de delito. Los dos segundos son supuestos en los que la irregularidad contable debe ir unida a una conducta posterior y alcanzar una determinada importancia cuantitativa.

3. SUJETO ACTIVO DEL DELITO

3.1. AUTORÍA DIRECTA

La redacción del artículo 310 del CP configura el delito contable como un delito especial propio. Estos delitos se caracterizan porque la autoría directa se reserva a «un sujeto activo con especial cualificación» (STS de 28 de marzo de 2001). Este delito solamente puede ser realizado por sujetos determinados: una persona física que, obligada por la ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales, realiza el tipo injusto requerido. Si el sujeto pasivo recae sobre una persona jurídica, será de aplicación el artículo 310 bis del CP, a cuyo tenor será considerado como autor quien actúe como administrador de hecho o de derecho de la persona jurídica o en nombre o representación (legal o voluntaria) de la misma.

Para ser considerado sujeto activo del delito es necesario el cumplimiento de un doble requisito. En primer lugar, es preciso que sean sujetos pasivos de una relación jurídico-tributaria de carácter formal: que las leyes propias de cada tributo establezcan la sujeción al cumplimiento de deberes contables. En segundo lugar, es necesario que sean sujetos pasivos de una relación jurídico-tributaria de carácter material: que tengan la cualidad de deudor tributario. Esta doble especialidad se concreta de forma diferente en los cuatro supuestos del artículo 310 del CP; en los supuestos recogidos en los apartados a), c) y d) la especialidad se refiere a la superposición de una relación jurídico-tributaria material (sujetos pasivos, generalmente contribuyentes) con

otra formal (obligados a la llevanza de libros); en el supuesto de la letra b) requiere la cualidad de empresario sumada a la obligación de llevanza de libros (relación formal).

Por lo tanto, dos sujetos deben ser excluidos de la autoría. En primer lugar, los empresarios que deben llevar la contabilidad en virtud exclusiva de la legislación mercantil. En segundo lugar, los sujetos pasivos de los tributos que no estén obligados a la llevanza de la contabilidad, bien por ser sujetos pasivos de un tributo que no obliga a llevar la contabilidad, bien por no reunir las condiciones que la ley tributaria impone para tener que llevar la contabilidad.

Esta doble especialidad, sujeto pasivo generalmente contribuyente y empresario, por una parte, y obligados a llevar contabilidad, por otra, debe analizarse a la luz de la normativa reguladora de la materia tributaria.

Sí están comprendidos en el artículo 310 del CP los sujetos obligados en el Impuesto de Sociedades, IRPF e IVA, pues el CP remite a la legislación tributaria para establecer los sujetos activos del delito.

El artículo 104 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio dispone, bajo la rúbrica «obligaciones formales de los contribuyentes», que:

1. Los contribuyentes del IRPF estarán obligados a conservar los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones.
2. Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales, cuyo rendimiento se determine por el método de estimación directa, estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio (CCom.). No obstante, reglamentariamente se podrá exceptuar de esta obligación a los contribuyentes cuya actividad empresarial no tenga carácter mercantil de acuerdo con el CCom., y a aquellos contribuyentes que determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del método de estimación directa.
3. Los contribuyentes de este impuesto estarán obligados a llevar los libros o registros que reglamentariamente se establezcan.
4. Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones específicas de información de carácter patrimonial, simultáneas a la presentación de la declaración del IRPF o del Impuesto sobre el Patrimonio, destinadas al control de las rentas o de la utilización de determinados bienes y derechos de los contribuyentes.
5. Los contribuyentes de este impuesto que sean titulares del patrimonio protegido regulado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria con esta finalidad, deberán presentar

una declaración en la que se indique la composición del patrimonio, las aportaciones recibidas y las disposiciones realizadas durante el periodo impositivo, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

El artículo 133.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que establece las obligaciones contables y facultades de la Administración tributaria, declara (en su redacción de la Ley 16/2007) que «Los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen. En todo caso, los sujetos pasivos... llevarán su contabilidad de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas y explotaciones económicas no exentas».

El artículo 164.1.4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA establece, entre las obligaciones de los sujetos pasivos, la de llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el CCom. y demás normas contables.

La Jurisprudencia se basa en la legislación fiscal para detallar los libros necesarios: «La legislación vigente en la fecha de los hechos recoge con claridad los libros que se debían llevar. Así, la LGT... establece en su artículo 35.2 que el sujeto pasivo está obligado a llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezca; a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible. Los libros de carácter mercantil, a los que se refieren los artículos 25 y ss. del CCom. ..., son el libro diario y el libro de inventarios y cuentas anuales. Los libros de carácter fiscal... eran los siguientes. La Ley del impuesto sobre sociedades imponía la obligación de llevar una contabilidad de conformidad con lo regulado en el CCom. y demás disposiciones legales que fuesen de aplicación. El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades imponía... los libros registro auxiliares de compras, ventas, cobros y pagos, gastos. Con relación al IVA, la ley que regulaba este impuesto exigía la obligación de llevar una contabilidad y registros y los libros que se establecieran en el reglamento; el Reglamento del IVA exigía un libro de registro de facturas emitidas, otro de facturas recibidas y un registro de bienes de inversión» (SAP Madrid de 28 de diciembre de 2000).

3.2. AUTORÍA MEDIATA SIN SER REPRESENTANTE

Como el delito únicamente puede ser cometido por el sujeto obligado al cumplimiento de los deberes contables, la coautoría de los terceros está excluida. No obstante, sí es posible que el autor directo del delito coexista con diversos autores mediatos. La complejidad de las alternativas hace necesaria la división de las posibilidades en función de su naturaleza y función. Por un lado, es necesario identificar los diferentes sujetos: empleados contables, asesores contables, asesores fiscales y abogados. Por otro lado, es preciso diferenciar si el partícipe actúa o no como representante de la persona obligada por la ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales, porque este hecho marcará su tratamiento penal.

En este apartado se analizan los autores mediatos que no actúan como representantes, incidiendo en los empleados contables y asesores contables, que a efectos de autoría tienen las mismas características, salvo las especificaciones que se derivan de las obligaciones laborales (principalmente la influencia de la obediencia debida y el miedo insuperable).

Como el delito contable es un delito especial propio, solamente puede ser realizado por sujetos determinados. Esta idea ha llevado a afirmar a la jurisprudencia que los asesores contables, al igual que los abogados, asesores contables y asesores fiscales nunca pueden ser autores de este delito, como mucho partícipes. Los partícipes no deben quedar impunes porque, aunque no son los obligados tributarios, pueden ser responsabilizados cuando con su aporte técnico ha contribuido de manera decisiva a desfigurar la situación económica de la empresa.

«El asesor fiscal y contable está excluido de la autoría directa dado que no reúne la condición de sujeto pasivo de la obligación contable tributaria, pues los obligados por las leyes tributarias a llevar la contabilidad de forma completa y veraz son el empresario, el gerente y el representante» (SAP Burgos de 29 de marzo de 1999). Según esta sentencia, un asesor fiscal o un contable solo sería responsable del delito imputado «si se acreditase su actuación por vía de inducción (instigar, persuadir o captar la voluntad ajena para la comisión del delito) o de cooperación necesaria (cuando la ayuda por él prestada reúna las notas de principalidad, necesidad o imprescindibilidad para perpetración y consumación del ilícito penal en virtud del art. 28 CP)».

La STS de 16 de febrero de 2001 analiza el régimen penal del asesor contable y fiscal para el supuesto de cooperación necesaria. «De la prueba practicada en el acto del juicio oral queda perfectamente acreditado: a) Que era el asesor contable y fiscal de los acusados y empresas a que se refieren las actuaciones. b) Que en el ejercicio de estas funciones, para reducir las cantidades que debían abonar como pago de impuestos, les suministró facturas falsas que no respondían a operaciones mercantiles reales. c) Que dichas facturas y las correspondientes operaciones ficticias fueron registradas en los libros contables de las empresas. d) Que las facturas falsas correspondían a empresas sin ninguna actividad comercial». «No puede ser considerado como autor del delito contable por carecer de la condición de sujeto pasivo de la obligación contable y tributaria, y no poderse apreciar ninguna otra forma de participación». «No es sujeto pasivo de ninguno de los tributos a los que afectan las anotaciones contables, ni está obligado a llevar los libros; no obtenía ventaja ni provecho de las anotaciones ficticias; la obtención de facturas falsas no es acto que integre el tipo del artículo 310 d)». «Solo puede considerarse autor directo del delito el obligado por ley tributaria a llevar los libros y la demás contabilidad de la empresa». «La conducta se configura como un auténtico cooperador necesario al realizar una actividad imprescindible para la perpetración del ilícito penal sancionado». «No hay duda de que nos encontramos con una cooperación eficaz con efectiva trascendencia en el resultado final de la operación planeada, que no puede ser encuadrada en el párrafo primero del artículo 28 del CP por no ser el acusado sujeto pasivo de ninguna obligación tributaria».

Aunque como hemos visto, la Jurisprudencia se ha limitado a afirmar que los asesores y los empleados contables no son autores mediatos, el análisis debe ser más profundo (**cuadro 1**). El contable nunca cometerá delito cuando actúe sin actuación dolosa. Cuando un empleado contable

o un asesor contable externo (o un abogado o un asesor fiscal) realiza los registros contables en base a datos ofrecidos por el obligado a llevar la contabilidad, siempre que actúe con desconocimiento de la situación, el empresario será autor mediato y el contable quedará impune.

Los problemas aparecen cuando el empresario induce al contable a realizar el comportamiento prohibido, teniendo el contable un comportamiento doloso. Este supuesto se produce cuando el empresario induce al contable a realizar anomalías contables, conociendo este la situación que se deriva de ello. En un primer análisis, el contable no puede ser castigado por esos hechos, pues no comete la conducta típica, al no poseer la calidad necesaria para que se le sea imputable, pero, además, el empresario no puede ser considerado partícipe porque no existiría delito al que vincular su inducción. Esta situación no tiene sentido.

Para solventar esta impunidad, la doctrina germánica creó la «teoría del instrumento doloso no cualificado» (VON HIPPEL, 1930: 482) (VON HIPPEL, 1932: 168) (BAUMANN, 1963a: 561-565) (BAUMANN, 1963b: 56-59) (BAUMANN, 1963c: 110-121) (KIENAPFEL, 1984: 553-555) (MAURACH, 1962: 278-290) (MAURACH; GÖSSEL; ZIPF: 1995) (BAUMANN; WEBER; MITSCH: 1995). Según esta teoría, aplicable entre otros delitos al del artículo 310 del CP (FERRÉ, 1988: 234) (SUÁREZ SÁNCHEZ, 2001: 35), el empresario (inductor) es castigado como autor mediato, y el contable (inducido) es calificado como cómplice. La aplicación de esta teoría sobre los contables supone que el obligado a la llevanza de la contabilidad (empresario comerciante, profesional o artista) conviene con un empleado contable o con un asesor contable la realización, de forma dolosa, de las anomalías descritas en el artículo 310 del CP; en este caso el empresario no es simplemente un inductor sino un autor mediato, aunque el contable autor del acto no sea un sujeto que pueda ser autor, al no concurrir las condiciones que exige el tipo objetivo; por su parte el contable inducido responderá como cómplice por haber actuado como un instrumento doloso no cualificado. La jurisprudencia ha apoyado, y aplicado la teoría doctrinal de que la ley no impide la punibilidad del *extraneus* como partícipe en el delito propio del *intraneus* (STS de 14 de enero de 1994) (STS de 26 enero de 1994) (STS de 24 de junio de 1994) (STS de 20 de mayo de 1996) (STS de 10 enero de 1997) (STS de 21 de diciembre de 1999) (STS de 28 de marzo de 2001).

Para todos los casos en los que el contable actúe con dolo, deben identificarse tres supuestos distintos: si actúa por propia iniciativa, si sigue instrucciones del deudor tributario o si actúa en connivencia con él.

Si el contable a quien se encomienda la realización de las actuaciones necesarias tendentes al cumplimiento de la obligación incumple dolosamente el mandato recibido, por propia iniciativa sin inducción, sin previo acuerdo y sin conocimiento del deudor tributario, el contable no se verá inculcado por el artículo 310 del CP, aunque sí podrá ser autor mediato de otro delito, frecuentemente, el delito de falsedad documental del artículo 392 del CP. El deudor tributario tampoco estará castigado por el artículo 310 porque no intervino en la acción.

Conceder una penalidad distinta al que actúe de propia iniciativa, del que lo hace siguiendo instrucciones del sujeto pasivo, del que a su vez lo realiza con la connivencia del obligado tributa-

rio, convierte en un concepto capital conocer la motivación de los implicados. «Se argumenta por la Defensa que no era obligación del acusado controlar si se llevaba la contabilidad y los libros oficiales, pues para ello ya tenía contratado a profesionales, por lo que se viene a invocar la falta de concurrencia del elemento subjetivo, integrado por el dolo en la conducta del acusado. Este Tribunal no discute si eso es o no cierto, pero lo que está acreditado es que no ha podido aportar los libros de contabilidad de las sociedades ni los demás libros exigidos por la legislación, a los que ya se ha hecho referencia, y que esta conducta se reiteró durante al menos cuatro años. Tampoco es lógico que durante cuatro años se esté pagando a varios contables sin que al menos anualmente se compruebe cuál ha sido el trabajo que han desarrollado, presentando estos al administrador de las sociedades las cuentas de las mismas. Y a lo expuesto debe añadirse que el acusado, según sus propias manifestaciones, llevaba el control absoluto de todas sus empresas, tomaba todas las decisiones, manejaba todos los fondos y estaba al tanto de todas las cuestiones que surgían en el tráfico cotidiano de las mismas. Por lo que no se explica que no controlara la existencia de una contabilidad y unos libros oficiales, no solamente ya por el hecho de que se trataba de una obligación legal, sino por el propio interés de conocer la marcha real de sus sociedades. Por lo tanto no puede decirse que en el actuar del acusado no concurra el dolo que exige esta figura delictiva» (SAP Madrid de 28 de diciembre de 2000).

Cuando el contable actúa siguiendo instrucciones del deudor tributario, entonces podrá deducirse responsabilidad por su contribución al hecho como partícipe (inductor, cooperador necesario o cómplice no necesario). En el caso de que el delito lo cometa el contable siguiendo órdenes del titular de la empresa en la que trabaja, hay que tener en cuenta la posibilidad de obediencia debida y la conexión con el miedo insuperable, «que sería necesario resolver caso por caso» (APARICIO y PÉREZ, 2010: 23).

El Diccionario de la Real Academia de la lengua española ofrece dos acepciones de «connivencia»: confabulación, acuerdo entre varios para cometer un delito o una acción ilícita, por un lado, y tolerancia del superior para con las faltas que cometen sus subordinados contra las normas o costumbres establecidas, por el otro. En cualquiera de las dos acepciones es posible observar una conducta distinta de la de recibir instrucciones del sujeto pasivo. Cuando el contable actúa en connivencia con el deudor tributario, entonces podrá deducirse responsabilidad por su contribución al hecho como partícipe (inductor, cooperador necesario o cómplice no necesario).

Cuadro 1. Posibilidades del delito del profesional contable (asesor contable, abogado, asesor fiscal)

			Delito del contable	Delito del empresario
Contable	Sin dolo	Por propia iniciativa. Sin conocimiento del deudor tributario	No delito	No delito
				.../...

			Delito del contable	Delito del empresario
.../...		Siguiendo instrucciones del deudor tributario	No delito	Delito contable. Autor mediato. Art. 310 CP
		En connivencia con el deudor tributario	No delito	Delito contable. Autor mediato. Art. 310 CP
	Con actuación dolosa y responsable	Por propia iniciativa. Sin conocimiento del deudor tributario	Delito de falsedad documental. Autor mediato. Art. 392 CP	No delito
		Siguiendo instrucciones del deudor tributario	Delito contable. Cómplice. Art. 310 CP	Delito contable. Autor mediato. Art. 310 CP
		En connivencia con el deudor tributario	Delito contable. Cómplice. Art. 310 CP	Delito contable. Autor mediato. Art. 310 CP
	Fuente: elaboración propia			

3.3. AUTORÍA MEDIATA COMO REPRESENTANTE

En los supuestos en los que se encargue a otros (empleado contable, asesor contable, abogado o asesor fiscal) el cumplimiento de la obligación tributaria, sin ser obligados tributarios, será de aplicación el artículo 31 del CP, que trata de dar soluciones al problema de la autoría cuando la cualificación requerida en el tipo concurre en el representado y no en el representante: «El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre».

Es necesario distinguir entre representante legal y voluntario (**cuadro 2**). El representante legal sustituye a todos los efectos a su representado. Como se le puede exigir directamente los deberes formales de carácter contable, puede ser autor del delito contable.

El representante voluntario no puede, por sí mismo, ser el autor del delito contable, aunque sí puede ser partícipe como cómplice.

Si el representante voluntario actúa sin dolo, queda impune, pues es un mero instrumento material del sujeto pasivo. Si el representante actúa por propia iniciativa, el representado tampoco cometerá delito.

Si el representante voluntario actúa de forma dolosa y lo hace por propia iniciativa, no resultará inculpinado por delito contable, aunque puede serlo por otro delito, principalmente el delito de falsedad en documento mercantil punible de acuerdo con el artículo 392 del CP.

Por su parte, el representante voluntario, que actúa de forma dolosa y sigue las instrucciones del sujeto pasivo es un cómplice del deudor tributario que debe ser calificado como inductor. Aplicando la «teoría del instrumento doloso no cualificado», el empresario (inductor) es calificado como autor mediato y el contable (inducido) como cómplice.

Por último, el representante voluntario, que actúa de forma dolosa y que realiza su actuación en connivencia del representado, es un cómplice del deudor tributario que debe ser calificado como inductor. Aplicando la «teoría del instrumento doloso no cualificado», el empresario es autor mediato y el contable cómplice.

Cuadro 2. Posibilidades del delito del representante

				Delito del representante	Delito del representado
Representante	Legal			Delito contable. Autor mediato. Art. 310 CP	No delito
	Voluntario	Sin dolo	Por propia iniciativa. Sin conocimiento del representado	No delito	No delito
			Siguiendo instrucciones del sujeto pasivo	No delito	Delito contable. Autor mediato. Art. 310 CP
			En connivencia con el representado	No delito	Delito contable. Autor mediato. Art. 310 CP
		Con actuación dolosa y responsable	Por propia iniciativa. Sin conocimiento del representado	Delito de falsedad documental. Autor mediato. Art. 392 CP	No delito
					.../...

				Delito del representante	Delito del representado
.../...					
			Siguiendo instrucciones del sujeto pasivo	Delito contable. Cómplice. Art. 310 CP	Delito contable. Autor mediato. Art. 310 CP
			En connivencia con el representado	Delito contable. Cómplice. Art. 310 CP	Delito contable. Autor mediato. Art. 310 CP
Fuente: elaboración propia					

4. MODALIDADES TÍPICAS

4.1. FALTA ABSOLUTA DE CONTABILIDAD EN RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN DIRECTA

Para que se cumpla el delito, de peligro abstracto, establecido en el apartado a) del artículo 310 del CP se exigen dos requisitos: uno contable, el incumplimiento absoluto de la llevanza de contabilidad, y otro fiscal, que el sujeto activo esté sometido al régimen de estimación directa de bases tributarias, esto es, al sistema de determinación de la base del impuesto por medio de declaraciones, documentos y datos consignados en libros y registro.

Respecto al primer requisito, una interpretación literal del artículo sanciona la omisión plena de la contabilidad, por lo que el caso de anotación parcial de las operaciones en los libros registro, aunque no reflejen la imagen fiel de la empresa, no es reconducible a este apartado.

Con esta interpretación literal, en cuanto exista un asiento contable (el asiento de apertura) ya no estamos ante este supuesto delictivo. Sin embargo, la interpretación debe ser más flexible considerando que «el incumplimiento es absoluto cuando imposibilita totalmente la función que en materia de tributos están llamados a realizar los libros o registros fiscales» (SAP Madrid de 28 de diciembre de 2000), ya que con la interpretación literal se estaría produciendo un «vaciamiento total de esta figura» (APARICIO y ÁLVAREZ, 2011: 19).

Esta es la interpretación correcta, independiente de las normas utilizadas para registrarlas y del soporte en el que se materialice el registro contable. Para analizar el primer caso debe observarse la SAP Valencia de 26 de octubre de 1998: «La alegación no puede prosperar pues no puede confundirse la llevanza de estos listados de ordenador o medios privados de contabilidad con la exigida en el tipo penal, pues la letra a) del referido precepto se refiere al incumplimiento

absoluto de la obligación, no tanto de llevar la contabilidad como si se tratara de la administración de una casa, cuanto la contabilidad exigida en las disposiciones legales». Para el segundo, la SAP Madrid de 28 de diciembre de 2000: «Se alega por la Defensa que las sociedades tenían una contabilidad, aunque fuese por medio de listados de ordenador, por lo que no puede hablarse de un absoluto incumplimiento de llevar la contabilidad».

La redacción mejoraría si se especificara que este delito se comete con cualquiera de los tres siguientes actos: si no hay ni un asiento en los libros contables, si el contribuyente no pone los libros a disposición de la Administración tributaria o si el incumplimiento de los deberes contables fuera de tal naturaleza que hiciera imposible la función que en materia de tributos están llamados a realizar los libros o registros fiscales.

El segundo requisito es que solo será punible si el contribuyente se encuentra en régimen de estimación directa de bases tributarias y, además, el sujeto activo del delito impide determinar la base imponible de un impuesto que debe ser estimado por la Administración sirviéndose de «datos consignados en libros y registros», como establece el artículo 48 de la LGT. Por tanto, el delito no se puede cometer en impuestos en los que la ley obligue al método de estimación objetiva singular de la base imponible.

El sometimiento al régimen de estimación directa de las bases tributarias del obligado tributario constituye un supuesto perfectamente determinable, limitando el ámbito de las posibles conductas delictivas a los siguientes sujetos: empresarios personas físicas y entes sin personalidad en régimen de estimación directa (normal o simplificada) de rendimientos empresariales; personas jurídicas sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades; y profesionales en régimen de estimación directa de rendimientos de su actividad. No cabe extender el tipo a los sujetos pasivos en régimen de estimación objetiva.

Con la redacción actual, el delito solo es punible para los supuestos de estimación directa de la base tributaria. No obstante, esta limitación es un error porque existe deber de registro en algunos supuestos de estimación objetiva (los que deduzcan amortizaciones y los que determinen su rendimiento neto en función del volumen de operaciones). La legislación debería modificarse para aumentar la punibilidad a los supuestos de estimación objetiva.

La renta derivada del ejercicio de una actividad económica se determina, como regla general, realizando determinados ajustes positivos o negativos sobre el resultado contable del ejercicio. Sin embargo, excepcionalmente, la normativa española contempla la posibilidad de determinar el rendimiento derivado del ejercicio de una actividad económica sin atender al resultado contable. El método de estimación objetiva permite la determinación de los rendimientos de la actividad económica de forma estimativa, mediante la aplicación de ciertos índices o módulos aprobados oficialmente. En estos casos, la renta sometida a gravamen no se determina por diferencia entre ingresos y gastos efectivos, sino a tanto alzado, en función de datos objetivos considerados como indicativos de la obtención de mayores o menores beneficios. Los sujetos pasivos que obtengan rendimientos derivados de actividades económicas, siempre que cumplan determinadas condi-

ciones relativas al tipo de actividad y al volumen de ingresos y de compras, pueden optar por determinar tales rendimientos a través del método de estimación objetiva. El ámbito objetivo de aplicación del método de estimación objetiva a los sujetos pasivos del IRPF es muy amplio, por el contrario, son pocos los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades que pueden optar por este método. Solamente determinarán la base imponible del Impuesto de Sociedades, a través del método de estimación objetiva, los sujetos pasivos a los que resulte aplicable el régimen especial de entidades navieras en función del tonelaje.

Los contribuyentes que determinen su rendimiento neto mediante el régimen de estimación objetiva deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas de acuerdo a lo previsto en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibido. Igualmente deberán conservar los justificantes de los índices o módulos aplicados.

Los contribuyentes acogidos a este régimen que deduzcan amortizaciones estarán obligados a llevar un Libro de registro de bienes de inversión (regulado en el art. 65 Reglamento del IVA). Además, por las actividades cuyo rendimiento neto se determine en función del volumen de operaciones (así ocurre en las actividades agrícolas y ganaderas), habrán de llevar un libro registro de ventas o ingresos. Toda esta documentación también debería estar protegida por el delito que nos ocupa.

Por tanto, la redacción del artículo 310 a) del CP debería explicitar que debe ser aplicable a los sujetos obligados a tributar, tanto por el método de estimación directa, como por el método de estimación objetiva.

4.2. LLEVAR DOBLE O MÁS CONTABILIDADES

El apartado b) del artículo 310 del CP regula un delito de peligro abstracto, hecho preparatorio del delito fiscal, consistente en llevar contabilidades distintas, es decir, «dos o más contabilidades» (SAP Pontevedra de 1 de febrero de 2007) (STS de 22 de mayo de 2009), referidas a una misma actividad y ejercicio económico.

El texto se refiere a contabilidades distintas, por lo que quedan fuera del delito los registros de carácter exclusivamente fiscal que deben llevar los profesionales o artistas no sujetos al régimen de contabilidad mercantil.

El requisito imprescindible es que existan dos o más contabilidades, siendo una de ellas un registro que persiga fines defraudatorios y se presente a la Hacienda Pública. Puede ser que exista otra para satisfacer las necesidades del resto de usuarios; o puede ser también que existan un número de contabilidades mayor, por ejemplo que una recoja la situación patrimonial de la empresa utilizada a efectos internos, indispensable para una adecuada gestión social, y otra distinta muestre una información adecuada para sus relaciones con el resto de terceros, distintos a la Hacienda Pública.

Para que se perfeccione el delito es necesario que la doble contabilidad persiga fines defraudatorios tributarios. No es punible una segunda contabilidad que, aun ocultando o simulando la verdadera situación de la empresa, no persiga una finalidad defraudatoria, si no que persiga cualquier otra finalidad de modificación de la imagen económico-financiera de la entidad. PALAO (1985: 253) pone como ejemplo una contabilidad ajustada a criterios fiscales y otra basada en principios contables distintos como coste de reposición. De la misma forma, la conducta es impune si la doble contabilidad, aun siendo creada para satisfacer los fines fraudulentos, no llega a utilizarse para ello, si no que se utiliza para otras finalidades como «para realizar la liquidación» (SERRANO y SERRANO, 2005: 575) o para solicitar recursos del mercado de capitales.

El delito requiere, no solo que existan dos contabilidades, sino que una sea presentada a la Hacienda Pública y la otra a cualquier otro usuario de la contabilidad financiera. Si no se presenta a otro destinatario de la información financiera, nada más que a la Hacienda, no existirá tal delito. La obligación de llevar los libros contables se compone de cinco obligaciones: de registrar los hechos económicos en los libros contables (art. 25 CCom.), de presentar los libros contables para su legalización (art. 27 CCom.), de conservar los libros contables (art. 30 CCom.), de formular las cuentas anuales (art. 34 CCom.) y de firmar los libros contables (art. 37 CCom.). Esto supone que para que exista este delito es necesario hacer valer frente a terceros una contabilidad registrada, firmada, conservada y presentada distinta a la entregada a la Hacienda Pública.

La SAP Pontevedra de 1 de febrero de 2007 establece tres hechos en los que no existe delito según el artículo 310 b) del CP. El primero es la existencia de tres cheques y un recibo sin contabilizar; este caso «no constituye acreditación suficiente de la existencia de llevanza de contabilidades distintas». El segundo es que la contabilidad del acusado no había reflejado correctamente el IVA correspondiente a tres pisos. En este caso «no estaríamos en presencia de llevanza de una doble contabilidad sino de asientos contables inexactos, que por tanto no podrían integrar el supuesto de hecho del artículo 310 b) del CP sino el del artículo 310 c), que se refiere a la falta de anotación en los libros contables o las anotaciones con cifras distintas a las verdaderas». El tercero es la utilización indebida de la cuenta de caja, sin ajustarse al Plan General de Contabilidad (PGC); en este caso «podría suponer una infracción de tal Plan, pero no es un supuesto de doble contabilidad».

El apartado intenta evitar que una de las contabilidades sea utilizada por el obligado tributario para pagar menos impuestos, sin embargo, se limita a afirmar que «oculten o simulen la verdadera situación de la empresa» [art. 310 b) CP]. La jurisprudencia amplía la frase pero por el mismo camino: la «verdadera situación económica de la empresa» (SAP A Coruña de 1 de julio de 1999) (SAP Pontevedra de 1 de febrero de 2007). La redacción debería ser mejorada incidiendo en la finalidad del contribuyente para ahorrarse el pago de impuestos, más que incidir en el reflejo de una «verdadera» situación que ninguna normativa contable puede garantizar. Además, el artículo 310 b) del CP debería redactarse de forma que quede claro que, a través de la tipificación de este apartado, se pretende luchar contra el fenómeno representado por aquellas empresas o entidades que llevan dos o más contabilidades distintas, siendo una de ellas utilizada con fines de fraude a la Hacienda Pública, con la intención de ofrecer una información que permita eludir el correspon-

diente pago de los impuestos que gravan su actividad comercial sin que sea detectada la manipulación por la Inspección de Tributos.

4.3. ARTIFICIOS CONTABLES

Los apartados c) y d) del artículo 310 del CP incluyen una parte de los artificios contables, concepto integrado por las omisiones y por las falsedades contables. En concreto, solo tipifican los artificios contables que tengan la finalidad de entorpecer la determinación de la base imponible. La alteración de la contabilidad de una sociedad mercantil «produce una realidad aparente de su situación económica, que puede tener trascendencia sobre otras entidades que se relacionan con la que adopta una realidad contable ficticia, e incluso sobre posibles actuaciones de la Hacienda Pública al liquidar el impuesto de sociedades» (STS de 25 de junio de 2010).

Los apartados c) y d) tipifican la utilización de artificios contables destinados a la desfiguración de la base imponible en beneficio del sujeto pasivo del impuesto, que solo son punibles cuando concurren dos condiciones. La primera es que se hayan omitido las declaraciones tributarias o las que se hayan presentado lo hayan sido estableciendo bases inexactas por motivo de la manipulación. La segunda es que las cantidades manipuladas excedan de 240.000 euros.

Por supuesto, no hay que confundir la contabilidad creativa y el delito contable (BLASCO 1998: 33) (BERNATE, 2007: 52). La frontera entre ambos conceptos es que el delito contable consiste en el incumplimiento de una ley, y la contabilidad creativa es la utilización de una ley contable, sin incumplirla, para aprovechar al máximo su potencialidad como instrumento para la obtención de las finalidades intrínsecas pretendidas por el contable.

Para ser consideradas como delito, las omisiones y alteraciones en la contabilidad deben tener como objetivo modificar los datos con relevancia fiscal, por lo que no serán constitutivas de delito las omisiones o alteraciones que no produzcan una variación en los ingresos y gastos, en el valor contable y fiscal de los activos y pasivos, o en las diferencias temporarias del ejercicio.

El legislador establece un requisito para que un hecho sea delito al establecer como necesario que se hayan omitido las declaraciones tributarias o las que se hayan presentado lo hayan sido estableciendo bases inexactas por motivo de la manipulación. Esto supone que si el sujeto que ha cometido las infracciones contables presenta una declaración veraz, no estará cometiendo un delito. Eso sí, las irregularidades contables serán sancionadas como infracción tributaria.

Será válida la realización de asientos y anotaciones por cualquier procedimiento idóneo sobre hojas que después habrán de ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios. Las anotaciones realizadas por procedimientos informáticos o por otros similares, no pueden integrar la conducta tipificada en el artículo 310 d) del CP «mientras no sean encuadernados, que es cuando adquieren la condición de libros oficiales» (STS de 16 de febrero de 2001).

5. SUJETO PASIVO

El sujeto pasivo es el sujeto afectado por el incumplimiento. El perjudicado inmediato por el incumplimiento de las obligaciones contables es el acreedor tributario. Así, el sujeto pasivo es el ente público titular del derecho de crédito cuyo incumplimiento es uno de los requisitos necesarios para la existencia de delito.

El delito contable protege únicamente los intereses de la Hacienda Pública, y no a la totalidad de los sujetos que pueden verse afectados por los fraudes de la contabilidad. Solo cabe hablar de delito contable cuando se incumple una obligación contable que venga establecida por ley tributaria. Así, si la anomalía contable no vulnera ninguna exigencia tributaria pero lesiona intereses particulares, entonces no constituye delito contable, debiendo resolverse conforme a lo dispuesto en el CP para las falsedades en documentos mercantiles.

La doctrina presenta consensuadamente que el delito contable tiene como bien jurídico protegido, con carácter general, al «Erario Público» (BAJO y BACIGALUPO, 2010: 361) o a la «Hacienda Pública, entendida como la persona jurídico-pública titular de ingresos fiscales destinados a cubrir las necesidades públicas» (APARICIO, 1995: 245). Sin embargo, estas afirmaciones no terminan de diferenciar completamente el sujeto pasivo porque no especifica si se refiere exclusivamente a la hacienda estatal, o también la autonómica o, incluso, la de otros organismos.

Como delito contra la Hacienda Pública, el bien jurídico protegido consiste primero en la función recaudatoria del Estado y demás organismos y entidades con capacidad impositiva, y los impuestos, como medio para el logro de determinada política económica (*vid.* art. 2.1 Ley 58/2003, General Tributaria). Por su parte, el artículo 31.1 de la Constitución establece la obligación contributiva para el sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente. Se trata de un deber de solidaridad cuyo incumplimiento encuentra la sanción penal.

Los principios que proclama el artículo 31 de la Constitución son, ciertamente, los que deben inspirar la política fiscal del Estado y los que vertebran el fundamento último de la obligación de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, «pero es el poder legislativo democráticamente legitimado el que desarrolla mediante la ley, la política fiscal diseñada en la Norma fundamental y es el poder ejecutivo el encargado de establecer reglamentariamente los procedimientos por los que en cada caso se deben determinar las obligaciones tributarias» (STS de 3 de enero de 2003).

Es indudable, pues, que el bien jurídico protegido «no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas» (STS de 6 de octubre de 2006).

La legislación debería definir que el sujeto pasivo es la Hacienda del Estado, la Hacienda foral, la Hacienda autonómica, la Hacienda local (como hace el art. 305.1 CP) y la Hacienda de los entes institucionales, entre ellos la Seguridad Social, siempre que se vean afectadas negativamente por el incumplimiento de las obligaciones contables.

Aunque la Hacienda del Estado es el principal sujeto pasivo también lo será el resto de haciendas, como puede verse en la STS de 28 de marzo de 2001 referida al delito de defraudación. En esta sentencia aparece que la Hacienda Pública de Navarra goza «en todo momento de la tutela del ordenamiento penal al mismo nivel que la Hacienda Pública del Estado».

De igual forma, también pueden ser sujetos pasivos el resto de entes institucionales. La doctrina es favorable a ello (APARICIO y ÁLVAREZ, 2010: 17), basado, fundamentalmente, en que el artículo 5.1 de la Ley 47/2003, de 27 de noviembre, General Presupuestaria, establece que la Hacienda de los entes institucionales está dentro de la Hacienda del Estado. El ejemplo más claro es el de la Seguridad Social, porque el artículo 310 del CP se encuentra ubicado en el Título denominado «De los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social».

6. CONCURSO

6.1. CONCURSO CON LAS NORMAS ADMINISTRATIVAS

La vertiente material (existe otra vertiente procesal) del principio non bis in ídem establece que nadie puede ser castigado (condenado o sancionado) dos veces por el mismo hecho. Este principio va «íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones recogido en el artículo 25 de la Constitución» (STS de 31 de octubre de 1992). Derivado de ello, es imprescindible determinar qué precepto es el que debe aplicarse en caso de coincidencia entre cualquier norma penal y administrativa. Si una misma conducta cae en los ámbitos del injusto penal y del ilícito administrativo se investigará primero su adecuación en el precepto penal que, de comprobarse, excluirá la sanción administrativa. «Si no existió conducta penalmente relevante, continuará el procedimiento administrativo para determinar si hay responsabilidad administrativa» (FERRÉ, 1988: 26).

Como se observa en el **cuadro 3**, un mismo comportamiento cae en el ámbito penal y administrativo en un gran número de ocasiones, pues el legislador reguló superpuestas grandes zonas de punibilidad. Aunque no existe total coincidencia entre ambas regulaciones (pues la LGT tiene un ámbito mayor, permitiendo la sanción administrativa para un número mayor de conductas), es posible observar que ambas son disposiciones similares con un contenido material semejante y una misma estructura lógica.

Cuadro 3. Naturaleza de las infracciones tributarias y sus sanciones

Ilícito administrativo (LGT)	Ilícito penal (CP)
Inexactitud u omisión de operaciones en la contabilidad o en los libros y registros exigidos por las normas tributarias	No haber anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas [art. 310 c) CP]
	.../...

Ilícito administrativo (LGT)	Ilícito penal (CP)
.../...	Haber practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias [art. 310 d) CP]
Incumplimiento de la obligación de llevar o conservar la contabilidad, los libros y registros establecidos por las normas tributarias, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados	Incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de contabilidad en régimen de estimación directa de bases tributarias [art. 310 a) CP]
Llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario	Llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa [art. 310 b) CP]
Fuente: elaboración propia	

Para precisar cuándo una conducta es subsumible en el precepto penal y cuándo en la norma administrativa, se realiza la siguiente distinción. En las letras a) y b) del artículo 310 del CP se cometerá el delito contable en el caso de incumplimiento absoluto y total de llevanza de contabilidad en régimen de estimación directa de las bases, y en el caso de llevar varias contabilidades, siempre y cuando, esto se haga con ánimo de engañar. El resto de conductas posibles en relación con estos dos casos de incumplimiento total de llevanza de contabilidad y de llevar contabilidades diversas serán sancionables como meras infracciones administrativas. En las letras c) y d) la separación del delito contable de la infracción es más sencilla, ya que el criterio de separación es cuantitativo.

6.2. RELACIÓN CON EL DELITO DE FALSEDAD DOCUMENTAL

El artículo 392 del CP establece que el particular (para diferenciarlo de la autoridad o funcionario público del art. 390 CP) que cometiere en documento público, oficial o mercantil, alguna de las falsedades descritas en los tres primeros números del apartado 1 del artículo 390, será castigado con las penas de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a doce meses.

Las conductas del artículo 310 del CP pueden ser calificadas de falsedades en documento mercantil castigadas en el artículo 392 del CP.

El concurso debe ser analizado según la finalidad del delincuente. Cuando la falsedad tiene, exclusivamente, la intención de defraudar a Hacienda, estamos ante un «concurso de normas y no de delitos» (FERRÉ, 1988: 235), ya que en el artículo 310 del CP la falsedad en documento se describe como actividad específica del tipo de injusto. Por lo tanto, el concurso de normas se re-

solverá a favor del delito contable según el principio de especialidad (art. 8 CP regla 1), en virtud del cual, cuando la motivación sea exclusivamente fiscal existe un delito contable y, si se consuma la defraudación, un delito fiscal. Así lo entiende la jurisprudencia: «como la utilización de las facturas falsas fue utilizada como instrumento para la defraudación al fisco, quedan subsumidas en el delito contra la Hacienda Pública las falsedades documentales producidas por la emisión de facturas de contenido ficticio e irreal» (Sentencia del Juzgado Central de lo Penal de 17 de noviembre de 1998, Fundamento de Derecho Tercero).

Sin embargo, cuando las irregularidades en la contabilidad tuvieran la finalidad de defraudar a la Hacienda Pública, pero también otras intenciones, como por ejemplo defraudar a terceros, existirá un concurso ideal de delitos. En este caso, el concurso se resolvería a favor del delito de falsedades en documento mercantil del artículo 392 del CP, salvo que la alteración de los datos falsos relativos al estado contable se produjera con el fin de lograr indebidamente la declaración de concurso de acreedores, pues entonces producirá un delito de falsedad del estado contable para alcanzar la situación concursal regulada en el artículo 261 del CP.

Las alteraciones contables se pueden producir con cuatro motivaciones principales. La primera intenta aumentar los activos e ingresos (o disminuir los gastos o pasivos) para ofrecer una mejor imagen de la sociedad para asegurar el puesto de los administradores o para obtener más recursos de los proveedores de financiación, ya sean bancarios o del mercado bursátil. La segunda finalidad intenta aumentar los gastos o pasivos (o disminuir los activos e ingresos) para ofrecer una imagen desfavorable con la intención de obtener una ayuda, subvención o en una estrategia frente a impagos a terceros. La tercera finalidad intenta aumentar los gastos o pasivos (o disminuir los activos e ingresos) para ofrecer una imagen desfavorable, logrando indebidamente la declaración de concurso de acreedores. La cuarta finalidad intenta aumentar los gastos o pasivos (o disminuir los activos e ingresos) para intentar pagar menos impuestos. Cuando la motivación de alterar la contabilidad posee la cuarta finalidad fiscal y, simultáneamente, la primera o la segunda motivación, existe un delito de falsedad documental. Si la motivación posee la tercera finalidad, y a la vez la cuarta fiscal, se producirá un delito de falsedad del estado contable para alcanzar la situación concursal.

La ubicación de cada delito a un hecho delictivo es relevante porque las penas son distintas para cada delito. La pena del delito de incumplimiento de obligaciones contables con la intención de defraudar al fisco es el que posee una pena menor, aunque con una dimensión más amplia. Tienen un nivel intermedio de penas el delito de falsedad en documento mercantil y el delito de falsedad del estado contable para alcanzar la situación concursal. El delito más penado es el delito de defraudación tributaria.

La pena del delito de incumplimiento de obligaciones contables con la intención de defraudar al fisco es de prisión de cinco a siete meses; adicionalmente, la pena prevista para las personas jurídicas es de multa de seis meses a un año, y la posibilidad de imponer penas adicionales. El delito de falsedad en documento mercantil del artículo 392 del CP será castigado con las penas de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a doce meses. El delito de falsedad del estado

contable para alcanzar la situación concursal del artículo 261 del CP es castigado con la pena de prisión de uno a dos años y multa de seis a doce meses. El delito de defraudación tributaria será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de 120.000 euros.

6.3. RELACIÓN CON EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

El delito de incumplimiento de obligaciones contables con la intención de defraudar al fisco está relacionado, y es «compatible y acumulable» (ÁLVAREZ, 1997: 33) (FERRO, 2007: 39) con el delito del artículo 305 del CP. Este último es denominado indistintamente por la doctrina defraudación tributaria (AYALA, 1988: 375), delito tributario (ROSSY: 1989:4) o delito fiscal (STS de 27 de diciembre de 1990) (FERRO, 2007: 39).

Según el artículo 305.1 del CP, el que por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía. Las penas señaladas se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiére concurriendo alguna de las circunstancias siguientes: a) la utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario, y b) la especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o puede afectar a una pluralidad de obligados tributarios. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de tres a seis años.

Por tanto, si la defraudación es menor de 120.000 euros, el hecho es un delito contable, no de defraudación tributaria, por lo que no existirá concurso.

Cuando el sujeto pasivo haya cometido el delito del artículo 310 del CP con el fin de cometer defraudación tributaria, la mayoría de la doctrina y la jurisprudencia considera que esta produce un supuesto de concurso de leyes que deberá resolverse con arreglo del principio de consunción (art. 8 CP regla 3) «a favor del artículo 305 del CP» (AYALA, 1988: 375) (FERRÉ, 1988: 236) (SÁNCHEZ OSTIZ, 1995: 616) (BOIX: 1998) (BOIX y MIRA: 2000) (MARTÍNEZ PÉREZ: 1994; 1986; 1982) (BAJO y BACIGALUPO, 2010: 365) (APARICIO y ÁLVAREZ, 2010: 29) (MORALES, 2011b: 1129).

La jurisprudencia observa la relación de consunción, en la que el delito contable queda consumido o absorbido por el artículo 305 del CP, «siendo la relación concursal de normas no de delitos» (STS de 14 de diciembre de 1990) (STS de 26 de noviembre de 1990) (STS de 27 de diciembre de 1990) (STS de 31 de octubre de 1992) (SAP A Coruña de 6 de mayo de 1993) (SAP

Lleida de 15 de julio de 1993) (SAP Barcelona de 17 de noviembre de 1997) (SAP Valencia de 3 de diciembre de 1998) (SAP Madrid de 8 de julio de 1999) (SAP Burgos de 16 de diciembre de 2002) (SAP Valencia de 9 de julio de 2004). No es posible «castigar con independencia el acto preparatorio de un delito y el delito, después consumado, a que dicho acto se refiere, porque constituiría una vulneración del principio esencial non bis in idem» (STS de 27 de diciembre de 1990) (STS de 31 de octubre de 1992), por lo que «el delito contable queda consumido o absorbido» por el artículo 305 del CP (STS de 9 de marzo de 1993) y, por tanto, «con sanción exclusivamente por el delito de impago de impuestos» (STS de 28 de diciembre de 2000).

Solo son punibles los comportamientos del artículo 310 del CP en los supuestos de inaplicabilidad del artículo 305 del CP; esto se debe a que el delito contable es un delito instrumental en la medida que sanciona «actos preparatorios» de una infracción tributaria (SAP Madrid de 23 de junio de 2005). La configuración del delito contable como delito instrumental está ampliamente recogida en la jurisprudencia (STS de 21 de octubre de 1992) (STS de 28 de diciembre de 2000) (STS de 28 de diciembre de 2001) (STS de 29 de junio de 2002) (STS de 17 de abril de 2006). Producida la defraudación, esta absorbe y consume las precedentes irregularidades contables. «Los comportamientos del delito de incumplimiento de obligaciones contables con fraude fiscal solo resultan punibles en los supuestos de inaplicabilidad del delito de defraudación a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales» (STS de 26 de noviembre de 1990) (STS de 10 de octubre de 2001). El delito contable es «un acto preparatorio, que por decisión legislativa adquiere la condición de figura penal propia pero que en sustancia no pasa de ser una modalidad del delito llamado fiscal o contra la Hacienda. Solo desde esta perspectiva puede ser contemplado» (SAP Madrid de 28 de diciembre de 2000). «El delito contable es un delito instrumental en la medida que sanciona actos preparatorios de una infracción tributaria anticipando las barreras de protección penal, que solo queda elevado a categoría de delito autónomo cuando no se haya producido la defraudación a Hacienda constitutiva de delito» (STS de 28 de diciembre de 2000) (STS de 29 de junio de 2002).

Frente a esta corriente mayoritaria, parte de la doctrina sostiene que en este supuesto existe un concurso de delitos (GRACIA, 1990: 345-347) (LAMARCA, 1985: 796), que obligaría a sumar las penas de ambos preceptos. «Es clara la distinción entre el deber de declarar y otros deberes formales, especialmente el deber de llevanza de contabilidad y registro, pues cumplen funciones propias específicas y distintas en las diferentes fases del procedimiento de gestión» (GRACIA, 1990: 347), por ello, «el delito contable no puede ser entendido como un tipo dependiente de preparación de una defraudación tributaria» (GRACIA, 1990: 347). Incluso, la SAP Valladolid de 20 de marzo de 1997 castigó aisladamente ambos delitos.

Esta última alternativa, aunque minoritaria parece la correcta, porque no puede tener la misma pena una persona que defrauda, que otra que defrauda y además altera intencionalmente los registros contables. Además, debe tenerse en cuenta que los deberes de llevanza de la contabilidad tienen muchas motivaciones, y solo una de ellas es la tributaria, por lo que no puede considerarse que los primeros deberes siempre tienen un carácter instrumental sobre los segundos; en algunos casos, las infracciones contables son un instrumento para una infracción tributaria,

pero otras veces la infracción contable tiene otras intenciones. En la actualidad este problema está resuelto con el concurso con otros dos delitos (de incumplimiento de obligaciones contables con la intención de defraudar al fisco y de falsedad del estado contable para alcanzar la situación concursal), pero sería deseable que el legislador hubiera definido un delito contable autónomo independiente de los otros dos delitos.

7. LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS EMPRESAS

La principal novedad de la Ley 5/2010 es la inclusión de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, algo inédito en el derecho penal español. A partir de su entrada en vigor, el 23 de diciembre de 2010, la responsabilidad penal no solo la poseen las personas físicas, sino también las personas jurídicas.

El legislador ha establecido un doble sistema de responsabilidad penal de los entes colectivos: en el artículo 31 bis del CP y en el artículo 129 del CP. El artículo 31 bis del CP recoge la responsabilidad penal de las entidades que estrictamente sean personas jurídicas, dejando el artículo 129 del CP para regular aquellas empresas, organizaciones, grupos o cualquier otra clase de entidades o agrupaciones de personas que carezcan de personalidad jurídica. Los sujetos imputables del artículo 31 bis son exclusivamente las personas jurídicas en el sentido de lo dispuesto en el artículo 35 del Código Civil (CC). Los grupos de sociedades, las sociedades civiles, las agrupaciones de interés económico y las uniones temporales de empresas, al carecer de personalidad jurídica no están sometidos al régimen del artículo 31 bis pero sí se encuentran en el ámbito de aplicación del artículo 129 del CP.

El artículo 31 bis del CP no se aplicará a determinadas personas jurídicas, como el Estado o las Administraciones Públicas. Sin embargo, las empresas mercantiles estatales que se rigen por la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE) estarán sometidas al régimen de responsabilidad penal del artículo 31 bis en tanto que, en los términos de la disposición adicional 12.^a, están sometidas al Derecho privado (art. 53.2 LOFAGE). Sin embargo, no se entiende la exclusión de partidos políticos y sindicatos del apartado 5 del artículo 31 bis. La exclusión de los primeros pudiera estar basada en la ya existente Ley de Partidos en la que se regulan pormenorizadamente estas cuestiones. Pero, por supuesto, no tiene ninguna justificación la exclusión de sindicatos, lo cual es una medida que beneficia a los administradores, socios y trabajadores de los sindicatos pero potencialmente perjudica al conjunto de la sociedad.

Con ambos artículos, la Ley 5/2010 establece a la persona jurídica (y a las agrupaciones sin personalidad jurídica) como sujeto del Derecho penal y establece su responsabilidad penal directa.

La responsabilidad penal de las personas jurídicas únicamente podrá ser declarada en aquellos supuestos donde la legislación expresamente haya previsto. El CP 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 Social (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 (art. 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 tiene una total aplicación en el delito de incumplimiento de obligaciones contables con fraude fiscal (art. 310 CP).

7.1. MATERIALIZACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LA EMPRESA EN EL CP

El artículo 31.1 bis del CP establece que, exclusivamente para los supuestos previstos, las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su provecho, por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho, pero también por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas de los representantes y administradores han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control (teniendo en cuenta las concretas circunstancias del caso).

La responsabilidad penal de la persona jurídica no es alternativa, sino acumulativa, a la de las personas físicas materialmente responsables de delito, incluso sin que haya podido ser individualizada la responsabilidad penal de la persona física. En aquellos casos en que no resulte posible identificar a los autores del delito, al menos puede sancionarse penalmente a la persona jurídica. Si se demuestra que se ha cometido el delito, aunque no se pueda averiguar quién es el autor, o no se le puede condenar penalmente (al no poder dirigir el procedimiento penal contra él, por ejemplo por fallecimiento del mismo), podrá ser la persona jurídica penalmente condenada. Aunque ambas responsabilidades son compatibles e independientes, en la práctica es posible que muchos procesos terminen únicamente con la condena de la propia sociedad, lo cual sería una situación muy poco deseable. Vinculado con esto, es necesario evitar que la instrucción judicial «no se cierre en falso o en su fase embrionaria como consecuencia de la formalización de acuerdos de conformidad que puedan dar lugar a interesados mecanismos de deslizamiento de la responsabilidad desde la persona jurídica a la individual y viceversa» (Fiscalía General del Estado, 2011: 113).

Sin embargo, existen dos casos en los que no debe condenarse a la persona jurídica y persona física por separado porque realmente no existen dos sujetos distintos: las empresas pantalla y los negocios unipersonales. Las «empresas pantalla» constituyen una simple tapadera para procurar

opacidad a la actividad delictiva de una o varias personas individuales, de forma que no ostentan personalidad jurídica y carecen de auténtica alteridad, estructura organizativa y actividad interna. En estas entidades habrá de procurarse el reproche de los delitos cometidos por las personas físicas que se ocultan detrás, «levantando el velo» (STS de 10 de octubre de 2006) (STS de 13 de octubre de 2011) de la forma societaria, para revelar dichas conductas individuales y hacer responder al patrimonio de la entidad como patrimonio propio del autor. En los negocios unipersonales que adoptan formas societarias existe una identidad absoluta y sustancial entre el gestor y la persona jurídica, de modo tal que sus voluntades aparecen totalmente solapadas, sin que exista la diversidad de intereses propios de los entes corporativos. En este caso, resulta irrelevante la personalidad jurídica en la concreta figura delictiva, por lo que «deberá valorarse la posibilidad de imputar tan solo a la persona física, evitando la doble incriminación de la entidad y el gestor que, a pesar de ser formalmente posible, resultaría contraria a la realidad de las cosas y podría vulnerar el principio non bis in ídem» (Fiscalía General del Estado, 2011: 19).

El límite constitucional más importante a la responsabilidad penal de las personas jurídica lo constituye el principio non bis in ídem. En las empresas pequeñas y medianas donde la dirección suele estar en manos de los accionistas principales, quienes además son generalmente las personas penalmente responsables, resulta evidente que existe una doble sanción. El principio non bis in ídem puede evitarse de dos formas. La primera es restringir la responsabilidad de las personas jurídicas a las sociedades que superen un determinado tamaño. La segunda solución consiste en la posibilidad de que el juez module las cuantías de las multas cuando impusiere esa pena por los mismos hechos. Esta es la solución adoptada por la Ley Orgánica 5/2010, de reforma del CP que establece en el artículo 31 bis 2): «Cuando como consecuencia de los mismos hechos se impusiere a ambas la pena de multa, los jueces o tribunales modularán las respectivas cuantías, de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquellos».

7.2. DOBLE VÍA DE IMPUTACIÓN

Para la fijación de la responsabilidad de las personas jurídicas, el legislador optó por establecer una doble vía de imputación: en primer lugar, el delito cometido por el administrador o representante de la sociedad (delito cometido en su nombre o por su cuenta, y en su provecho, por las personas que tienen poder de representación); en segundo lugar, el delito cometido por un empleado sometido al control del administrador (infracciones por ausencia de control sobre los empleados de la persona jurídica). De esta forma, se hace responsable a las personas jurídicas de hechos realizados por unas personas físicas (administradores o representantes) en dos situaciones distintas. En el primer supuesto (control primario), recogido en el primer párrafo del artículo 31.1 bis del CP, se ha regulado el control de las personas jurídicas a los administradores. En el segundo supuesto (control secundario), recogido en el segundo párrafo del artículo 31.1 bis del CP, se ha regulado el control de los administradores sobre los empleados de la sociedad, en el marco de sus deberes de diligente administración (arts. 225 y ss. TRLSC); como los administradores no han controlado debidamente a sus subordinados, la sociedad será penalmente responsable por no haber designado unos administradores capaces de realizar eficientemente dicho control.

Pero, además, en las sociedades donde esté separada la propiedad y la gestión, se realiza una traslación de responsabilidad en ambas vías de imputación. En la imputación del control primario se traslada de la sociedad a los propietarios el reproche por no haber elegido (o controlado) un administrador adecuado. En la imputación del control secundario se traslada de la sociedad a los propietarios el reproche por no haber elegido (o controlado) un administrador con suficiente capacidad de control sobre sus subordinados. De esta forma, los titulares del capital ya no solo deben controlar a los administradores en sus labores de gestión, sino también asegurarse de que estos a su vez ejercerán de modo adecuado sus labores de control sobre los empleados.

La responsabilidad penal de las personas jurídicas o de las agrupaciones sin personalidad jurídica se puede basar en dos modelos de imputación (BACIGALUPO, 1985: 379) (GÓMEZ-JARA, 2005: 140) (GÓMEZ-JARA, 2006b: 21-24) (SILVA SÁNCHEZ, 2010a: 5) (GONZÁLEZ-CUÉLLAR; JUANES, 2010: 10) (GÓMEZ-JARA, 2010b: 480) (BACIGALUPO, 2011: 3): autorresponsabilidad (también denominada modelo de responsabilidad por el hecho propio, responsabilidad directa de la corporación, culpabilidad de la empresa o culpabilidad propia) y heterorresponsabilidad (también denominada modelo de responsabilidad por atribución, responsabilidad de las personas jurídicas de naturaleza indirecta, subsiguiente, culpabilidad ajena, vicarial o de transferencia de responsabilidad). Es decir, la persona jurídica puede resultar responsable bien por la atribución de responsabilidad a la persona jurídica de forma directa o bien por la imputación del hecho cometido por las personas físicas que lo componen.

En la autorresponsabilidad los conceptos de culpabilidad se centran en la identidad de la empresa y sus características distintivas para proceder a realizar el juicio de culpabilidad. Este modelo se encuentra en el CP de Austria y Suiza. En la heterorresponsabilidad penal se hace responder a la corporación de los delitos cometidos por las personas físicas. El Reino Unido y Francia aplican este modelo. Existe un modelo mixto, que aúna factores de ambos, la visión más conocida es la de Estados Unidos, que parte de la heterorresponsabilidad como criterio de imputación, para a continuación graduar la sanción en función de la culpabilidad de empresa.

El artículo 31 bis del CP español se basa en la heterorresponsabilidad, tanto en el control primario como en el secundario. Parte de la doctrina no lo considera así, sino que identifica un modelo mixto. Según ellos, nuestro ordenamiento ha instaurado la responsabilidad penal de las personas jurídicas, mediante una regulación que parece reunir aspectos de los dos modelos tradicionales de atribución de responsabilidad penal a las mismas: el modelo de responsabilidad por transferencia del hecho cometido por una persona física situada en una posición jerárquicamente importante de su entramado organizativo (*Zurechnungsmodell*), y el modelo de responsabilidad por la imputación de hechos propios (modelo de la *originäre Verbandshaftung*)» (HEINE, 2002: 121-154) (SILVA SÁNCHEZ, 2010a: 1-7) (DÍAZ LÓPEZ, 2011: 30). Incluso algunos identifican un tránsito de la heterorresponsabilidad a la autorresponsabilidad en la legislación española; según ellos, la 5/2010 ha optado por un sistema mixto de imputación «que parte de la heterorresponsabilidad penal empresarial (responsabilidad por el hecho ajeno) y se encamina hacia la autorresponsabilidad penal (responsabilidad por el hecho propio)» (SILVA SÁNCHEZ, 2010b: 10) (MARTÍNEZ PARDO, 2011: 69-70).

Aunque la exposición de motivos de la Ley Orgánica 5/2010 se refiera a «actos propios», lo que parece indicar autorresponsabilidad, termina por reconocer que se le imputan los actos del representante, lo que supone heteroresponsabilidad. El artículo 31 bis del CP aborda el problema de la responsabilidad penal de las personas jurídicas desde el paradigma del ser humano; pues «lastrado por las dificultades dogmáticas que ello entrañaría y por el indudable antropomorfismo que caracterizan a nuestra teoría general del delito y particularmente a la tipicidad en nuestro CP» (Fiscalía General del Derecho, 2011: 33) no ha instituido un mecanismo que permita imputar directamente los hechos delictivos a la persona jurídica, sino que partiendo de la conducta delictiva de las personas físicas (gestores o personas sometidas a la jerarquía empresarial) establece un vínculo normativo a resultas del cual las personas jurídicas serán penalmente responsables de dichas infracciones. Ciertamente late en el precepto la concepción de la responsabilidad de las personas jurídicas «propia del sistema vicarial o de transferencia, según la cual algunas personas físicas, no en todo caso, pero sí en determinadas circunstancias, encarnan o constituyen el álgter ego o el cerebro de la persona jurídica, de modo que se entiende que sus comportamientos son los de aquella», y desde esa perspectiva, la corporación debe responder por ellos (Fiscalía General del Derecho, 2011: 34).

Al modelo de responsabilidad vicarial o de transferencia se le objeta que, aun habiendo realizado la empresa esfuerzos considerables por mantener el control de los riesgos generados por la actividad, la responsabilidad siempre le es exigible. «Ello en primer lugar no es cierto, dado que la actividad del agente que comete el delito y puede hacer responder a la corporación con su conducta, se valora bajo el prisma del contenido real de su mandato en todas sus vertientes –formal, material y funcional– teniéndose en consideración además la concurrencia o no de extralimitaciones en su ejercicio que pudieran excluir la responsabilidad de la corporación por su conducta. Por otra parte, más allá de la responsabilidad cuasi automática prevista en los derogados artículos 31.2 y 129 del CP, en el modelo vigente del artículo 31 bis del CP, la persona jurídica pasa a ser auténtico sujeto pasivo del proceso, de modo que puede defenderse por sí misma y de forma independiente frente a los intereses de quienes aparezcan acusados de cometer el delito en su provecho» (Fiscalía General del Estado, 2011: 19).

El artículo 31.1 bis del CP establece la heteroresponsabilidad ajena por medio de dimensiones diferentes para cada uno de los dos supuestos: el control primario está basado en una responsabilidad por representación y el control secundario en una imputación de una culpabilidad organizativa.

En la imputación del control primario (primer párrafo art. 31.1 bis CP), el legislador define una heteroresponsabilidad sobre representantes y administradores: las actuaciones delictivas de los representantes legales y los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas pueden generar responsabilidad penal para estas últimas siempre que el delito se haya cometido alternativamente en el ámbito aparente –en su nombre– y competencial –por su cuenta– de la corporación, y acumulativamente, en su beneficio –en su provecho–. Este párrafo es una copia del artículo 121.1 del CP francés conforme a su redacción dada en la Ley de 9 de marzo de 2004, donde también se hace responder a la corporación por los hechos de sus gestores, en lo que se ha denominado muy gráficamente «responsabilidad del hecho personal por representación» (Fiscalía

General del Estado, 2011: 31). En el control secundario (segundo párrafo art. 31.1 bis CP), la regulación española establece una culpabilidad de heterorresponsabilidad, centrada en el concepto de culpabilidad organizativa (*organisationsverschulden*), procedente del § 31 del Código Civil alemán Bürgergesetzbuch (BGB). El concepto *organisationsverschulden*, creado por SCHROTH (1993: 203), pone como punto de referencia, para establecer la culpabilidad empresarial, la organización de la propia empresa; así, el núcleo del concepto de la culpabilidad organizativa empresarial reside en la carencia o deficiencia organizativa de la propia empresa. La empresa tiene una posición de garante sobre las acciones y omisiones de sus empleados, «estando obligada por dicha posición de garante a una organización correcta que, en caso de no producirse, desencadena su propia responsabilidad penal» (SCHROTH, 1993: 204). El deber de organizarse correctamente «se dirige no solo a las personas individuales, sino también a la propia empresa» (TIEDEMANN, 1997: 39). Así, el artículo 31.1 bis del CP establece, en un párrafo separado, el segundo hecho punible basado en el concepto de culpabilidad organizativa: «En los mismos supuestos, las personas jurídicas serán también penalmente responsables de los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control atendidas las concretas circunstancias del caso».

Tanto en el control primario como en el secundario, el elemento clave es el control sobre los administradores. Esta visión es una aplicación a la responsabilidad penal de un tipo de responsabilidad civil, fundamentalmente la basada en dos criterios *culpa in eligendo* y *culpa in vigilando*. Según la primera, se hace responsable al sujeto por la incorrecta elección de la persona encargada. La segunda se concreta en la exigencia de control, con el objeto de poder mantener un conocimiento continuado de la labor que el órgano está llevando a cabo, relativa a las funciones que a este le han sido encomendadas. FERNÁNDEZ TERUELO (2011: 11) señala otro adicional, la teoría civil del riesgo, interés o beneficio, según la cual «el provecho que se obtiene de una actividad que puede generar daños a terceros obliga a afrontar también las consecuencias de tales perjuicios».

La redacción del control primario es mejorable, sin embargo es posible aplicar el artículo 31 bis del CP a los supuestos en los que el administrador de derecho de una persona jurídica, sea otra persona jurídica. Aunque hay autores (GONZÁLEZ-CUÉLLAR y JUANES, 2010: 9-11) que presuponen de forma errónea que los administradores y representantes legales son siempre una persona física. Sin duda, la redacción del segundo párrafo del artículo 31.1 bis no es afortunada «estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior», sin embargo esto no «impide en absoluto que la persona jurídica administradora de otra pueda responder también conforme al artículo 31 bis» (BACIGALUPO, 2011: 3). El artículo 143 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, Reglamento del Registro Mercantil (RRM) establece que, cuando una persona jurídica es administradora no procede la inscripción de su nombramiento como administradora mientras no conste la identidad de la persona física designada para el ejercicio de los deberes de administración, es decir, siempre hay una persona física designada que ejerce los deberes de administración.

En el control primario, para exigir responsabilidad penal a la persona jurídica, es requisito que las actuaciones delictivas de los representantes de las personas jurídicas sean «por cuenta y

en provecho de estas» (art. 31 bis 1.1.º CP). Se exige que quienes dirijan la persona jurídica hayan cometido el delito en el ámbito de sus competencias y con la intención de beneficiarla. En cuanto al «provecho» con que debe actuar la persona física respecto a la persona jurídica, hay que descartar el «provecho propio» que utiliza el empleado desleal para perjudicar a un tercero. Debiendo exigirse que el provecho para la persona jurídica sea actual, es decir, que se haya producido efectivamente. Una cuestión no establecida por el legislador es en qué debe consistir el provecho. El legislador no ha precisado la naturaleza de la medida sobre la que calcular el provecho: resultado contable del ejercicio, beneficio evaluable por métodos económicos, beneficio estratégico desde un punto de vista de la posición mercado que puede proporcionar la conducta, beneficio en valores intangibles, incremento en el valor añadido, beneficio por acción, etc.

Para el control secundario, la necesidad de la responsabilidad de las personas jurídicas está argumentada en la necesaria obediencia y control establecida en el Estatuto de los Trabajadores (ET). En los artículos 5 y 20 del ET aparece, respectivamente, la obligación de los trabajadores de seguir las órdenes del empleador, y el deber del empresario en controlar la actuación de los primeros por ser un deber esencial de contrato de trabajo correlativo al poder de dirección. En el artículo 5 c) del ET se recoge que uno de los deberes básicos de los trabajadores es «cumplir las órdenes e instrucciones del empresario en el ejercicio regular de sus facultades directivas». En el artículo 20 del ET aparece que «1. El trabajador estará obligado a realizar el trabajo convenido bajo la dirección del empresario o persona en quien este delegue. 2. En el cumplimiento de la obligación de trabajar asumida en el contrato, el trabajador debe al empresario la diligencia y la colaboración en el trabajo que marquen las disposiciones legales, los convenios colectivos y las órdenes o instrucciones adoptadas por aquel en el ejercicio regular de sus facultades de dirección y, en su defecto, por los usos y costumbres. 3. El empresario podrá adoptar las medidas que estime más oportunas de vigilancia y control para verificar el cumplimiento por el trabajador de sus obligaciones y deberes laborales...».

El párrafo segundo del número 1 del artículo 31 bis incluye algunas exigencias idénticas a las del párrafo primero (por cuenta y en provecho), a las que se añade el fallo de supervisión (imputable no se especifica exactamente a quién, al utilizar el precepto una forma impersonal del verbo), si bien la norma se refiere, también en este caso, a la conducta de las personas físicas mencionadas en el párrafo primero (gestores o representantes), sin perjuicio de que puedan existir implicados en varios escalones de la estructura empresarial. Lo anterior enlaza directamente con la regla penológica del artículo 66 bis del CP cuando prevé la posibilidad de agravar la sanción a la entidad en función del puesto que en la estructura de la persona jurídica ocupe la persona física u órgano que incumplió el deber de control, «lo que constituye una apelación –de redacción francamente mejorable– a aquello que se ha dado en llamar el núcleo de verdad de la teoría de la identificación» (Fiscalía General del Estado, 2011: 45), en virtud del cual, a mayor implicación del alto directivo en el hecho criminal, mayor debe ser el reproche en sede de la persona jurídica, por cuanto son los dirigentes de la corporación quienes, en la práctica, diseñan y ejecutan la política empresarial.

Debe interpretarse que en la definición del control secundario, el legislador se refiere únicamente al control sobre los empleados sometidos a la autoridad directa de los administradores, y no a los restantes empleados no sometidos a esa directa relación. Así lo entienden también DO-

PICO (2010: 19) y FERNÁNDEZ TERUELO (2011: 33). El precepto se refiere a la omisión del «devido control» sobre el colaborador sometido a la jerarquía empresarial, sin que resulte precisa una vinculación laboral a tiempo completo o con contrato fijo con la empresa, siendo suficiente con el mero arrendamiento de servicios. Por ello, en él se incluyen los contables con contrato de trabajo a tiempo completo, los contables con contrato de trabajo a tiempo parcial, los contables empleados a través de una empresa de trabajo temporal y los asesores contables externos con un contrato de arrendamiento de servicios.

Para responsabilizar a la persona jurídica de los delitos cometidos por el subordinado, será preciso acreditar que se ha omitido por parte del gestor, bien de forma directa, bien a través de la cadena de delegaciones que se haya podido prever a tal fin, el control debido respecto de su actividad. Así pues, en este segundo supuesto, el gestor no resulta penalmente responsable de la infracción penal –supuesto que se encuadraría en el párrafo primero del apartado 1 del art. 31 bis CP–, sino que se atribuye la responsabilidad a la persona jurídica por los delitos que el subordinado haya podido cometer siempre que sea atribuible al gestor la omisión del control debido sobre la actividad del mismo, es decir, la infracción de un deber de vigilancia que le viene impuesto por la ley. Resulta pues indiferente en este caso la naturaleza dolosa o imprudente de la conducta del gestor, por cuanto no es el resultado típico lo que se le imputa, sino la infracción de ese deber de vigilancia que se deriva del artículo 31 bis del CP. El «devido control» constituye un concepto normativo que habrá de dotarse de contenido valorativamente a través de la actividad probatoria y en contacto con las circunstancias concurrentes en cada caso. En este sentido, «la política corporativa o la llamada organización empresarial resultarán útiles –no como fundamento de la imputación de la persona jurídica, ni como sustrato sobre el que hacer gravitar la culpabilidad de la empresa como concepto trabajosamente reenviado desde las personas físicas hasta las jurídicas–, sino como instrumento para evaluar el contenido real del mandato de que es titular el gestor y aquello que, junto con las normas que regulan la actividad de que se trate, integra esa necesaria supervisión de la actividad empresarial en el caso concreto» (Fiscalía General del Estado, 2011: 48).

7.3. ANÁLISIS CRÍTICO

Aunque el establecimiento de la responsabilidad penal de las personas jurídicas es una buena medida de disuasión, es posible realizar un análisis crítico de la materialización concreta establecida en la legislación española. La traslación de la responsabilidad penal de las personas físicas a las jurídicas formulada en España parte de una premisa al menos parcialmente falsa: los delitos se cometen por la falta de control de los titulares de la sociedad. Por un lado, es imposible establecer unos controles perfectos que impidan los delitos, por el otro, las motivaciones de los individuos para delinquir son tan diversas que es imposible que un controlador pueda preverlas todas a priori. Por ello, con la actual redacción del CP, la jurisprudencia, previsiblemente, no condenará la mayoría de las situaciones en la que se ha producido la falta de control.

Lo más preocupante es que su inclusión en el CP puede tener un efecto perverso. Es posible que las pocas situaciones en que las sentencias imputen a personas jurídicas, sean los casos en los

que exclusivamente se condenen a las personas jurídicas, sin llegar a alcanzar a las personas físicas. Aunque las responsabilidades de las personas físicas y jurídicas están legisladas para ser compatibles e independientes, en la práctica es posible que muchos procesos terminen únicamente con la condena de la propia sociedad, lo cual sería una situación muy poco deseable porque la persona física delincuente sería la beneficiada de este modelo. El establecimiento de un modelo de responsabilidad de los entes sociales puede contribuir a relajar los esfuerzos para localizar a la persona física autora del hecho delictivo, de forma que el asunto quede resuelto con la imputación de la persona jurídica, sin que se continúe persiguiendo a la persona física porque habrá disminuido la sensación de intranquilidad de tener un caso sin resolver, aunque esto solo se haya producido a medias.

El delincuente económico puede llegar a ser el gran beneficiado de este modelo. El establecimiento de un modelo de responsabilidad de los entes sociales puede contribuir a relajar los esfuerzos por localizar al autor (persona física) del hecho delictivo e imputarle el delito. La nueva responsabilidad penal de las personas jurídicas «ofrece la posibilidad de resolver el conflicto con un sujeto (persona jurídica) culpable y terminar, aunque sea parcialmente, con la sensación de frustración que produce un caso no resuelto» (FERNÁNDEZ TERUELO, 2011: 11). En el mundo anglosajón se ha constatado como, en muchas áreas, la responsabilidad individual ha perdido importancia, al ser suplantada por la responsabilidad colectiva; las cifras son significativas: «en la mitad de los procesos del derecho penal de la empresa, la única procesada es la persona jurídica» (MARTÍNEZ PARDO, 2011: 65).

Con la entrada en vigor de esta reforma del CP, aparecerán comportamientos de las empresas hasta ahora poco habituales, por ejemplo despidos de trabajadores ante una mera imputación de hecho delictivo a uno de ellos (lo cual puede estar conectado con las motivaciones empresariales a disminuir su plantilla en situaciones de crisis económica), y «conflictos de intereses para los abogados que, anteriormente a la reforma, puede que hubiesen ejercido la defensa conjunta de empresa y trabajador» (RODRÍGUEZ RAMOS, 2011: 6-7).

Además, no parece adecuada la formulación legislativa en la que la sociedad responde por hechos ajenos, atribuyendo a la misma algo que hicieron unas personas físicas. No es objeto de delito una responsabilidad propia de la persona jurídica, sino una responsabilidad penal indirecta. A la persona jurídica se le imputa un comportamiento activo u omisivo de uno, varios o todos sus administradores. Tanto el posible defecto de organización, como las concretas acciones u omisiones reprochadas a la persona jurídica son, en realidad, realizadas por las personas físicas que la dirigen o gestionan, o por aquellos propietarios que tienen la teórica capacidad de controlar a los administradores, pero nunca por la persona jurídica.

Además de las deficiencias aplicables para ambos controles, es posible advertir errores en la regulación particular del control primario. La redacción del control primario debe mejorar definiendo qué sujetos deberían haber realizado el necesario control y cuáles son las obligaciones de control que los socios deben ejercitar.

Para definir adecuadamente la responsabilidad penal de las personas jurídicas, es necesario establecer qué sujetos deberían haber realizado el necesario control primario. La legislación espa-

ñola no lo ha establecido. De la lectura del artículo 31.1 bis del CP parece desprenderse que son las personas jurídicas las que deben realizar el control primario. No obstante, este argumento no es satisfactorio desde la visión de heterorresponsabilidad; para ser consecuente, debe plantearse cuáles son los sujetos que deben controlar a los administradores, y solo pueden ser los propietarios. Por tanto, en cualquier sociedad, los propietarios son los que deben realizar el control. En el caso particular de una sociedad anónima, los obligados en teoría serían los titulares del capital social, que son los accionistas; en la práctica, únicamente deberían ser los accionistas «de control» que hacen cierto seguimiento de la gestión, y no los accionistas «inversores», que ni quieren ni pueden establecer ningún tipo de control, y mucho menos los accionistas considerados como pasivos financieros.

También es necesario identificar cuáles son las obligaciones de control que los socios deben ejercitar. Deberían tratarse de unas obligaciones claras, nítidamente perfiladas y predeterminadas. Sin embargo, el legislador no ha establecido obligaciones específicas, sino indeterminados y genéricos mandatos. El TRLSC apenas establece obligaciones específicas en este ámbito (arts. 160, 168, 169, 172, 204, 223, 224 y 225 y ss.). El ejercicio ordinario de control se basa fundamentalmente en la convocatoria de la junta de accionistas, que es «un procedimiento escasamente ágil y dinámico a efectos de la evitación de delitos» (FERNÁNDEZ TERUELO, 2011: 27). Por todo ello, a los socios se les puede reprochar, para después convertir dicho reproche en responsabilidad de la sociedad, la ausencia de un control que está escasamente definido y que, en la práctica, no va a resultar demasiado operativo.

Por si fuera poco, la medida de la responsabilidad penal de las personas jurídicas establecida en la LO 5/2010 previsiblemente no supondrá una mejora para combatir la delincuencia económica ejecutada desde ámbitos empresariales. La reforma produce deficiencias en los dos extremos de realidades societarias. Por un lado, no satisface a las empresas pequeñas donde el gestor o administrador de la sociedad es a la vez propietario de la misma (de todo o gran parte del capital). Para las empresas pequeñas no existirá una gran diferencia entre propiedad y gestión, porque los socios suelen estar muy unidos a la sociedad, ya sea porque tienen responsabilidad ilimitada o porque tienen un gran porcentaje en el capital. En las pymes, los mismos hechos dan lugar a una doble responsabilidad: el administrador responde (penalmente) personalmente y responde como titular de la sociedad penalmente condenada por la misma conducta delictiva. Además, en este caso el fundamento del reproche es la falta de control que ha posibilitado el delito, por lo que se le reprocha no haberse controlado a sí mismo. Por otro lado, tampoco satisface a las grandes empresas, en la que determinados sujetos con un porcentaje escaso del capital controlan la sociedad y su gestión, debido a diversas razones entre la que destaca la dispersión del capital entre multitud de accionistas. Para las empresas grandes (donde la mayoría de los accionistas no tienen interés alguno en invertir tiempo y dinero en controlar a los directivos), el problema se deriva de que el planteamiento establecido por el legislador desconoce el funcionamiento real de las grandes sociedades. El legislador considera que la medida estimula el cuidado de los accionistas de la sociedad respecto a la designación de personas con capacidad suficiente para ejecutar de modo diligente, y sobre todo legal, las funciones de gestión de la sociedad y control del resto del personal de él dependiente. El legislador interpreta que «los socios o accionistas se implicarían en

el control de quienes ejercen la gestión de la sociedad, dado que sus excesos repercutirían indirectamente en su inversión» (FERNÁNDEZ TERUELO, 2011: 12). Como las sanciones penales previstas para la empresa son de contenido económico (directo o indirecto), los accionistas querrán evitarlas porque supondría un empobrecimiento del valor de sus acciones o participaciones en la sociedad. Dicho planteamiento parte del supuesto de que los propietarios de la sociedad son los socios y accionistas y por lo tanto tienen que ejercer controles sobre los gestores de la sociedad. Pero en sociedades de gran tamaño esto no ocurre para todos los socios por igual. Cuando a los socios o accionistas de inversión no les gusta el modo en que se gestiona la sociedad, normalmente no toman ninguna medida, como mucho abandonan la inversión. Por tanto, se sigue una dinámica inversa a la esperable por el legislador: quienes se van son los dueños y no los gestores que, en definitiva, son empleados.

8. PENAS Y ATENUANTES DEL DELITO CONTABLE

Para las personas físicas, la pena aparejada a este delito es de prisión de cinco a siete meses.

Adicionalmente, el artículo 310 bis del CP establece que cuando, según lo establecido en el artículo 31 bis del CP, una persona jurídica sea responsable del delito de incumplimiento de obligaciones contables con fraude fiscal (o delito contable) se le impondrá la pena de multa de seis meses a un año.

En el artículo citado se hace referencia a que si se atienden las reglas establecidas en el artículo 66 bis, los jueces y tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las letras b) a g) del apartado 7 del artículo 33 (todas menos la multa).

El artículo 33.7 del CP especifica que las penas aplicables a las personas jurídicas son las siguientes [el art. 129 CP establece que únicamente serán de aplicación los apartados del c) al g) para las entidades sin personalidad jurídica]:

- a) Multa por cuotas o proporcional.
- b) 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.
- c) Suspensión de sus actividades por un plazo que no podrá exceder de cinco años.
- d) Clausura de sus locales y establecimientos por un plazo que no podrá exceder de cinco años.
- e) 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.

- f) 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.
- g) 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. La intervención podrá afectar a la totalidad de la organización o limitarse a alguna de sus instalaciones, secciones o unidades de negocio.

Salvo la multa, todas las penas a imponer a la persona jurídica son graves (art. 33.7 CP), y en consiguiente, parece que el legislador considera como graves todos los delitos cometidos por la persona jurídica (art. 13.1 CP), sin embargo, no todos los delitos cometidos por ellas serán graves. Otra medida deficiente es que no se haya previsto un sistema de agravantes con el fin de atender a los casos de reincidencia.

La única pena por la que se puede optar en todo caso a la hora de sancionar a la persona jurídica es la de multa, que por ello será la opción prioritaria, salvo que razones de prevención especial, o la gravedad y las especiales circunstancias de la conducta imputada (múltiples perjudicados, importe de los perjuicios, etc.) aconsejen otra medida. Para calcular el importe de la sanción pecuniaria deberá atenderse a la información extraída de los resultados económicos obtenidos por las sociedades mercantiles en los ejercicios objeto de investigación conocidos a través del depósito de cuentas anuales en el Registro Mercantil, y de la información patrimonial que pueda recabarse de la Administración tributaria. La solicitud de la pena de disolución de la persona jurídica deberá reservarse «para casos extremos, como los delitos de especial gravedad y repercusión social o aquellos que revistan los caracteres del denominado delito en masa (con gran número de perjudicados)» (Fiscalía General del Estado, 2011: 111).

Para evaluar la adecuación de las penas previstas, es necesario plantearse sobre quiénes recaen realmente los costes de los efectos disuasorios (*deterrence*) que pretende la sanción penal económica impuesta sobre la empresa. Como bien distingue COFFEE (1981: 401-402), la imposición de una severa multa tiene distintos niveles de repercusión: (1) los accionistas soportan el coste de la sanción en el ámbito de la garantía de su inversión; (2) los obligacionistas y otros acreedores de la empresa sufren también una disminución del valor de su título, como consecuencia del incremento del nivel de riesgo de la compañía; (3) si la multa es suficientemente importante como para amenazar la solvencia de la compañía, la respuesta predecible por parte de la dirección de la empresa será una reducción de costes generalizada, incluyendo recortes en la plantilla mediante el despido de los trabajadores de nivel inferior; (4) finalmente, los consumidores van a verse perjudicados, en tanto que el incremento de costes puede ser compensado con un aumento del precio de los productos. El reparto de las consecuencias que trae consigo el delito no presenta una equivalencia entre aquellos que se benefician del delito y aquellos que soportan los costes de la sanción. Si bien se podría atribuir a los accionistas un cierto grado de participación en las ganancias del delito que justificaría una compensación negativa por el importe de la sanción correlativa, no sucede lo mismo con los trabajadores de

la empresa o con los consumidores, que no están vinculados directamente con el provecho del delito por parte de la empresa.

El artículo 31 bis 4 contiene un catálogo cerrado de circunstancias que atenúan la responsabilidad penal de las personas jurídicas. En coherencia con el modelo elegido, donde la responsabilidad de la persona jurídica no obedece a la culpabilidad de la empresa sino a un mecanismo normativo de transferencia, todas las conductas que atenúan la responsabilidad de las personas jurídicas son posteriores a la comisión del delito. Asimismo, no se ha previsto que ninguna de ellas, ni otras diferentes, sean apreciadas con valor de eximente, ya sea completa o incompleta. En concreto, solo podrán considerarse circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas haber realizado, con posterioridad a la comisión del delito, las siguientes actividades:

- a) Haber confesado la infracción a las autoridades, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra ella.
- b) Haber colaborado en la investigación del hecho aportando pruebas, en cualquier momento del proceso, que fueran nuevas y decisivas para esclarecer las responsabilidades penales dimanantes de los hechos.
- c) Haber procedido, en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad al juicio oral, a reparar o disminuir el daño causado por el delito (asimilable al art. 21 CP, y por tanto aplicables las siguientes Sentencias: STS de 31 de julio de 2006, STS de 15 de febrero de 2007, STS de 23 de diciembre de 2010, STS de 22 de diciembre de 2010 y STS de 29 de diciembre de 2010).
- d) Haber establecido, antes del comienzo del juicio oral, medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica.

Los cuatro atenuantes responden al fenómeno de la autorregulación regulada. Según esto, el Estado, a la vista de sus propias deficiencias regulativas (por carencias de conocimientos, pero sobre todo de recursos), permite una autorregulación de las empresas a cambio de que se hagan responsables de las consecuencias derivadas de dicha autorregulación. Si como consecuencia de la comisión de un hecho delictivo, la persona jurídica detecta la comisión del mismo, lo confiesa a las autoridades, lleva a cabo una investigación interna, repara el daño causado, entrega a las autoridades el resultado de su investigación e institucionaliza (o refuerza) sus medidas eficaces para la prevención y detección de delitos, la pena a imponer resulta sustancialmente reducida. «Se entra así en una nueva era de colaboración entre las organizaciones empresariales y el Estado a la hora de ejercer el *ius puniendi*» (SILVA SÁNCHEZ 2010b: 11).

La cuarta causa de atenuación consiste en haber establecido unas «medidas eficaces para prevenir y descubrir delitos» [art. 31 bis 4 d)]. Dichas medidas constituyen una manifestación muy específica de la figura «programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito», cuya existencia resulta sumamente conocida para personas jurídicas con una organización compleja.

9. PROGRAMAS DE AUTORREGULACIÓN CORPORATIVA PARA PREVENIR EL DELITO

El Derecho penal español se encuentra en un momento en el que está surgiendo un nuevo enfoque de prevención frente al delito. No pretende desbancar al tradicional enfoque de reacción frente al delito, sino que pretende que ambos esfuerzos caminen juntos. Este nuevo enfoque está muy relacionado con la nueva realidad social denominada por la doctrina como «cultura de la prevención» (AGUSTINA, 2010: 300). La regulación sobre la responsabilidad penal de la empresa es coherente con el nuevo enfoque porque está redactada para fomentar una serie de controles en la organización que permita prevenir que el riesgo se convierta en daño.

La principal manifestación de ese nuevo enfoque es la inclusión, en el artículo 31 bis 4 d), de los «programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito». Con su generalización, «se abre un nuevo escenario legal, en el que la cultura empresarial adquirirá una relevancia en la actividad empresarial que conllevará muy probablemente un efecto preventivo en el ámbito del Derecho penal de los negocios» (BACIGALUPO, 2011: 2).

El concepto «programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito» es denominado de formas diversas: *compliance guide* (Fiscalía General del Estado, 2011: 39, 48 y 49), *compliance program* (Derecho italiano, DL 231/2001) (O'SULLIVAN, 2003: 241) (AGUSTINA, 2010: 324) (SILVA SÁNCHEZ, 2010b: 10) (BACIGALUPO, 2011: 2), *corporate defense* (Fiscalía General del Estado, 2011: 48-49), *corporate compliance programs* (GÓMEZ-JARA, 2006) (ABDALA, 2009: 97) (GÓMEZ-JARA, 2010b: 11), programas de cumplimiento (SILVA SÁNCHEZ, 2010b: 10), programas de prevención y control (AGUSTINA, 2010: 324), normas de autorregulación de las empresas (Fiscalía General del Estado, 2011: 39), código de autorregulación (Fiscalía General del Estado, 2011: 48-49), plan de prevención del delito (Fiscalía General del Estado, 2011: 48-49).

Por su parte, los sujetos competentes en materia de autorregulación son denominados «gatekeepers» (COFFEE, 2006: 389-390) o «compliance officer» (ROTSCH, 2009: 712-713) (BÜRKLE, 2010: 128-130). Mientras que a los responsables de los programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito son denominados CCO por sus siglas de *chief compliance officer* (BGH Urt.v. 17.7. 2009-5. StR 394/08, NJW 2009, pág. 3.173).

El Tribunal Supremo alemán (Sentencia BGH Urt.v. 17.7. 2009-5. StR 394/08, NJW 2009, págs. 3.173-3.175) condenó al responsable del servicio interno de revisión (*Leiter der Innenrevision*) por estafa por omisión. Aunque esta unidad interna de revisión lo es de una entidad pública, en el propio auto se establece que estas consideraciones serían aplicables a los «programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito» cuya función consiste en evitar infracciones jurídicas especialmente también hechos punibles cometidos a través de la empresa privada.

Los «programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito» están muy relacionados con la supervisión interna dentro de la propia organización empresarial: auditoría interna y código de buen gobierno corporativo (BGH Urt.v. 17.7. 2009-5. StR 394/08, NJW 2009, págs. 3.173 y ss.).

Especialmente en el ámbito anglosajón, reciben tal denominación aquellos «programas encaminados a prevenir y descubrir conductas desviadas, asegurando que la actividad empresarial se lleva a cabo de acuerdo con todas las leyes civiles y penales aplicables, así como otras regulaciones y reglas» (O'SULLIVAN, 2003: 241).

Su objetivo es «ratificar el deber para los administradores de cumplir con todas sus obligaciones cualquiera que fuera la fuente de las mismas» (ABDALA, 2009: 97). El legislador ha convertido el deber de las personas jurídicas, consistente en establecer las debidas medidas de control, en «una de las piezas fundamentales del nuevo sistema» (DOPICO, 2010: 325).

La correcta observancia de estos programas implicaría que la persona jurídica ha sido un «buen ciudadano corporativo» (GÓMEZ-JARA, 2005: 249) (GÓMEZ-JARA, 2011: 90-92).

Los directivos y socios no quieren que se cometan delitos, no por la cuantía de la multa, sino por el desprestigio que conlleva y por la disminución de valor de la empresa. Los programas de cumplimiento no tienen como única función ser un atenuante de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, sino que deberían ser entendidos como un cauce para potenciar el negocio en sí mismo, proporcionando a la empresa mayores ventajas competitivas o mejorando el servicio al cliente. Para analizar los *business benefits* de los programas de cumplimiento, *vid.* MAGRO SERVET (2011: 7). El programa se ha convertido prácticamente en una obligación para la empresa, «es una necesidad, no en sentido jurídico, pero sí desde un punto de vista preventivo», lo que aporta un valor añadido a la empresa (Gabinete jurídico CEF, 2011: 175).

El establecimiento o no de estos programas de cumplimiento puede igualmente incidir en la hipotética exigencia de responsabilidad penal a las personas físicas que en el seno de la empresa detentan competencias en materia de autorregulación (FEIJOÓ, 2008: 198-252), cuestión relacionada con el deber de garantizar la observancia del cuidado necesario para evitar en la medida de lo posible y exigible que del círculo de la organización de la empresa se deriven daños para terceros (PEÑARANDA, 2006: 411-430) y, en definitiva, con la idea de que el titular de la empresa no solo debe observar personalmente la ley penal, sino también impedir que se conculque por los sujetos que cooperan con él (GALLEGO SOLER, 2004: 129).

Por supuesto, no es posible estar de acuerdo con la opinión doctrinal, cada vez más generalizada, de que la mera formalización de unos estándares de actuación es un eximente, y por supuesto, más en contra aun de que su establecimiento es suficiente per se para eludir la responsabilidad penal de las corporaciones. Al órgano gestor de las empresas le corresponde una obligación de control y vigilancia sobre sus subordinados y, en este sentido, lo importante no es la adquisición de un código de autorregulación, sino la acreditación de que los gestores o los órganos de gobierno de la persona jurídica han ejercido por sí o por delegación en otras personas todas las medidas exigibles para la prevención, detección y reacción ante posibles delitos. Así las cosas, se hace necesario que las personas jurídicas implementen programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito que consigan prevenir, detener y reaccionar frente a los posibles delitos de forma efectiva, en cuyo caso tendrán un atenuante en caso de imputación de un delito, pero nunca un eximente.

La elaboración y el cumplimiento de los programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito solo son relevantes en la medida en que traduzcan una conducta. «Su formalización no aporta, ni su inexistencia resta la capacidad potencial de incurrir en responsabilidad penal, porque lo determinante no es si se actuó de acuerdo con la guía o si esta era hipotética u objetivamente apta para evitar el delito, sino si con guía o sin ella, procede atribuir a la persona jurídica la responsabilidad penal derivada de los delitos cometidos por sus gestores, por haber tenido lugar dichas conductas ilícitas cuando los mismos actuaban en nombre, por cuenta y en provecho de la corporación, o como consecuencia de haber omitido aquellos el debido control sobre sus subordinados jerárquicos en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de la entidad» (Fiscalía General del Estado, 2011: 39).

La regulación de los programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito requiere la explicitación de su dimensión (supone una medida atenuante o excluyente) y alcance (si se debe aplicar sobre el control primario, secundario o ambos).

El legislador español solo ha previsto el establecimiento de los «programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito» como atenuante cuando estos se establezcan en la organización empresarial con posterioridad al descubrimiento del hecho delictivo, estos deberán ser tenidos especialmente en cuenta cuando fueran establecidos con anterioridad a la comisión del hecho para determinar la culpabilidad de las personas jurídicas. Ello no significa que pueda ser considerado atenuante de la responsabilidad penal de la persona la mera existencia de cualquier tipo de «programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito», sino que este deberá ser elaborado atendiendo a las distintas y concretas formas de organización dentro de la empresa, de su objeto de negocio, de sus riesgos específicos.

Aunque, parte del Derecho comparado, por ejemplo «el sistema estadounidense o italiano» (MORÓN, 2002: 365), establece que la existencia *ex ante* de una estructura organizativa adecuada orientada a la prevención de riesgos en materias de delitos permite excluir la responsabilidad de la empresa, lo cierto es que el legislador únicamente lo ha establecido como atenuante. A pesar de que el legislador español no lo ha establecido como eximente, gran parte de la doctrina considera que en ciertas circunstancias, podría no ser oportuno imputar responsabilidad a una empresa que esté desarrollando un programa de prevención y control (AGUSTINA, 2010: 324) (GÓMEZ-JARA, 2010a: 11) (SILVA SÁNCHEZ 2010b: 11) (MORALES, 2011a: 58) (Gabinete jurídico del CEF, 2011: 175) (CARBONELL y MORALES, 2011: 65-67) (BACIGALUPO, 2011: 4 y 5) (DÍAZ LÓPEZ, 2011: 38) (MARTÍNEZ PARDO, 2011: 72). Relacionado con lo anterior, SILVA SÁNCHEZ (2010b: 11) considera que la pena «debería ser prácticamente anulada en caso de concurrir las cuatro atenuantes», aspecto que tampoco está recogido en nuestra legislación.

Aunque existan autores que defienden la exclusión de delito en el supuesto de que existan estos programas, la literalidad de la norma establece que solamente es una medida atenuante, no excluyente. También existen argumentos favorables a la literalidad de las normas, por ejemplo, NIETO (2008): «la adopción de medidas de organización, que el Proyecto concreta en los denominados Códigos de prevención, solo atenúan, pero no sirven para excluir la responsabilidad». Los

programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito podrán servir de instrumento para evaluar el contenido real del mandato de que es titular el gestor o representante, y aquello que, junto con las normas que regulan la actividad de que se trate, integra el control debido de la actividad empresarial en el caso concreto, pero no constituyen el fundamento de la imputación de la persona jurídica. Por tanto, el legislador español ha considerado la inclusión de los programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito como atenuante, no como excluyente, y así está bien, no parece adecuada la modificación de su dimensión.

Según la Fiscalía General del Estado (2011: 41) se debe evitar que la compañía «se desentienda de la responsabilidad derivada de los delitos cometidos o no evitados por su gestor», cuando es este último quien, en condiciones normales, diseña y, sobre todo, lleva a la práctica la propia política empresarial, de modo que cualquier formulación corporativa contra el delito por medio de los programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito sirvan, por sí solos, de recurso para eludir la responsabilidad penal.

«Existe el peligro de considerar que la mera formalización de uno de esos estándares constituye un salvoconducto para eludir la responsabilidad penal de la corporación. Sin embargo, lo importante en la responsabilidad penal de la persona jurídica no es la adquisición de un código de autorregulación (...), sino la forma en que han actuado o dejado de actuar los miembros de la corporación a que se refiere el artículo 31 bis en la situación específica, y particularmente en este segundo párrafo del apartado 1.º, sus gestores o representantes en relación con la obligación que la Ley penal les impone de ejercer el control debido sobre los subordinados; en este contexto, resulta indiferente que la conducta de los individuos responda a una guía de cumplimiento propia que, en el mejor de los casos, constituye un ideal regulativo de emanación estrictamente privada. Imaginemos que las pautas de comportamiento de la guía omitieran o fueran particularmente laxas a la hora de establecer controles sobre determinada actividad peligrosa de la compañía para ahorrar costes... ¿de verdad el hecho de que el individuo hubiera actuado conforme a ese estándar debe exonerar a la persona jurídica de su responsabilidad? La respuesta resulta obvia; por consiguiente, lo importante será acreditar, y esta es sin duda una cuestión de prueba, que las personas físicas a las que se refiere la norma cometieron el delito en las circunstancias a las que la misma se refiere. En coherencia con lo expuesto, el precepto exige expresamente que sean atendidas las concretas circunstancias del caso» (Fiscalía General del Estado, 2011: 48-49).

«En consecuencia, no debe olvidarse que el objeto del proceso penal no lo constituye el juicio sobre la existencia o idoneidad de un código de autorregulación de la persona jurídica, sino la adecuación o inadecuación a la Ley penal de la conducta de las personas físicas a las que el precepto hace alusión. Si bien es cierto que las *compliance guide* pueden orientar su forma de actuar en el seno de la corporación, tal extremo resulta circunstancial, por cuanto en el proceso penal se tratará, como siempre, de efectuar un juicio sobre la conducta de los individuos a partir de parámetros de imputación penal referidos a conductas humanas, con independencia de que las mismas

obedezcan a un eventual sistema de autorregulación o a la personal forma de hacer del individuo. La conducta de las personas físicas se examina así a la luz de la norma penal, qué han hecho los gestores o sus subordinados, y si lo efectivamente realizado tuvo lugar en las circunstancias previstas en el artículo 31 bis, en cuyo caso, debe responder la persona jurídica» (Fiscalía General del Estado, 2011: 49-50).

Por otro lado, para BACIGALUPO (2011: 5), estos programas pueden constituir una causa de exclusión de la culpabilidad exclusivamente «por defecto de organización», si bien el resto de doctrina que lo considera medida de exclusión lo ha interpretado como causa de exclusión del control primario y secundario. Siguiendo la literalidad de la norma, el establecimiento de los programas debe considerarse como una medida atenuante del delito tanto para el control primario como para el secundario. Esta opinión es compartida por la Fiscalía General del Estado (2011: 39).

La regulación del CP prevé un sistema de imputación de responsabilidad penal a las personas jurídicas tomando como hecho de conexión la conducta llevada a cabo por los representantes legales, así como por otros empleados sometidos al control de aquellos. Es evidente que ello requerirá una importante labor de delimitación de competencias dentro de las diversas esferas de actuación dentro de la organización empresarial. Por ello, «resulta conveniente reflexionar sobre las características que deberán tener los llamados programas de *compliance*» (BACIGALUPO, 2011: 2).

Los programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito son códigos de conducta para prevención de riesgos penales, en una nueva exigencia de gobernanza habitual en otras ramas del ordenamiento jurídico. El objeto del establecimiento de los programas es la prevención y detección de delitos penales y, por tanto, resulta imprescindible que tengan por objeto el análisis de una materia jurídica muy concreta: la penal. Así, como existen programas de cumplimiento en materia de RSC, riesgos laborales, auditoría interna, calidad, etc., ahora se deben implementar programas en el ámbito penal.

Por supuesto, son insuficientes las operaciones de simple mejora de la imagen empresarial, requiriéndose que dicho sistema sea apto para prevenir y/o detectar la comisión de delitos en el seno de la persona jurídica.

El programa debe ser específico para cada empresa, estableciéndose en función de su actividad y organización concreta.

Es necesario que la estructura organizativa de las empresas, sus órganos de gestión y supervisión interna, estén configurados teniendo especialmente en cuenta los riesgos de cada actividad empresarial concreta, la dimensión de la empresa y sus sucursales o filiales, etc. En función de tales características de la empresa se podrá configurar y delimitar la posición de garante, los deberes de supervisión y control, así como los requisitos que ha de cumplir su eventual delegación.

El contenido de dichos programas de cumplimiento es el siguiente (GÓMEZ-JARA, 2010b): existencia de un código de conducta escrito; supervisión de los esfuerzos de cumplimiento por

parte del personal altamente cualificado; no delegación de poderes discrecionales de las autoridades administrativas en personal con posible tendencia delictiva; comunicación efectiva de los estándares y procedimientos contenidos en los códigos de conducta; reforzamiento mediante sistemas efectivos de control y auditoría; reforzamiento mediante procedimientos disciplinarios; y adopción de medidas adecuadas tras la detección de la infracción.

La culpabilidad de la persona física y de la jurídica «son dos magnitudes independientes, pero, a su vez, estrechamente relacionadas» (MARTÍNEZ PARDO, 2001: 73). Ello implica que sea conveniente un único proceso para dilucidar ambas responsabilidades y por regla general constatar que la responsabilidad colectiva implica determinar todos los detalles de la responsabilidad individual. El aspecto más revelador para observar el grado de culpabilidad de la empresa es el nivel jerárquico del infractor. La organización debe orientar sus esfuerzos en asegurar que los directivos respetan la ley, en mayor medida que para los empleados. La realización del delito por un alto cargo de la entidad implica que existe una mala cultura corporativa, y que no son creíbles ninguna de las medidas de organización que hayan podido ser adoptadas.

10. CONCLUSIONES

SOBRE LA CONFIGURACIÓN DEL DELITO CONTABLE

Con la introducción de la Ley Orgánica 5/2010, es posible plantearse la conveniencia, tanto de la criminalización de las infracciones contables, como de que siga manteniéndose el carácter instrumental de los delitos contables frente a los delitos fiscales, pues ambas medidas son discutibles.

La primera alternativa es que el legislador eliminara el delito contable, manteniendo únicamente el delito fiscal y las infracciones contables, de forma que se ahorre los procedimientos penales de tipo exclusivamente contable, siendo medida disuasoria suficiente los procesos administrativos aplicados con todo rigor. En este contexto, la infracción contable debería ser únicamente sancionada administrativamente, y tipificarse penalmente tan solo cuando el hecho dé lugar a evasión tributaria, es decir, suponga un perjuicio material para la Hacienda Pública. Siguiendo esta propuesta de eliminar el delito contable, solo existirán las infracciones administrativas de naturaleza mercantil y nunca supondrá un delito la alteración de la contabilidad, salvo que suponga una defraudación, que entonces sería un delito fiscal.

La segunda alternativa se produciría si existiera una fuerte corriente de opinión que hiciera imposible eliminar el delito contable. En este entorno, la legislación debería configurar el delito contable, de forma que permitiera que pudiera ser penado de forma separada del delito de defraudación tributaria, para que ambas actuaciones pudieran ser consideradas como delito simultáneamente.

En el momento actual, con una crisis económica prolongada, y con una necesidad imperiosa de acumulación de recursos públicos, existen motivaciones de la opinión pública para conceder un

papel fundamental a la persecución de hechos que podrían minorar los recursos públicos, priorizando el nivel de prevención que concede el CP. La segunda alternativa parece más adecuada para el contexto económico y social presente. Así, es necesario un cambio legislativo para establecer una separación radical entre el delito contable y el de defraudación tributaria, configurando el primero de forma que sea compatible con el segundo y no quede como en la actualidad, en caso de concurrencia, subsumido por él. Un cambio legislativo en este sentido es una buena medida para aumentar la disuasión. No obstante, hasta que la legislación no sea modificada, esto no es posible, y en caso de existencia de delito de defraudación tributaria nunca se puede imputar delito contable. La propuesta de separación radical entre delito contable y el de defraudación tributaria es importante en estos momentos, no tanto para acumular las penas, pero sí para asegurarse la posibilidad de que adicionalmente se pueda imputar delito contable a las personas jurídicas. Si con la redacción actual una empresa altera la contabilidad para defraudar y esto se produce, se debe aplicar el delito de defraudación tributaria únicamente, en este escenario las actuales penas establecidas para este delito son lo suficientemente gravosas como para no ser necesario reclamar una acumulación de penas con el otro delito, el contable. Esta no es la finalidad. Realmente se debería separar porque son dos hechos diferentes, y porque así es posible imputar responsabilidad penal a la persona jurídica, cosa que no ocurriría en la actualidad porque únicamente se penaría el delito fiscal. Así, las personas jurídicas serían condenadas por el delito contable (porque el delito fiscal no está entre los supuestos en los que se amplía la responsabilidad a las personas jurídicas), y las personas físicas por el delito contable y fiscal simultáneamente. La necesidad de imponer penas a las personas jurídicas es lo suficientemente importante como para recomendar esa modificación legislativa. Con esta medida se estaría luchando con aquellas figuras delictivas, establecidas en el preámbulo de la Ley Orgánica 5/2010, donde la posible intervención de las personas jurídicas se hace más evidente.

La redacción del delito contable debe ser modificada de forma drástica. El delito contable debe configurarse de forma que sea independiente, autónomo y, sobre todo, compatible con el delito de defraudación tributaria. El delito contable debe ser independiente del delito fiscal. Esto supone que se elimina la actual consideración del delito contable como instrumento para adelantar la persecución penal del delito fiscal. La manifestación más importante de este nuevo diseño del delito es su conceptualización fuera de los conceptos fiscales. El delito no puede depender de que la llevanza de la contabilidad esté establecida en una legislación fiscal, al contrario, la obligación contable debe partir de una legislación mercantil (o contable). Todo lo anterior debería quedar plasmado en la redacción de artículo 310 del CP. Esta nueva consideración del delito tiene repercusiones en todo su desarrollo:

- El bien jurídico protegido ya no es el Erario Público, sino el conjunto de usuarios de la contabilidad.
- El comportamiento típico es independiente de la motivación fiscal para defraudar, únicamente se requiere que (a) se incumpla de forma absoluta la obligación de llevar las cuentas según la legislación contable y mercantil, (b) se lleven contabilidades distintas, independientemente de cuáles sean las motivaciones que tenga esta acción, (c) se hayan cometido omisiones y falsedades contables con la intención de defraudar o con cualquier otra intención.

- El concurso queda totalmente modificado. Existirá un delito contable cuando se produzca el hecho injusto. Independientemente, existirá un delito fiscal cuando se produzca un fraude a la hacienda. Por tanto, el delito contable no es instrumental al delito fiscal, y una persona puede cometer ambos.

Pero incluso sin realizar estas modificaciones tan drásticas, quedándonos en el paradigma actual, es necesario realizar una serie de modificaciones en el artículo 310 del CP para adaptarlo al entorno económico actual.

1. La redacción del artículo 310 a) del CP mejoraría si se especificara que este delito se comete con cualquiera de los tres siguientes actos: si no hay ni un asiento en los libros contables, si el contribuyente no pone los libros a disposición de la Administración tributaria o si el incumplimiento de los deberes contables fuera de tal naturaleza que hiciera imposible la función que en materia de tributos están llamados a realizar los libros o registros fiscales.
2. Con la redacción actual, del artículo 310 a) del CP, el delito solo es punible para los supuestos de estimación directa de la base tributaria. Esta limitación es un error porque existe deber de registro en algunos supuestos de estimación objetiva, en concreto en los que deduzcan amortizaciones y los que determinen su rendimiento neto en función del volumen de operaciones. El artículo debería modificarse para aumentar la punibilidad a los supuestos de estimación objetiva, explicitando que debe ser aplicable a los sujetos obligados a tributar, tanto por el método de estimación directa, como por el método de estimación objetiva.
3. Respecto al artículo 310 b) del CP, el delito requiere, no solo que existan dos contabilidades, sino que una sea presentada a la Hacienda Pública y la otra a cualquier otro usuario de la contabilidad financiera. Si no se presenta a otro destinatario de la información financiera, nada más que a la Hacienda, no existirá tal delito. La obligación de llevar los libros contables se compone de cuatro obligaciones: obligación de registrar los hechos económicos en los libros contables, obligación de firmar los libros contables, obligación de conservar los libros contables y obligación de presentar los libros contables. Esto supone que para que exista este delito es necesario hacer valer frente a terceros una contabilidad registrada, firmada, conservada y presentada distinta a la entregada a la Hacienda Pública.
4. Para que se perfeccione el delito del artículo 310 b) del CP es necesario que la doble contabilidad persiga fines defraudatorios tributarios. No será punible una segunda contabilidad que, aun ocultando o simulando la verdadera situación de la empresa, no persiga una finalidad defraudatoria, sino que persiga cualquier otra finalidad de modificación de la imagen económico-financiera de la entidad. De la misma forma, la conducta debería ser impune si la doble contabilidad, aun siendo creada para satisfacer los fines fraudulentos, no llega a utilizarse para ello, sino que se utiliza para otras finalidades como para realizar la liquidación o para solicitar recursos del mercado de capitales.

5. El artículo 310 b) del CP intenta evitar que una de las contabilidades sea utilizada por el obligado tributario para pagar menos impuestos, sin embargo, el legislador y la jurisprudencia se limitan a afirmar que «oculten o simulen la verdadera situación de la empresa». La redacción debería ser mejorada incidiendo en la finalidad del contribuyente para ahorrarse el pago de impuestos, más que incidir en el reflejo de una «verdadera» situación que ninguna normativa contable puede garantizar.
6. El legislador debería concretar cuál es el sujeto pasivo del delito porque no especifica si se refiere exclusivamente la hacienda estatal, o también la autonómica o, incluso, la de otros sujetos. El legislador debería especificar que no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente las necesidades públicas, por lo que el sujeto pasivo es la Hacienda del Estado, la Hacienda foral, la Hacienda autonómica, la Hacienda local y la Hacienda de los entes institucionales, entre ellos la Seguridad Social, siempre que se vean afectadas negativamente por el incumplimiento de las obligaciones contables.

SOBRE LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LA EMPRESA EN EL DELITO CONTABLE

No se entiende la exclusión de partidos políticos y sindicatos del apartado 5 del artículo 31 bis. La exclusión de los primeros pudiera estar basada en la existente Ley de Partidos en la que se regulan pormenorizadamente estas cuestiones. Pero, por supuesto, no tiene ninguna justificación la exclusión de sindicatos, lo cual es una medida que beneficia a los administradores, socios y trabajadores de los sindicatos pero potencialmente perjudica al conjunto de la sociedad. Los sindicatos están en el punto de mira de la sociedad; ofrecería un panorama más tranquilizador saber que al igual que el resto de empresas tienen una responsabilidad penal.

Es posible inferir que en el futuro no existirán muchas sentencias que condenen a las personas jurídicas penalmente, porque la legislación no ha definido correctamente los sujetos que deben realizar el control primario y cuáles son las obligaciones de control primario que deben ser realizadas. Además, la regulación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en España tiene deficiencias: la filosofía de la legislación no tiene sentido porque se imputa a las personas jurídicas hechos realizados u omitidos por unas personas físicas, además, la materialización de la legislación no ha tenido en cuenta el funcionamiento real de pequeñas y grandes empresas.

No parece adecuada la formulación legislativa en la que la sociedad responde por hechos ajenos, atribuyendo a la misma algo que hicieron unas personas físicas. No es objeto de delito una responsabilidad propia de la persona jurídica, sino una responsabilidad penal indirecta. A la persona jurídica se le imputa una acción de su administrador y se le reprocha un comportamiento activo u omisivo de uno, varios o todos sus administradores. Tanto el posible defecto de organización, como las concretas acciones u omisiones de la persona jurídica son, en realidad, realizados por las personas físicas que la dirigen o gestionan, o por aquellos propietarios que tienen

la teórica capacidad de controlar a los administradores, pero nunca por la persona jurídica. Esta situación no sería negativa si verdaderamente se produjera una acumulación de la imputación del delito a la persona física y a la jurídica. Sin embargo, existen grandes motivaciones para que únicamente se condene a la persona física.

Aunque el establecimiento de la responsabilidad penal de las personas jurídicas es una buena medida de disuasión, es posible realizar un análisis crítico de la materialización concreta establecida en la legislación española. La traslación de la responsabilidad penal de las personas físicas a las jurídicas formulada en España parte de una premisa al menos parcialmente falsa: los delitos se cometen por la falta de control de los titulares de la sociedad. Por un lado, es imposible establecer unos controles perfectos que impidan los delitos, por el otro, las motivaciones de los individuos para delinquir son tan diversas que es imposible que un controlador pueda preverlas todas a priori. Por ello, con la actual redacción del CP, la jurisprudencia, previsiblemente, no condenará la mayoría de las situaciones en la que se ha producido la falta de control.

La inclusión de la responsabilidad de las personas jurídicas debe tener como finalidad hacer más efectiva la responsabilidad individual. No puede ocurrir que sustituya a la responsabilidad individual, porque esto supondría un error gravísimo al disminuir la eficacia del derecho penal.

El gran beneficiado del modelo de responsabilidad de los entes sociales puede ser la persona física que cometa delitos relacionados con la contabilidad. El establecimiento de este modelo puede contribuir a relajar los esfuerzos por localizar a la persona física autora del hecho delictivo e imputarle el delito. La nueva responsabilidad penal de las personas jurídicas ofrece la posibilidad de resolver el conflicto con una persona jurídica culpable y terminar, aunque sea parcialmente, con la sensación de frustración que produce un caso no resuelto, lo que puede ser un aliciente, incluso, para que se cometan más delitos relacionados con la contabilidad. Es necesario estar muy atentos a la actuación jurisprudencial en los tres delitos relacionados con la contabilidad, porque nos dará la verdadera dimensión de la nueva medida.

La introducción de la responsabilidad penal de las empresas ha añadido una cierta inseguridad jurídica al sistema, ya que las empresas no saben ahora mismo quiénes son los que deben realizar los controles para que no se produzca el delito relacionado con la contabilidad, qué mecanismos de control de prevención del delito tienen que adoptar. Para el supuesto específico del delito contable es fácil realizar el control sobre el supuesto de incumplimiento absoluto de llevar los registros contables, pero es más difícil para la llevanza de dos contabilidades, y mucho más difícil para los supuestos de artificios contables.

En este entorno, el establecimiento de programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito es una necesidad para la empresa, no por existir una obligación jurídica, sino que su carácter preventivo para atenuar las responsabilidades penales le aporta un valor añadido.

Bibliografía

- ABDALA, MARTÍN E. [2009]: «Régimen de responsabilidad de los administradores de sociedades en el derecho alemán», *Revista de derecho*, 31: págs. 92-104.
- ÁLVAREZ GARCÍA, S. [1997]: «El delito contable», *Auditoría Pública*, n.º 9, marzo, págs. 33-39.
- AGUSTINA SANLLEHÍ, J.R. [2010]: «Estrategias de reacción frente al delito. A propósito del delito intraempresarial», *Revista de Derecho Penal y Criminología*, n.º 3, págs. 299-337.
- APARICIO PÉREZ, A. [1997]: *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal de 1995*, Lex Nova, Valladolid.
- [1991]: «El delito de fraudes contables», *Actualidad Tributaria*, n.º 14, págs. 243-247.
- APARICIO PÉREZ, A. y ÁLVAREZ GARCÍA, S. [2010]: «El llamado delito contable», *Crónica Tributaria*, n.º 136/2010, págs. 7-35.
- APARICIO PÉREZ, A.; BAENA AGUILAR, A.; GARCÍA DE LA MORA, L. y MARTÍNEZ LAGO, M.A. [1991]: *Delitos e infracciones tributarias: teoría y práctica*, Lex Nova, Valladolid.
- ARROYO ZAPATERO, L. [1987]: *Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones*, Ministerio de Justicia, Madrid.
- AYALA GÓMEZ, I. [1988]: *El delito de defraudación tributaria*, Civitas, Madrid.
- BACIGALUPO, S. [2011]: «Los criterios de imputación de la responsabilidad penal de los entes colectivos y de sus órganos de gobierno (arts. 31 bis y 129 CP)», *Diario la Ley*, n.º 7541, miércoles, 5 de enero de 2011, págs. 1-8.
- [2010]: «La responsabilidad penal y administrativa de las personas jurídicas y programas de "compliance" (A propósito del Proyecto de reforma del Código Penal de 2009)», *La Ley*, n.º 3818, págs. 1-8.
- [1985]: «La responsabilidad penal de los órganos, directivos y representantes de una persona jurídica (el actuar en nombre de otro)», en AA.VV., *Comentarios a la Legislación penal-La reforma penal de 1983*, T. V, vol. 1, Madrid, págs. 379 ss.
- BAJO FERNÁNDEZ, M. [1978]: *Derecho Penal económico aplicado a la actividad empresarial*, Civitas, Madrid.
- BAJO FERNÁNDEZ, M. y BACIGALUPO SAGGESE, S. [2010]: *Derecho penal económico*, Editorial del Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid.
- BAUMANN, J. [1963a]: «Beihilfe bei eigenhändiger voller Tatbestandserfüllung», *NJW*, págs. 561-565.
- [1963b]: «Täterschaft und Teilnahme», *JuS*, págs. 56-59.
- [1963c]: «Gedanken zum Eichmann-Urteil», *JZ* 1963, págs. 110-121.
- BAUMANN, J.; WEBER, U. y MITSCH, W. [1995]: *Strafrecht. Allgemeiner Teil. Lehrbuch*, 10.ª ed., Aufl. Gieseking, Bielefeld, § 29, Rn.14.
- BERMEJO RAMOS, J. [1985]: «Tratamiento de los delitos contra la Hacienda Pública en la nueva regulación del Código Penal», *Gaceta Fiscal*, n.º 24, págs. 117 y ss.
- BERNATE OCHOA, F. [2007]: *Delitos de falsedad en estados financieros*, Editorial Universidad del Rosario, Bogotá.

- BLASCO LANG, J.J. [1998]: «De la contabilidad creativa al delito contable», *Partida Doble*, enero, n.º 85, págs. 33-39.
- BOIX REIG, F.J. [1998]: «Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal», en «Delitos socioeconómicos en el nuevo CP», *Cuadernos de Derecho Judicial*, págs. 280-296.
- BOIX REIG, F.J. y MIRA BENAVENT, J. [2000]: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- BÜRKLE [2010]: *Corporate Compliance-Handbuch der Haftungsvermeidung im Unternehmen*, Hauschka, C.F., 2.ª ed., C.H. Beck.
- BUSTOS RAMÍREZ, J. [1991]: *Manual de derecho penal. Parte especial*, 2.ª ed., Editorial Ariel, Serie Derecho, Barcelona.
- CARBONELL MATEU, J.C. y MORALES PRATS, F. [2011]: «La responsabilidad penal de las personas jurídicas», en ÁLVAREZ GARCÍA y GONZÁLEZ CUSSAC (dirs.), *Comentarios a la Reforma penal de 2010*, Valencia.
- COFFEE, J.C. Jr. [2006]: *Gatekeepers. The professions and corporate governance*, Oxford University Press, Nueva York.
- [1981]: «No Soul to Damn: No Body to Kick: An Unscandalized Inquiry Into de Problem of Corporate Punishment», *Michigan Law Review*, 386 (79), págs. 401-402.
- DÍAZ LÓPEZ, J.A. [2011]: «Propuestas para la práctica de la mediación penal», *InDret. Revista para el análisis del Derecho*, n.º 3/2011, julio, págs. 1-50.
- DOPICO GÓMEZ-ALLER, J. [2010]: «Responsabilidad de personas jurídicas», en F. MOLINA FERNÁNDEZ (coordinador), *Memento Práctico Penal 2011*, Francis Lefebvre, Madrid, págs. 319-328.
- FELJOÓ SÁNCHEZ, B. [2008]: «Autorregulación y Derecho Penal de la Empresa: ¿Una cuestión de responsabilidad individual?», en L. ARROYO JIMÉNEZ y A. NIETO MARTÍN (directores), *Autorregulación y sanciones*, Lex Nova, Valladolid, págs. 198-252.
- FERNÁNDEZ TERUELO, J.G. [2011]: «La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Código Penal español (una visión crítica)», *Revista jurídica de Castilla y León*, n.º 25, septiembre, págs. 7-42.
- FERRO VEIGA, J.M. [2007]: «Perspectivas del "delito de cuello blanco" en la Administración Local como nexo entre el blanqueo de capital, el delito contable y el sector inmobiliario: Caso Marbella», *Lex Nova*, n.º 50, octubre-diciembre, 2007, págs. 38-39.
- Fiscalía General del Estado [2012]: *Circular 1/2011: Relativa a la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por Ley Orgánica número 5/2010, 1 de junio de 2011*, Fiscalía General del Estado, Madrid.
- Gabinete jurídico del CEF [2012]: «La responsabilidad penal de las personas jurídicas. *Corporate compliance*», *RCyT. CEF*, n.º 346, págs. 165-176.
- GALLEGO SOLER, J.I. [2004]: «Criterio de determinación de la responsabilidad penal individual en estructuras empresariales», en J.I. GALLEGO SOLER y J.L. MODOLELL GONZÁLEZ, *Empresa y Derecho Penal*, UCAB, Caracas, págs. 88-235.
- GÓMEZ-JARA Díez, C. [2011]: «Corporate Culpability as a limit to the overcriminalization of corporate criminal liability: the interplay between self-regulation, corporate compliance, and corporate citizenship», *New Criminal Law Review*, Vol. XIV, n.º 1/2011, págs. 78-96.

- [2010a]: «La responsabilidad penal de las personas jurídicas en la reforma del Código Penal», *Diario La Ley*, 14962/2010, 23 de diciembre, págs. 7-13.
 - [2010b]: *Fundamentos modernos de la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Bases teóricas, regulación internacional y nueva legislación española*, Montevideo-Buenos Aires.
 - [2006a]: «El nuevo artículo 31.2 del Código penal: cuestiones de *lege data* y de *lege ferenda*», *Diario La Ley*, n.º 6548, 13 de septiembre, págs. 1-13.
 - [2006b]: «Presentación», en GÓMEZ-JARA DÍEZ (ed.), *Modelos de autorresponsabilidad penal empresarial. Propuestas globales contemporáneas*, Thompson, págs. 21-24.
 - [2005]: *La culpabilidad penal de la empresa*, Marcial Pons, Madrid.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N. y JUANES PECES, A. [2010]: «La responsabilidad penal de las personas jurídicas y su enjuiciamiento en la reforma de 2010. Medidas a adoptar antes de su entrada en vigor», *Diario La Ley*, n.º 7501, 3 de noviembre de 2010.
- GRACIA MARTÍN, L. [1990]: *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en el Derecho penal*, Trivium, Madrid.
- HEINE, B. [2002]: «Modelle originärer (straf-) rechtlicher Verantwortlichkeit von Unternehmen», en HETTINGER (ed.), *Reform des Sanktionsrecht. Bd. III: Verbandstrafe*, Baden-Baden, págs. 121-154.
- HIPPEL, R. VON [1932]: *Lehrbuch des Strafrechts*, Berlín.
- [1930]: *Deutsches Strafrecht*, II, Bände, J. Springer, pág. 482.
- KIENAPFEL, C. [1984]: Diethelm Kienapfel, *Strafrecht Allgemeiner Teil. Mit Einführungen in programmierter Form*, 4.ª ed.
- LAMARCA PÉREZ, C. [1985]: «Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 178, julio-agosto, págs. 743-756.
- MAGRO SERVET, V. [2011]: «Hacia la necesidad de implantación del plan de prevención jurídica en las empresas (Una exigencia legal tras la Ley Orgánica 5/2010, de reforma del Código Penal)», *Diario La Ley*, Año XXXII, n.º 7.633, 19 de mayo, 1-7.
- MARTÍNEZ PARDO, V.J. [2011]: «La Responsabilidad Penal de las personas jurídicas», *Revista Internauta de Práctica Jurídica*, n.º 26, págs. 61-78.
- MARTÍNEZ PÉREZ, C. [1994]: «El delito societario de administración fraudulenta», *Estudios Penales y Criminológicos*, XIX, págs. 156-324.
- [1986]: «Incumplimiento de obligaciones contables», *Comentarios a la Legislación Penal*, tomo VII, Derecho Reunidas, Madrid.
 - [1982]: *El delito fiscal*, Montecorvo, Madrid.
- MAURACH, R. [1962]: *Tratado de Derecho penal* (traducción y notas de Derecho Español por Juan CORDOBA RODA), Ediciones Ariel, Barcelona.
- MAURACH, R.; GÖSSEL, K.H. y ZIPF, H. [1995]: *Derecho penal. Parte general. 2. Formas de aparición del delito y las consecuencias jurídicas del hecho*, Astrea, Buenos Aires.
- 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, págs. 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, págs. 1.035-1.133.
- MORÓN LERMA, E. [2002]: «Las sanciones penales en Europa», *Revista Aranzadi de Derecho y Proceso Penal*, Monográfico, n.º 22/2002.
- MUÑOZ CONDE, F. [2007]: *Manual de derecho penal. Parte especial*, 16.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia.
- NIETO MARTÍN, A. [2008]: *La responsabilidad penal de las personas jurídicas: Un modelo legislativo*, Iustel, Madrid.
- O’SULLIVAN, J.R. [2003]: *Federal White Collar Crime*, 2nd edition, West 4th Ed., New Jersey.
- PALAO TABOADA, C. [1985]: «Notas sobre el nuevo delito contable-tributario», *Crónica Tributaria*, n.º 136/2010, págs. 251-256.
- PÉREZ ROYO, F. [1986]: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- PEÑARANDA RAMOS, E. [2006]: «Sobre la responsabilidad en comisión por omisión respecto de hechos delictivos cometidos en la empresa (y en otras organizaciones)», en DÍAZ-MAROTO y VILLAREJO (coord.), *Derecho y Justicia penal en el siglo XXI: Liber amicorum en homenaje al profesor Antonio González-Cuéllar García*, págs. 411-430.
- POLAINO NAVARRETE, M. [1985]: «El delito fiscal. Secuencias fallidas de una reforma penal», *Estudios Penales y Criminológicos*, IX, Santiago de Compostela, págs. 199-213.
- RODRÍGUEZ RAMOS, L. [2011]: «¿Cómo puede delinquir una persona jurídica en un sistema penal antropocéntrico? (La participación en el delito de otro por omisión imprudente: pautas para su prevención)», *Diario La Ley*, n.º 7561, 3 de febrero, págs. 1-8.
- ROSSY, J.M. [1989]: *El delito fiscal*, Bosch, Barcelona.
- ROTSCH [2009]: «Entscheidungsbesprechung: Garantienpflicht aufgrund dienstlicher Stellung», *ZJS* 6/2009.
- SCHROTH, H.J. [1993]: *Unternehmen als Normadressaten und Sanktionsobjekte*, Giessen, Brühlscher.
- SERRANO GÓMEZ, A. y SERRANO MAILLO, A. [2005]: *Derecho penal. Parte especial*, 10.ª ed., Dykinson, Madrid.
- SILVA SÁNCHEZ, J.M. [2010a]: «La reforma del Código Penal: una aproximación desde el contexto», *Diario La Ley*, n.º 7464/2010, 9 de septiembre, págs. 4-6.
- [2010b]: «Los delitos patrimoniales y económico-financieros», *Diario La Ley*, n.º 15001/2010, 23 de diciembre.
- SUÁREZ SÁNCHEZ, A. [2001]: «El sujeto activo en los delitos contra la administración pública», *Revista de Derecho Penal y Criminología*, n.º 68, págs. 13-42.
- TIEDEMANN, K. [1997]: «Responsabilidad penal de personas jurídicas, otras agrupaciones y empresas en Derecho comparado», en GÓMEZ COLOMER, J.L. y GONZÁLEZ CUSSAC, J.L. (coord.) *La reforma de la Justicia Penal (Estudios en homenaje al Prof. Klaus Tiedemann)*, Publicacions de la Universitat Jaume I, Castellón de la Plana, págs. 97-110.