

C. DERECHO PENAL	DELITO CONTABLE. CONSUMACIÓN DEL DELITO	Núm. 73/2001
-----------------------------	--	-------------------------

José Ignacio ESQUIVIAS JARAMILLO

Fiscal

• **ENUNCIADO:**

Emilio J.M., Javier G.P., mayores de edad y sin antecedentes penales, socios administradores de la mercantil SICA, S.A., radicada en Toledo, actuando de consuno, se concertaron con el contable y asesor fiscal de la empresa Alberto G.G., también mayor de edad y sin antecedentes penales, conviniendo en fingir una irreal situación financiera, confeccionando este último facturas falsas; efectuándose, posteriormente, anotaciones contables por procedimientos informáticos, con los datos impresos en hojas, que significaban, a su vez, otras operaciones, y posteriormente incluidas en las declaraciones del IS y del IVA, presentadas a la Agencia Tributaria, que supuestamente respondían a operaciones mercantiles con otras personas y entidades inexistentes; y todo ello supervisado y con la anuencia del asesor fiscal. Así se simularon trabajos y compras de materiales diversos, correspondientes al ejercicio fiscal del año 1999, por un importe total facturado de 43.767.998 pesetas, sin IVA, pues éste era deducido del capítulo de gastos en el ejercicio contable, consiguiendo una devolución por tal concepto indebida por inexistente en el tráfico jurídico mercantil de la empresa, una vez presentadas las correspondientes declaraciones tributarias.

• **CUESTIONES PLANTEADAS:**

1. El delito contable y su significación jurídica en las anotaciones informáticas. Los obligados contables y la singularidad en la forma de las anotaciones o asientos, a efectos del delito. Los autores inmediatos.
2. La coautoría de personas no directamente obligadas a la llevanza de la contabilidad empresarial. Situación jurídica del asesor fiscal.

• **SOLUCIÓN:**

1. Como se observa en el supuesto fáctico, la acción viene constituida por la intervención de tres personas de diferente condición, dos de ellas socios de la empresa y el tercero asesor fiscal de la misma. Esto es importante pues la delimitación nos permite deslindar las posibles y significadas responsabilidades con un distinguido título de imputación entre ellas. El delito en el que incurren, del artículo 310 del Código Penal (CP), reclama cuatro comportamientos:

- a) Que el sujeto activo tenga la obligación de llevar la contabilidad por ley tributaria.
- b) Que se practiquen en los libros anotaciones contables ficticias.
- c) Que se haya omitido la declaración tributaria, o que se presente reflejando la falsa contabilidad, y
- d) Que la cuantía exceda de 30.000.000 de pesetas.

La consumación de delito deviene no por el mero hecho de la contabilidad falsa, sino por la ausencia de presentación a la Hacienda de dicha contabilidad, o por la presentación falsa. Es decir, que la autoría se produce cuando se presenta la correspondiente declaración tributaria del ejercicio económico que sea (en el caso práctico del año 1999). Obsérvese, en consecuencia, que el caso admite la presentación del Impuesto sobre Sociedades (IS) y del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Es claro que se produce la conducta típica descrita en el artículo 310 del CP, aun cuando por otro lado nos quede la duda (a resolver en el siguiente apartado de cuestiones planteadas), de la diferente posición que en torno al comportamiento penal pueden tener los socios respecto del asesor, pues sólo éste practica los asientos contables ficticios y no aquellos, con los que sí se ha concertado simular los negocios (y posiblemente las empresas contratantes) inexistentes.

Podemos decir que los elementos objetivos del delito reclaman una condición de punibilidad inexcusable: que los defectos contables excedan, en más o menos, «de los cargos o abonos omitidos o falseados (...), sin compensación aritmética entre ellos, de 30.000.000 pts. por cada ejercicio económico». También añadimos la realidad abstracta del delito. Es pues necesario que se dificulte el cálculo de la base imponible y de la cuota tributaria a ingresar. Por ello, no se trata de un daño concreto producido a la Hacienda Pública -porque, en este caso, la defraudación daría lugar a las conductas de los delitos del art. 305 CP- sino de una deslealtad e incumplimiento legal del sujeto pasivo tributario en la llevanza o no de la contabilidad empresarial. La Ley General Tributaria, el IS (art. 30), el Reglamento del IS (art. 37), el Código de Comercio (CCom.) y el IVA se cuidan de exigir la contabilidad al sujeto pasivo, al referirse a los libros de comercio obligatorios.

La condición de sujeto pasivo hace necesario analizar quién de las tres personas intervinientes en el caso práctico es el autor inmediato, pues en esta clase de delitos, aparte de su naturaleza abstracta y de la condición objetiva de punibilidad indicadas, el último de los elementos definitorios del mismo, viene constituido por el de la inmediatez. No cabe la autoría mediata, porque delimitado el sujeto pasivo tributario, delimitado queda el obligado a la llevanza de los libros de contabilidad, que no es otro que el administrador o el empresario. Y como no corresponde aquí analizar la cuestión fiscal o mercantil del obligado tributario a la llevanza de los libros, baste con indicar que Emilio y Javier, por todo cuanto queda dicho, son los autores inmediatos del delito del artículo 310 del CP.

Los obligados contables (los administradores) podrían argumentar en su defensa que el artículo 310 no sanciona la contabilidad ficticia en general, sino dicha práctica en los «libros obligatorios» [art. 310 d), los que a tal efecto prevén las normas antedichas]; y como resulta que en el caso práctico se dice que se producen las anotaciones «por procedimientos informáticos», esta circunstancia, así entendida, no proporciona a los datos informatizados la consideración de libros obligatorios y por ende la conducta no sería típica. Pero, sentado lo anterior, no debe desconocerse la realidad del apartado 2º del artículo 27 del CCom., por el que se considera que forman libros obligatorios cualquier anotación o asiento por procedimiento idóneo «sobre hojas que después habrán de ser encuadernadas (...)». Nace aquí un doble estudio: las hojas y la encuadernación, para la resolución del caso práctico. Las hojas y los asientos en ellas existen en el relato fáctico, por tanto, se produce la conducta típica, aun cuando no consten los libros específicos reclamados por ley (se asimila así una hoja informatizada a los libros tradicionales, atendiendo, no sólo a la disposición expresa del CCom. en el art. 27, apdo. 2.º, sino a la realidad tecnológica actual). En lo que respecta a la «encuadernación», la sola falta de ella no destipifica la conducta del artículo 310 d), pues no significa que las hojas no encuadernadas no sean libros obligatorios. El artículo 27, apartado 2.º, al admitir la consideración de libros obligatorios a las hojas informatizadas una vez encuadernados, no está excluyendo que la

obligación contable no se haya cumplido ya antes, con las hojas o las anotaciones pertinentes, independientemente de que no se haya producido la encuadernación. De la lectura de los artículos 25, 26, 28 y siguientes del CCom. se infiere tal opinión. Lo importante a los efectos del delito del artículo 310 d) del CP será la anotación falsa, habiendo cumplido falsamente con la obligación. Es decir, el acento a estos efectos está en el momento en que se cumple con la obligación contable, o en si se ha cumplido con ella, independientemente de que haya o no adquirido la condición de libro obligatorio las hojas por el hecho de su no encuadernación. Los administradores, al anotar o constatar falsamente datos en las hojas informáticas, cumplían con la obligación contable (irregularmente; pero cumplían) aunque no se hubiera producido la encuadernación. El matiz del artículo 310 está en la obligación de contabilizar no en la consideración de libro obligatorio.

2. Por lo que se refiere a la segunda de las cuestiones planteadas, el caso señala la intervención diferenciada de Alberto, asesor fiscal de la empresa, quien seguramente urde la sofisticada trama de facturación falsa o contabilidad irreal de la empresa y aconseja a los administradores la forma y manera de llevarla a cabo. Queda dicho atrás que el delito es de configuración inmediata, por lo cual el asesor no puede ser autor por sí sino como medio. Se es autor por inducción o instigación en su caso, o se es autor por cooperación necesaria con actos relevantes y trascendentes a la producción del hecho. También pueden ser autores las personas jurídicas, por disposición del artículo 31 del CP, cuando se actúa en nombre o representación legal o voluntaria de otro, aun cuando no concurren en él las condiciones necesarias para su consideración como sujeto activo del delito. En consecuencia, son autores inmediatos los administradores, por sí si actúan por ellos y representando activamente a la sociedad en sí y por actos propios; y en virtud del artículo 31 cuando no intervienen directamente sino en funciones de otro, debido a su condición de administradores de hecho o de derecho de la sociedad representándola. El asesor es responsable por cooperación eficaz en el caso práctico, pues si bien es cierto que su conducta es incardinable en el párrafo primero del artículo 28 como autor directo, no lo es menos que su actividad integra el pactum sceleris entre todos ellos, imprescindible y trascendente en la consecución del resultado. Es cierto que sólo puede ser considerado autor directo el obligado por ley a la llevanza de los libros (como ha quedado dicho atrás) y que el asesor fiscal no es el sujeto pasivo tributario; pero su comportamiento (al proporcionar sus conocimientos, las facturas falsas, al supervisar toda la contabilidad, etc.), le otorga el privilegio de la autoría por cooperación, incluso podría estudiarse la inducción, consecuencia de un asesoramiento, más al alcance de un asesor oculto que de un administrador extraño a los conocimientos fiscales que se precisan.

• **SENTENCIAS, AUTOS Y DISPOSICIONES CONSULTADAS:**

- **SSAP de Burgos de 29 de marzo de 1999, Valencia de 26 de octubre de 1998, Zamora de 20 de enero de 1998, Cantabria de 3 de julio de 2000, Lérica de 28 de septiembre de 1998 y Barcelona de 23 de abril de 1993.**
- **Código de Comercio, arts. 25, 26, 27 y 28.**
- **Ley 43/1995 (IS).**
- **RD 537/1997 (Rgto. IS).**
- **Ley 37/1992 (IVA).**
- **Código Penal de 1995, arts. 28, 31, 305 y 310.**