



# El denominado delito contable del artículo 310 del Código Penal. Análisis penal, doctrinal y jurisprudencial

**Daniel Fernández Bermejo**

*Profesor ayudante doctor (acred. titular).  
UNED*

daniel.fernandez@uned.der.es | <https://orcid.org/0000-0003-3040-6469>

## Extracto

El delito contable constituye un tipo penal con distintas modalidades delictivas, y a su vez se ubica en el específico capítulo relativo a los delitos contra la Hacienda Pública. Con el presente trabajo se trata de analizar los elementos penales de esta infracción penal en toda su extensión, con una aportación doctrinal, jurisprudencial y personal; ofreciendo criterios de interpretación del precepto así como algunos problemas casuísticos que se han planteado a lo largo de los últimos años.

**Palabras clave:** delito contable; concurso de delitos; contabilidades distintas; libros obligatorios.

Fecha de entrada: 30-06-2021 / Fecha de aceptación: 16-07-2021

**Cómo citar:** Fernández Bermejo, D. (2021). El denominado delito contable del artículo 310 del Código Penal. Análisis penal, doctrinal y jurisprudencial. *Revista CEFLegal*, 247-248, 99-134.





# The accounting crime of article 310 of Criminal Law. A doctrinal, jurisprudential and personal approach

Daniel Fernández Bermejo

## Abstract

The accounting crime constitutes a criminal type with several criminal modalities, and in turn is located in the specific chapter related to tax crime. This article tries to analyze the criminal elements of the accounting crime, with a doctrinal, jurisprudential and personal approach; showing rules of interpretation as well as some casuistic problems that have arisen over the last few years.

**Keywords:** the accounting crime; concurrence of crime; different accounting; compulsory books.

**Citation:** Fernández Bermejo, D. (2021). El denominado delito contable del artículo 310 del Código Penal. Análisis penal, doctrinal y jurisprudencial. *Revista CEFLegal*, 247-248, 99-134.



## Sumario

1. Introducción
  2. El elemento objetivo en el delito contable
    - 2.1. La modalidad a) del artículo 310 del CP
    - 2.2. La modalidad b) del artículo 310 del CP
    - 2.3. Las modalidades c) y d) del artículo 310 del CP
  3. Bien jurídico protegido, imputación subjetiva y regularización contable
  4. Penas en el delito contable
  5. Sujeto pasivo del delito
  6. Sujeto activo del delito
    - 6.1. Autor directo
    - 6.2. Autor mediato no representante
  7. Concurso de leyes y la relación del delito contable con otros delitos
    - 7.1. Relación del delito contable con el delito de defraudación tributaria
    - 7.2. Relación del delito contable con la infracción de falsedad documental. Análisis del artículo 290 del CP
- Referencias bibliográficas



## 1. Introducción

El delito contable fue incorporado en el Código Penal, por primera vez, tras la reforma llevada a cabo por la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal de 1973<sup>1</sup>, en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

Así, en el artículo 350 bis del CP 1973 se disponía lo siguiente:

Será castigado con la pena de arresto mayor y multa de 500.000 a 1.000.000 de pesetas el que estando obligado por Ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales:

- a) Incumpliera absolutamente dicha obligación 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 hubiere 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 las letras c) y d) del apartado anterior 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 en menos de los cargos o abonos omitidos o falseados, exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 10.000.000 de pesetas por cada ejercicio económico.

---

<sup>1</sup> Decreto 3096/1973, de 14 de septiembre, por el que se publica el Código Penal, texto refundido conforme a la Ley 44/1971, de 15 de noviembre.

Hoy en día, el delito contable aparece regulado en el artículo 310 del CP de la siguiente manera:

Será castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses el que estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales:

- a) Incumpla absolutamente dicha obligación 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.

Pues bien, pese a contar con múltiples denominaciones este delito, la terminología más común y aceptada es la relativa al delito contable, denominación que compartimos y a la que nos referiremos en el presente apartado.

Nos encontramos ante un delito especial propio, y ello como consecuencia de que la autoría queda reservada a un sujeto activo con una especial cualificación; y la acción típica va dirigida a un sujeto que se encuentre obligado por la ley tributaria a llevar la contabilidad mercantil, libros o registros oficiales, cumpliendo alguna de las cuatro condiciones que quedan configuradas en el artículo 310 del CP, esto es: a) que incumpla absolutamente dicha obligación 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.

Para que se cometa el delito en sus distintas modalidades, habrá de apreciarse la concurrencia de una serie de requisitos, que nos describe con solidez Villacorta Hernández (2012, p. 5) y la STS de 16 de febrero de 2001. Así, en la modalidad a) es preciso: 1) que el sujeto activo tenga la obligación por la ley tributaria de llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales; 2) que exista un incumplimiento absoluto y total de llevanza de con-

tabilidad<sup>2</sup>; 3) que el incumplidor esté obligado por la ley tributaria a llevar la contabilidad o libros y registros fiscales en régimen de estimación directa de las bases; 4) que tenga la intención de engañar.

Por su parte, para que se cometa el delito en la modalidad b) será preciso: 1) que el sujeto tenga la obligación por ley tributaria de llevar la contabilidad mercantil, libros o registros oficiales; 2) que el sujeto lleve varias contabilidades; 3) que se ponga de manifiesto el ánimo de engañar.

En cuanto a la modalidad c) será necesario: 1) que el sujeto tenga la obligación por ley tributaria de llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales; 2) que no hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiere anotado con cifras distintas a las verdaderas, con el ánimo de alterar los datos con relevancia fiscal; 3) que se haya omitido la correspondiente declaración tributaria o que la presentada refleje esa falsa contabilidad; 4) que la cuantía exceda de 240.000 euros por cada ejercicio económico<sup>3</sup>.

Finalmente, para la comisión delictiva en la modalidad d) será necesario: 1) que el sujeto tenga la obligación por ley tributaria de llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales; 2) que se hayan practicado en ellos anotaciones contables ficticias, con el ánimo de alterar los datos con relevancia fiscal; 3) que se haya omitido la correspondiente declaración tributaria o que la presentada refleje esa falsa contabilidad; 4) que la cuantía exceda de esa cuantía por cada ejercicio económico. Respecto de la letra d), hay cierto rechazo de considerarlo como una condición objetiva de punibilidad<sup>4</sup>, y ello porque se generan así mismo distintas modalidades o tipos delictivos diferentes, eso sí, con un elemento común.

Pues bien, unificando las modalidades c) y d) del precepto<sup>5</sup>, resultará necesario para hallarnos en el tipo penal que no se subsanen las declaraciones tributarias, o que estas no

<sup>2</sup> La llevanza de la contabilidad mercantil o libros o registros fiscales supone, para Octavio de Toledo y Ubieto, «mantener actualizado y en orden». Cfr. Octavio de Toledo y Ubieto y Delgado Gil (2009, p. 195).

<sup>3</sup> Téngase en cuenta que el Tribunal Supremo dispuso, en virtud de STS de 4 de abril de 2011, que «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 a dichas anomalías, en tanto en cuanto la cuantía de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda de 240.000 euros».

<sup>4</sup> *Vid.*, por todos, Octavio de Toledo y Ubieto y Delgado Gil (2009, p. 196 y ss.). Otros autores, en cambio, han defendido la consideración de esta modalidad como condición objetiva de punibilidad. Así, *vid.* Pérez Royo (1986, p. 220) y Ferré Olivé (1988, pp. 191-193).

<sup>5</sup> La Circular de 16 de diciembre de 1986 de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria en su número 4.3 hace alusión a la práctica de anotaciones contables ficticias y la falta de anotación en los

se hayan presentado, siempre y cuando la cuantía de las mismas exceda de 240.000 euros por cada ejercicio económico. Lo que resultará reprochable penalmente será la alteración –por acción u omisión– del contenido veraz de la contabilidad, en la cuantía referida que se configura como umbral mínimo.

Y es que en palabras de Villacorta Hernández (2012), con el presente texto

el legislador pretende crear una estructura penal preventiva del fraude fiscal. La unión de la Ley General Tributaria y el Código Penal produce un doble sistema de tutela de la Hacienda Pública frente al riesgo de lesión derivado de la falsedad en la contabilidad, a través del sistema penal y el derecho administrativo sancionador, de aplicación subsidiaria (p. 5).

## 2. El elemento objetivo en el delito contable

El tipo penal del delito contable se circunscribe al incumplimiento de la obligación de llevar una contabilidad mercantil, libros o registros fiscales, siempre que dicha obligación venga impuesta por ley tributaria. Así, este delito únicamente puede ser realizado por una persona física obligada por la ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales. Si el sujeto pasivo recae sobre una persona jurídica, será de aplicación el artículo 310 bis del CP y se considerará autor a quien actúe como administrador de hecho o de derecho de la persona jurídica, o en nombre o representación de la misma<sup>6</sup>.

En este sentido, por contabilidad mercantil debe entenderse la regulada en el título III del libro I del Código de Comercio, así como la contemplada en la LSA o el Plan General de Contabilidad. Se trata de normas de carácter mercantil pero con un interés tributario. De otro lado, cuando se refiere el legislador a libros o registros fiscales, alude en definitiva a la legislación tributaria y no las contenidas en la legislación mercantil.

Pues bien, el precepto trata de castigar la ausencia de contabilidad o la existencia de una contabilidad que no permita conocer la situación real económica, financiera o patrimo-

---

libros obligatorios de negocios, actos, operaciones, transacciones económicas y las anotaciones de las mismas con cifras diferentes a las reales.

<sup>6</sup> En el artículo 310 bis del CP se dispone lo siguiente: «Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis una persona jurídica sea responsable de los delitos recogidos en este Título, se le impondrán las siguientes penas: a) multa del tanto al doble de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años; b) multa del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de cinco años; c) multa de seis meses a un año, en los supuestos recogidos en el artículo 310».

nial del empresario o profesional. Se trata, por tanto, de sancionar un comportamiento que obstaculiza o impide la localización de elementos que permiten determinar la base imponible de un concreto impuesto.

Por tanto, para consumir el delito será esencial la concurrencia de un cuádruple requisito de carácter personal<sup>7</sup>. Así, será necesario que la acción típica esté referida a un sujeto obligado por la ley tributaria, emitida por el Ministerio de Hacienda, a llevar la contabilidad mercantil, libros o registros fiscales. La obligación de la llevanza contable debe tener su origen en una ley tributaria, concepto que engloba a su vez normas de diversa índole, ya sean leyes, decretos-leyes, decretos legislativos y leyes autonómicas. Otras normas de rango inferior a la ley, como los reglamentos –no tienen rango de ley–, quedarían al margen, aunque podría darse el caso de que la llevanza de contabilidad pudiera estar fundamentada en una ley tributaria<sup>8</sup>, pero desarrollada por un reglamento, tal y como sucede con el IRPF.

Por lo que respecta a la conducta que debe observarse en el sujeto que realiza alguna de las conductas reguladas en el artículo 310 del CP, la doctrina entiende que esta debe realizarse con la intención de evadir impuestos, esto es, de engañar y defraudar a la Hacienda Pública. Así, Villacorta Hernández (2015) considera 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» (p. 173). En la misma línea, Rodríguez Domínguez (2017) entiende que «en el caso en que no pueda demostrarse la intencionalidad, no tendríamos un delito contable como tal, sino una infracción regulada por el derecho administrativo».

Ciertamente, como pone de manifiesto la SAP de Málaga 34/2009, de 31 de marzo,

la figura delictiva del artículo 310 del Código Penal, también denominada delito contable, va dirigida a sancionar unos determinados comportamientos, actos formales, en definitiva, que ofrecen la característica de poder servir de medio para la realización o posibilitación maliciosa de los delitos contra la Hacienda Pública y que, por consiguiente y en realidad, son actos preparatorios que por mandato legal adquieren la categoría de figura penal propia y específica cuando se ofrecen autónomos, pero que sustancialmente no pasan de ser una modalidad, una forma imperfecta, en el «íter criminis» del delito fiscal o contra la Hacienda Pública, si una conducta es subsumible, primero en el delito contable y, después, en el delito contra la Hacienda Pública, se da una clara relación de consunción. No se puede castigar con independencia el acto preparatorio de un delito y el delito, después

<sup>7</sup> Vid. Circular de 16 de diciembre de 1986 de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria.

<sup>8</sup> En cuanto al concepto de ley tributaria y sus posibles problemas interpretativos, la STS de 22 de mayo de 2009 realiza un exhaustivo análisis del concepto de ley tributaria.



consumado, a que dicho acto se refiere, porque constituiría una vulneración del principio esencial «non bis in idem».

Como podemos observar, encontramos dos grupos distintos dentro del artículo 310 del CP: los dos primeros apartados son conductas constitutivas de delito, mientras que los demás son supuestos en los que la irregularidad contable debe ir unida a una conducta posterior y alcanzar una determinada cuantía.

Analicemos con algo más de detalle cada uno de estos supuestos.

## 2.1. La modalidad a) del artículo 310 del CP

El artículo 310 a) del CP podemos catalogarlo como una modalidad genuinamente omisiva<sup>9</sup>, concretamente de omisión propia (Martínez-Buján Pérez, 2015, p. 764), que genera un peligro abstracto. Se trata de una infracción de un deber extrapenal en la que se exigen dos requisitos: 1) incumplimiento absoluto de la llevanza de contabilidad; y 2) sometimiento al régimen de estimación directa de bases tributarias.

En esta modalidad, el legislador no ha utilizado una técnica del todo precisa toda vez que la redacción literal hace referencia a un incumplimiento absoluto, dejando, *a priori*, fuera del tipo las deficiencias en las anotaciones o los fallos en la manera de llevar la contabilidad, de manera que un incumplimiento parcial no sería reprochable penalmente, por grave que resulte, con tal de que el sujeto haya anotado una única operación en el libro contable, ya que el incumplimiento no habría sido absoluto.

En este sentido, deteniéndonos en la concepción del «incumplimiento absoluto de la llevanza de contabilidad», Díez-Ochoa Azagra (2017) considera que «hay incumplimiento absoluto cuando el sujeto deja de cumplir tan gravemente los deberes contables que hace imposible la determinación de la base tributaria mediante el régimen de estimación directa de bases» (p. 1.736). Ciertamente, con buen tino advierte Delgado Gil (Octavio de Toledo y Ubieto y Delgado Gil, 2009, p. 208) que el término «absolutamente» no debe interpretarse en el sentido literal de la palabra, y ello porque supondría una absoluta inexistencia total en la llevanza de la contabilidad –aspecto este que impediría determinar la base imponible del tributo–, de manera que el hecho de que el sujeto hubiere realizado alguna clase de actividad contable impediría ser inculcado<sup>10</sup>, pese a que tal conducta fuera insuficiente como

<sup>9</sup> *Vid.*, por todos, Morales Prats (2008, p. 1.054).

<sup>10</sup> Ciertamente, la SAP de Valencia de 26 de octubre de 1998 pone de manifiesto que, «seguramente, la dificultad de cumplir hasta el más mínimo detalle con tales exigencias legales y reglamentarias pudo influir en el legislador para incorporar el término absolutamente, a fin de impedir que por cualquier mínimo incumplimiento pudiera incurrirse en la infracción penalmente perseguible».

para cuantificar la base imponible referida. Pensar lo contrario supondría vaciar de contenido al tipo penal, y es precisamente la imposibilidad de determinar la base imponible lo que deriva a la existencia de responsabilidad penal.

En realidad, lo que determinará la apreciación de un incumplimiento absoluto<sup>11</sup> es el hecho de que el sujeto deje de cumplir gravemente los deberes contables de manera que haga imposible la determinación de la base tributaria<sup>12</sup>, aunque deberán ser, en puridad, los tribunales de justicia los que determinen caso por caso el carácter absoluto o no del incumplimiento de tal obligación.

Como puede intuirse, el adverbio «absolutamente» ha generado una abundante controversia doctrinal y jurisprudencial. En los dos límites –mínimo y máximo– hallamos situaciones próximas a los mismos, cuya calificación penal no deja de ser dudosa, y en nuestra opinión debieran quedar al margen de la intervención punitiva. Así, el mero retraso en la llevanza de la obligación de contabilidad, siempre que esta sea subsanada, constituiría una infracción tributaria, exclusivamente. Lo determinante en la calificación de los hechos será

<sup>11</sup> Al respecto, *vid.* Díez-Ochoa Azagra (2017, pp. 1.736 y 1.737).

<sup>12</sup> Concretamente, la Circular de 16 de diciembre de 1986 de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, señala en su número 4.1 que se refiere a «incumplir absolutamente la llevanza de contabilidad mercantil o libros o registros fiscales estando sometido al régimen de estimación directa de ases imponibles, siempre que esté obligado por ley tributaria a la llevanza de tal documentación».

La SAP de La Coruña núm. 28/2012, de 2 de marzo, mantiene la calificación del órgano de instancia, declarando a Virginia autora de un delito contable del artículo 310 a) del CP. Así, se declara probado que «D.ª Virginia, mayor de edad y sin antecedentes penales, era, desde su constitución por escritura pública de 10 de abril de 1986, administradora solidaria de la entidad mercantil Maderas Brey, S.L. junto con su esposo, D. Pío, quedando, al fallecimiento de este el 10 de octubre de 1993, como única administradora legal de la sociedad.

El objeto social lo constituía la compra y venta de todo tipo de árboles maderables a comerciantes o agricultores, la compra y venta de madera elaborada, aserradero, astillado y procesos similares de la madera, los transportes de madera y sus derivados y el transporte de mercancías por carretera con vehículos propios o ajenos provistos de las correspondientes tarjetas de servicio público.

Durante el último trimestre de 1998 y la totalidad de los ejercicios de 1999 y 2000 la sociedad dejó de presentar sus declaraciones trimestrales y anuales del Impuesto sobre el Valor Añadido careciendo, además, de todo tipo de libro de contabilidad obligatorio, de libros-registro de IVA y de cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil.

Como consecuencia de ello, en octubre de 2002 la Agencia Tributaria inició actuaciones inspectoras en las que, a raíz de la información obtenida de sus bases de datos y la proporcionada por algunos clientes y proveedores de Maderas Brey, S.L. en los requerimientos de información que les fueron hechos considerando que con ello disponía de los datos necesarios para hacer una estimación completa de las bases imponibles por el régimen de estimación directa, concluyó que el volumen de ventas de la entidad inspeccionada había sido, durante el año 1999, de 197.303.267 pts. –1.185.816,52 euros–, y durante el año 2000, de 160.415.717 euros –964.117,88 euros– al que, respectivamente, correspondía una cuota de IVA repercutido de 31.568.523 pts. –189.730,64 euros– en el año 1999, y de 25.666.515 pts. –154.258,86 euros– en el año 2000, cuotas que identificó con la cuota tributaria defraudada».

cuando nos encontremos ante un contenido mínimo de realidad que permita calificarse de contabilidad, que por lo general tendrá como consecuencia la imposibilidad de aplicar el régimen de estimación directa (Martínez-Buján Pérez, 2015, p. 766), requisito *sine qua non* para hallarnos en el tipo penal del artículo 310 a) del CP<sup>13</sup>.

<sup>13</sup> Interesante resulta la SAP de Ciudad Real núm. 13/2000, de 18 de enero, que revoca la resolución de instancia y condena a un individuo como autor de un delito contable. El supuesto de hecho es el siguiente, que para poder comprenderse bien se expone en profundidad: «Francisco P. J., mayor de edad sin antecedentes penales con domicilio en la c/ Alfonso XIII, ... de Alcázar de San Juan desarrolló entre los años 1988 a 1992 una actividad empresarial en dicho domicilio consistente en la prestación a terceros del servicio de guardas jurados de Seguridad. Con motivo de una Inspección de la Admón. Tributaria, se constató que el acusado no llevaba ni libros de contabilidad, ni libro registros de ingresos del Impuesto sobre el Valor Añadido, estando sometido a un sistema de estimación directa de bases tributarias, estando obligado a tal llevanza en virtud de lo que para empresarios de sus características disponían las Leyes Tributarias aplicables art. 101.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 67.1 de su Reglamento y legislación sobre el Valor añadido. Aportando tras el requerimiento efectuado por el Servicio de Inspección de la Agencia Tributaria solamente libros de gastos sin diligenciar, facturas de ventas, nóminas, gastos de utilización de los coches empleados en la actividad de Vigilancia, gratificaciones pagadas, Seguros Sociales, justificantes de gastos, fotocopias de la inscripción de empresa en la Seguridad Social, Impuesto de Actividades Económicas 1992, relación de los NIF de los trabajadores y movimiento de todas las cuentas bancarias. Determinándose, en base a dicha documentación aportada, por el servicio de Inspección, el volumen de operaciones que tenía la actividad empresarial que desarrollaba el acusado, detectándose que el IVA figuraba expresamente repercutido en todas las facturas aportadas y no ingresado en la Agencia Tributaria por cuantía que en total no excedía de 15.000.000 de ptas.».

Pues bien, en el FD 2.º pone de manifiesto que «la prueba practicada acredita que el acusado no llevaba los libros de contabilidad a que legalmente estaba obligado, si bien debe decirse que cuando fue requerido por el servicio de Inspección de la Agencia Tributaria aportó documentación referida a la empresa, tal y como se solicitó, es lo cierto que el acusado solo llevaba libros de gastos pero sin diligenciación. Por tanto ha de establecerse si en el presente supuesto concurren los requisitos establecidos en el art. 310 a) imputado al acusado».

La resolución de instancia estima que no se cumple la conducta descrita en el tipo con el término «incumplir absolutamente», al constar que el acusado aportó algunos libros. En cambio, la SAP estima que «ha de entenderse según esta Sala que el término "Incumplir absolutamente" viene referido a la falta de llevanza de libros de contabilidad mercantil, libros o registro fiscales de tal manera que impida su determinación en régimen de estimación directa, es decir, que sea necesario para su determinación la realización y la utilización de medios materiales y personas para la estimación de las bases tributarias, pues de otro modo la simple aportación de cualquier documento o un libro llevará a la imposibilidad de la aplicación del tipo, siendo suficiente un mero apunte contable para su falta de aplicación, lo que vaciaría de contenido la figura delictiva. En el presente supuesto el acusado reconoció en todo momento que él era el que llevaba la contabilidad, que no llevaba libros diligenciados, que nunca pagó el IVA, aunque sí lo cobraba, pero que primero pagaba a los empleados. No pudiendo acogerse que ignoraba lo que tenía que hacer, pues es obvio por notorio, y máxime siendo su dedicación y profesión empresario, que supiera que tenía que cumplir unas formalidades como es la llevanza de libros en orden a poder cumplir con las obligaciones tributarias, siendo su conducta contraria a Derecho».

La SAP de Málaga núm. 34/2009, de 31 de marzo, por su parte, absuelve a Zulima y Catalina por delito del 305 del CP, pero les condena por delito del 310 a) del CP. En el FD 3.º se pone de manifiesto que

Por lo que respecta al segundo de los requisitos, el «sometimiento al régimen de estimación directa de bases tributarias», todo apunta a que no podrán ser sujetos activos del delito quienes posean la condición de sujeto pasivo en un tributo sometido al procedimiento de estimación objetiva singular de la base imponible<sup>14</sup>, lo que, en cualquier caso, en virtud del artículo 52 de la LGT, dependerá de lo que establezca la «normativa propia de cada tributo» y del significado y alcance que se otorgue a la expresión legal «podrá utilizarse».

El hecho de exigirse que el sujeto debe encontrarse en el régimen de estimación directa de bases tributarias constituye un límite objetivo de incriminación. Al respecto, el artículo 50 de la LGT establece que:

1. La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.
2. La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:
  - a) Estimación directa.
  - b) Estimación objetiva.
  - c) Estimación indirecta.
3. Las bases imponibles se determinarán con carácter general a través del método de estimación directa. No obstante, la ley podrá establecer los supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios.
4. La estimación indirecta tendrá carácter subsidiario respecto de los demás métodos de determinación y se aplicará cuando se produzca alguna de las circunstancias previstas en el artículo 53 de esta ley.

---

«el delito contable aparece integrado por el elemento dinámico de la conducta omisiva del incumplimiento absoluto de la llevanza de los libros de contabilidad a que legalmente estaba obligado. El elemento subjetivo del dolo genérico de la conciencia y voluntad de la no llevar los libros obligatorios. Y, finalmente, el propósito específico del fin defraudatorio [...]. Concorre sin ningún género de dudas el elemento subjetivo del dolo genérico relativo a la no llevanza de los libros de contabilidad legalmente exigidos, pues el mismo no puede discutirse en las personas encargadas del control de la empresa y cuyo alcance consiste en saber, conocer, permitir o decidir tal situación, del modo y manera confesados por las acusadas. Máxime, si por su profesión tienen un conocimiento especializado sobre la materia, así consta que ambas son funcionarias de hacienda, desempeñando Catalina las funciones de jefatura de contabilidad pública –(folio 1777 de autos)– y Zulima Delegada de economía y hacienda –(folio 1768 de autos)–».

<sup>14</sup> Vid. Bajo Fernández y Bacigalupo Saggese (2000, p. 168), Sánchez-Ostiz Gutiérrez (1995, pp. 112-114 y 367), Octavio de Toledo y Ubieto y Delgado Gil (2009, p. 202) y Cámara Barroso (2018, p. 371).

Vemos, pues, que el legislador penal ha seleccionado uno de los métodos y lo ha introducido en el tipo penal, eso es, la estimación directa (no la objetiva ni la indirecta), quizá por respetar el principio penal de intervención mínima<sup>15</sup> y *última ratio*.

Debe tenerse en cuenta que el artículo 51 de la LGP dispone que «a estos efectos, la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria».

## 2.2. La modalidad b) del artículo 310 del CP

El artículo 310 b) del CP hace referencia a la llevanza de dos o más contabilidades referidas a una misma actividad y ejercicio económico con fines defraudatorios, para lo que resultará necesario para hallarnos en la modalidad delictiva «hacer valer frente a terceros una contabilidad registrada, firmada, conservada y presentada distinta a la entregada a la Hacienda Pública» (Villacorta Hernández, 2015, p. 187). Se trata de una modalidad de peligro abstracto, ya que no se concreta el peligro en el tipo<sup>16</sup>, y en ella se contiene un delito de acción y no un delito de omisión, ya que, entre otras circunstancias, se requiere un resultado externo distinto al de llevar la contabilidad y al conocimiento de la realidad económica de la empresa.

En este sentido señala Díez-Ochoa Azagra (2017) que la esencia de esta modalidad estriba en la existencia de una realidad económica que es diferente de la transcrita en los libros o registros que se presentan a la Administración tributaria, y que dicha realidad se refleja en otros registros o libros que tienen como soporte determinados documentos o hechos no reflejados en la contabilidad fiscal. El delito en esta modalidad se verá consumado «no por la llevanza de dos contabilidades de una misma realidad económica, sino porque la realidad económica reflejada en dichas contabilidades es distinta» (p. 1.738). Si bien, no entrarían en el concepto de la doble contabilidad la utilización de distintos criterios de cómputo, las diferencias entre estados financieros de escasa relevancia y las distintas actividades o ejercicios económicos<sup>17</sup>. Y es que la mera actualización equívoca y la alteración del orden de la contabilidad de libros y registros, en puridad, carecen de sustantividad suficiente como para legitimar (Octavio de Toledo y Ubieto y Delgado Gil, 2009, p. 196) la intervención automática del derecho penal.

<sup>15</sup> Vid. Cortés Bechiarelli (2002, p. 279) y Octavio de Toledo y Ubieto y Delgado Gil (2009, p. 207).

<sup>16</sup> Vid. STS de 22 de mayo de 2009.

<sup>17</sup> La Circular de 16 de diciembre de 1986 de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria alude, en su número 4.2, que lo expuesto se refiere a la «llevanza de contabilidades distintas que oculten o simulen la verdadera situación de la empresa, y referidas a una misma actividad y ejercicio económico».

Así las cosas, el hecho de llevar contabilidades distintas da lugar a la existencia de algunos supuestos atípicos, pues se requiere cierta perdurabilidad en el tiempo. Y es que por contabilidades distintas hemos de entender sistemas contables que, aun elaborándose con elementos y variables similares, manifiestan resultados diferentes al estar confeccionados con valores y asientos distintos –se omiten datos<sup>18</sup> auténticos o se incluyen algunos falsos–. No sería delito, por tanto, el hecho de no llevar una verdadera contabilidad, o llevar una distinta –con anotaciones distintas aisladas–, siempre que permita conocer la situación económica real de la empresa. En este sentido, la SAP de Pontevedra de 1 de febrero de 2007 advierte que la realización de meros asientos contables inexactos no supone la llevanza de una doble contabilidad, pudiendo tener relación solamente con la modalidad c) del artículo 310<sup>19</sup>.

<sup>18</sup> En virtud de la STS 1244/2003 de 3 de octubre, se confirma la Sentencia dictada el 22 de noviembre de 2001, por la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Barcelona, desestimando el recurso de casación interpuesto. Así, «con fecha 14 de junio de 1994, y mediante escritura pública autorizada por el Notario de Valencia Don Carlos Pascual Miguel Don Álvaro –mayor de edad y sin antecedentes penales–, obrando en su condición de Administrador único de la Cía. "Obras del Litoral, S.A." constituyó una hipoteca sobre siete fincas propiedad de la mencionada entidad mercantil en garantía de un préstamo de 460.000.000 Pts. concedido por la Cía. "Banco Exterior de España, S.A.", estipulándose el plazo de quince días para la devolución del préstamo. Vencido el plazo y no habiendo satisfecho la Cía. "Obras del Litoral, S.A." el importe del préstamo concedido por la Cía. "Banco exterior de España S.A.", por escritura pública de fecha 5 de agosto de 1994, Don Álvaro, obrando en su condición de Administrador único de la Cía. "Obras del Litoral, S.A.", adjudicó las siete fincas hipotecadas en 14 de junio anterior a la mencionada entidad bancaria, para pago de la deuda contraída con la misma, adjudicación que transmitía la posesión y administración de aquellas junto con el mandato irrevocable de proceder a su venta y pago del crédito. En fecha 7 de septiembre de 1994, y mediante escritura otorgada ante el Notario de Valencia Don Joaquín Borrel García, la Cía. "Banco Exterior de España, S.A.", actuando en calidad de fiduciaria de la Cía. "Obras del Litoral, S.A.", procedió a vender las fincas precedentemente mencionadas a la Cía. "Emasa. Empresa Constructora, S.A.", por el precio de 500.139.088 Pts., repercutiendo el importe del IVA, 75.020.863 Pts., a la entidad compradora, el que fue seguidamente ingresado en la c/c núm. 030000443629-C, cuya titularidad correspondía a la Cía. "Obras del Litoral S.A.", en concepto de "abonos proviva" (esto es, "abonos provisión IVA"), teniendo únicamente Don Álvaro firma autorizada para disponer de los fondos de la referida cuenta, de la que, en fechas 13 de septiembre de 1994 se retiraron 62.000.000 Pts. y en 21 del mismo mes 12.000.000 de Pts., por ventanilla y mediante cheque bancario, respectivamente, habiendo sido este último compensado el día siguiente, 22 de septiembre, por Don Álvaro en la sucursal sita en la Rambla de Mataró n.º 42, de dicha localidad, del "Banco Popular", en la que aquel tenía cuenta abierta a su nombre. La Cía. "Obras del Litoral, S.A." no presentó declaración en concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido entre los años 1992 y 1995. De la cuota repercutida a la Cía. "Emasa. Empresa Constructora, S.A.", de 75.020.863 Pts., hay que minorar el IVA soportado por la Cía. "Obras del Litoral, S.A." en 1994 –486.377 pts.– y el IVA a compensar soportado en ejercicios anteriores –375.000 Pts.–, resultando una cuota impagada y no declarada de 74.159.486 Pts.».

<sup>19</sup> La SAP de Gerona núm. 97/2000, de 22 de mayo, absuelve a los acusados y entiende que no tiene lugar la existencia de un delito contable, sino más bien que se vulnera un derecho fundamental, cual es la inviolabilidad del domicilio. En este supuesto de hecho, «sobre las diez horas del día 3 de diciembre de 1993, y sin que conste actuación administrativa previa por parte de la Hacienda Pública, se personaron en el domicilio social de la sociedad Escuredo, SA, dedicada al comercio al por mayor de productos

Para hallarnos en esta modalidad delictiva es necesario que se aprecien contabilidades realmente distintas, lo cual puede determinarse a través de una exhibición ante terceros por medio de publicidad –interpretación restrictiva–.

Por otro lado, el tipo exige, además, que las referidas contabilidades vayan «referidas a una misma actividad y ejercicio económico». De este modo, por ejercicio económico en-

---

alimenticios, la Inspectora de Finanzas doña María Teresa S. M., acompañada por el Agente Tributario doña Ascensión M., portando una autorización en modelo impreso del Delegado de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria para entrar en la entidad "Jamones Escuredo", donde a bolígrafo se superpuso el número 68 al 82 previamente fijado y sin que se haya acreditado que se trate de la misma persona jurídica que la que fue objeto de personación. Una vez en la misma y como quiera que en dicha autorización administrativa se aludía a "la persona que ostente mayor autoridad en ese momento en la empresa", como aquella con quien debía ejecutarse la diligencia de entrada, les fue negada la entrada por una administrativa de la entidad que hizo saber a la Inspección que en ese momento no se hallaban en la misma ni el gerente ni ninguna persona responsable, a pesar de lo cual la Inspectora y Agente Tributario entraron en la sociedad y requirieron a aquella para que entregase las facturas emitidas en el ejercicio 1993 que estuviesen en la oficina, a lo cual se negó dicha empleada aduciendo la ausencia de personas con responsabilidad para ello. Ante dicha negativa a la entrega solicitada así como a la permanencia en el interior de la entidad, la Inspectora solicitó de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Gerona que avisasen a la Policía Nacional y que se desplazasen al lugar otros funcionarios de Hacienda, por todo lo cual, transcurridos varios minutos, hicieron acto de presencia una dotación de la Policía Nacional compuesta por dos Agentes uniformados así como los Inspectores de Finanzas don Rafael M. y doña Esther G. y el Subinspector don Luis Felipe G., todos los cuales, una vez hubieron entrado en las dependencias de la sociedad sin contar con la preceptiva autorización de la empleada allí presente, requirieron a la misma para que les entregase la documentación solicitada anteriormente y que les había sido denegada por carecer de autorización para ello. Todo ello se hizo saber por parte de la Inspección al Delegado de la AEAT de Gerona en ese preciso momento.

En esta situación e ignorándose si lo fue a instancias de dicho Delegado, el señor Abogado del Estado de Gerona solicitó del Juzgado de Instrucción Núm. 2 de Gerona, en funciones de guardia "mandamiento judicial que permita obtener el acceso a la documentación perseguida o bien el traslado de la misma fuera de los locales de negocio donde se encuentra para proseguir la rápida y eficaz investigación iniciada a las diez horas por la Inspección de Tributos", dictándose Auto de fecha 3 diciembre 1993 donde se "autorizaba a la Inspección de Tributos para el estudio y fotocopia o en su caso extracción del local, para su estudio en lugar distinto, de aquellas facturas y otros documentos que se encontraran en el domicilio social de la empresa Jamones Escuredo, SA y que estuvieran relacionados con los que constituyera objeto de la Inspección".

A la vista de dicho mandamiento judicial, cuando pasaba de las 17 horas de dicho día y sin la presencia del gerente ni ningún otro responsable de la entidad, los mencionados actuarios procedieron a la extracción del domicilio de la compañía, la documentación interesada a través de la cual la Inspección de Tributos llegó en conocimiento del nombre del contable de la sociedad, de los clientes de la misma y de la facturación y contabilidad, todo lo cual sirvió a la Admón. Tributaria para efectuar las correspondientes propuestas de liquidación de los Impuestos de Sociedades e IVA así como de las oportunas cuotas tributarias que fueron trasladadas a la Fiscalía de Gerona.

En dicha época el acusado don José Luis E. F. era administrador de la entidad Escuredo, SA y la acusada y esposa de aquel doña M.<sup>a</sup> Luisa R. L., apoderada de la misma; siendo ambos mayores de edad y sin antecedentes penales».



tenderemos aquel periodo temporal a efectos mercantiles y tributarios –normalmente, el año natural–, y por actividad aquella que tenga un contenido de carácter económico, en el seno de la empresa, quedando excluidas las actividades profesionales, artistas o arrendadores no empresarios no afectados por el IVA, ya que el tipo afecta a empresarios sujetos al régimen de contabilidad mercantil.

Finalmente, en relación con la alusión a la ocultación o simulación de la verdadera situación de la empresa, parece lógico que deba obedecer a la faceta fiscal de la actividad empresarial. Lo determinante será generar una apariencia ficticia ante la Hacienda Pública, ofreciendo a esta cierta información falsa sobre la situación de la empresa –poniéndose a disposición de terceros–, alterando el verdadero patrimonio de la misma en documentos contables (Martínez-Buján Pérez, 2015, p. 769).

En definitiva, en este apartado lo que se castiga es la doble contabilidad, que atenta contra el bien jurídico protegido cuando es la contabilidad real la que se oculta o simula, y la ficticia la que se declara como auténtica en el tráfico mercantil o tributario. Si no se incorpora al tráfico jurídico aludido, no se verá lesionado el bien jurídico protegido y, por tanto, la conducta no resultará reprochable penalmente. No se trata de un delito de lesión sino un delito en el que las modalidades típicas del mismo generan una suerte de peligro para dicho bien jurídico. Así, puede afirmarse que las modalidades a) y b) constituyen infracciones de peligro abstracto, mientras que las contempladas en las letras c) y d) el peligro que se pone de manifiesto se convierte en concreto.

### 2.3. Las modalidades c) y d) del artículo 310 del CP

En cuanto a los apartados c) y d) del artículo 310 del CP, se trata de tipos de lesión que llevan asociado un perjuicio para las arcas públicas, cuya deuda tributaria real resulta imposible de determinar en ocasiones. Estos tipos tipifican todos aquellos artificios contables que tengan la finalidad de entorpecer la determinación de la base imponible. Para su aplicación es necesario que se cumplan dos condiciones: 1) que se hayan omitido las declaraciones tributarias o las que se hayan presentado lo hayan sido estableciendo bases inexactas por motivo de la manipulación; y 2) que las cantidades manipuladas excedan de 240.000 euros.

El requisito común para los supuestos c) y d), conforme al último párrafo del artículo 310 del CP, bien puede parecer que sea precisamente la referida cuantía de los cargos o abonos omitidos o falseados la que invoque la responsabilidad penal, pero en realidad supone algo futuro e incierto que poco o nada tiene de relación con el dolo manifestado por el autor del delito. Es la omisión de las declaraciones tributarias, o las presentadas que denoten una falsa contabilidad, lo que determinará, siempre que se supere el umbral mínimo económico, la existencia o no de delito contable. Ahora bien, cuando las falsedades contables de estos apartados estén orientadas a defraudar a la Hacienda Pública, pero su cuantía no supere el límite de 120.000 euros, constituirán una infracción administrativa, de carácter no



penal. En cualquier caso, el umbral de 240.000 euros no constituye una condición objetiva de punibilidad, sino una característica del objeto material, un elemento del tipo que debe ser abarcado por el dolo del autor (Martínez-Buján Pérez, 2015, p. 774).

La principal diferencia entre el apartado c) y el d) radica en que en este último las transacciones no existen, y es por ello que el legislador solo ha tipificado el comportamiento activo (Martínez-Buján Pérez, 2015, p. 770). Lo que pretende poner de manifiesto el legislador es que tendrá cabida la conducta típica cuando en los libros obligatorios se hubiere practicado una anotación contable que no tenga asociada una transacción económica real. Concretamente, alude Pérez Royo (1986, p. 218) al fraude «extra tabulas», esto es, conductas que no consisten en no computar alguna operación, sino en contabilizar alguna inexistente o por valor inferior o superior al real<sup>20</sup>.

En cuanto a la expresión «cuantía en más o en menos», la alusión «en más» obedece a los «cargos» y la cuantía «en menos» obedece a los «abonos», de manera que un incremento de los cargos o una disminución de los abonos conducen a una minoración del resultado contable y, por tanto, a una reducción de la base tributaria. De otro lado, la especificación «omitidos o falseados» puede referirse tanto a los cargos como a los abonos, bien porque la información patrimonial de la empresa sea incompleta o sea falsa (Martínez-Buján Pérez, 2015, p. 772), pudiendo tener estas operaciones un carácter positivo o negativo (Pérez Royo, 1986, p. 221) –de manera que se refleje en las cuentas un registro económico inferior o superior al real–.

Finalmente, el legislador ha impuesto que la cuantía de los cargos o abonos indebidos se contemplen «sin compensación aritmética entre ellos», es decir, que el exceso de algunos apuntes o el defecto de otros no pueden en modo alguno compensarse entre sí, de modo que la cuantía de los cargos o abonos se sumará sin tener en cuenta el signo positivo o negativo que preceda al valor numérico –por ejemplo: un asiento que refleje 221.000 euros por exceso del valor real, y otro que refleje 34.000 euros inferiores al valor real, supondrá que la cuantía determinada a los efectos de la aplicación del precepto penal será de 256.000 euros, y no la de 187.000, que sería la cuantía resultante en caso de existir la compensación aritmética. Se trata, en definitiva, de una cifra en valor absoluto–.

Empero, no parece que sean cuatro las modalidades que se contemplan en el artículo 310 del CP. De hecho, para Octavio de Toledo y Ubieta y Delgado Gil (2009, pp. 205-206), el artículo 310 del CP contempla hasta ocho tipos delictivos. Los dos primeros hallados en las letras a) y b) del precepto legal, y los seis restantes en los apartados c) y d), de manera que estos dos últimos apartados contienen elementos típicos que se añaden a los expresados.

Ciertamente, los apartados c) y d) pueden contener hasta seis modalidades diferentes, relacionadas estas con el elemento cuantitativo común a todas ellas. Esto es así si se en-

<sup>20</sup> Por ficticio debemos entender algo «no real», «fingido», «simulado».

tiende que el último párrafo del artículo no constituye una condición objetiva de punibilidad, sino elementos típicos añadidos a los apartados c) y d). Así, la primera y la segunda resultan de la «omisión de las declaraciones tributarias» (último párrafo) con las conductas del apartado c): «no hubiere anotado en los libros obligatorios...»; o «los hubiere anotado con cifras distintas a las verdaderas». La tercera y cuarta modalidad resulta de que «las declaraciones presentadas sean reflejo de una falsa contabilidad (último párrafo) con las mismas conductas típicas del apartado c). Y la quinta y sexta modalidad sancionable penalmente son las previsiones relacionadas entre el último párrafo del artículo: »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», con lo dispuesto en el apartado d): practicar «en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias».

Finalmente, si nos dirigimos nuevamente a la normativa tributaria, podemos apreciar que el artículo 200 de la LGT regula la infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales<sup>21</sup>. Esta duplicidad, que también existe en el ámbito del delito contra la Hacienda Pública, en palabras de Villacorta Hernández (2015), «genera 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» (p. 171).

### 3. Bien jurídico protegido, imputación subjetiva y regularización contable

El bien jurídico protegido en el delito contable, según Bajo Fernández y Bacigalupo Saggese (2000, p. 361), es el erario público. Podríamos afirmar que se protege el mismo bien que en el artículo 305 del CP, si bien es cierto que en el artículo 310, en algunas modalidades varía la intensidad de la lesión a dicho bien. Ciertamente, cabe distinguir entre bien jurídico

<sup>21</sup> En este sentido, establece el precepto que: «1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de obligaciones contables y registrales, entre otras: a) La inexactitud u omisión de operaciones en la contabilidad o en los libros y registros exigidos por las normas tributarias; b) La utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda, según su naturaleza, que dificulte la comprobación de la situación tributaria del obligado; c) El 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; d) La llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario; e) El retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o de los libros y registros establecidos por las normas tributarias; f) La autorización de libros y registros sin haber sido diligenciados o habilitados por la Administración cuando la normativa tributaria o aduanera exija dicho requisito; g) El retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente».

mediato (funciones que el tributo está llamado a cumplir) e inmaterial representado e inmediatamente tutelado (Martínez-Buján Pérez, 2015, p. 760) (es el patrimonio de la Hacienda Pública concretado en la necesidad de obtener recursos públicos tributarios). No obstante, si atendemos al artículo 31.1 de la Constitución española (CE) –sostenibilidad de los gastos públicos conforme a la capacidad económica de cada contribuyente– y al artículo 2.1 de la LGT, Villacorta Hernández (2012, p. 189) considera que el bien jurídico vendrá constituido primero por 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. Por su parte, la STS de 6 de octubre de 2006 puso de manifiesto que el bien 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», de manera que podría concluirse que el bien tutelado es la recaudación tributaria, o como señala el Tribunal Supremo, el «patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria»<sup>22</sup>, de manera que permita garantizar el cumplimiento del artículo 31 de la CE.

En cuanto a la imputación subjetiva se refiere, el artículo 310 exige dolo en el autor. Y si dejamos de lado el posible debate doctrinal acerca de si es admisible el dolo eventual en el reproche penal en el delito contable, por aquello de que los apartados a), b), c) y d) no requieren la idéntica puesta en peligro por parte del autor –recuérdese, a) y b) responden a una puesta en peligro abstracto; y c) y d) a un peligro concreto–, la STS de 22 de mayo de 2009 se pronunció sin vacilaciones al admitir el dolo eventual en todas las modalidades típicas del artículo 310.

Por su parte, el artículo 305.4 del CP, relativo a la regularización tributaria –la cual exige para su aplicación la concurrencia de determinados condicionantes *ex lege*, pero en todo caso cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria–, impide la persecución al obligado tributario «por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación con la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria». Parece evidente que en este precepto la ley contempla los supuestos establecidos en el artículo 310 del CP, si bien, a juicio de Octavio de Toledo y Ubieto (2009, pp. 204-205), con unos requisitos, a saber: 1) que el autor de tales irregularidades contables sea el mismo sujeto que resulta beneficiado por la exención descrita –y en caso de beneficiarse el autor del fraude tributario, también podrían, llegado el caso, beneficiarse los partícipes del mismo–; 2) que las irregularidades contables se hayan relacionado con la deuda tributaria objeto de la regularización del artículo 305.4

<sup>22</sup> Cfr. STS de 5 de diciembre de 2002. En la misma línea, la Sentencia 139/2015, de 31 de marzo, del Juzgado de lo Penal 27 de Madrid señala que el tipo previsto en el artículo 305 del CP es de naturaleza patrimonial y además de resultado, siendo el bien jurídico protegido el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria.

del CP; 3) que tales irregularidades se hayan cometido como medio para la realización del fraude fiscal del artículo 305.1 del CP; 4) que las irregularidades contables se hayan cometido antes de que se produzca la regularización que exime de pena por el delito de fraude.

## 4. Penas en el delito contable

Centrándonos en el régimen de punibilidad de las personas físicas, la pena asociada a esta infracción penal es de cinco a siete meses de prisión.

Ahora bien, si atendemos al artículo 310 bis del CP, relativo a las penas aplicables a las personas jurídicas, se establece que:

Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis una persona jurídica sea responsable de los delitos recogidos en este Título, se le impondrán las siguientes penas:

- a) Multa del tanto al doble de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años.
- b) Multa del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de cinco años.
- c) Multa de seis meses a un año, en los supuestos recogidos en el artículo 310.

Además de las señaladas, se impondrá a la persona jurídica 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 período de tres a seis años. Podrá imponerse la prohibición para contratar con las Administraciones Públicas.

Atendidas las reglas establecidas en el artículo 66 bis, los Jueces y Tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las letras b), c), d), e) y g) del apartado 7 del artículo 33.

En este sentido, el artículo 33.7 del CP dispone que las penas que pueden imponerse a las personas jurídicas son las siguientes:

- 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. El Juez o Tribunal, en la sentencia o, posteriormente, mediante auto, determinará exactamente el contenido de la intervención y determinará quién se hará cargo de la intervención y en qué plazos deberá realizar informes de seguimiento para el órgano judicial. La intervención se podrá modificar o suspender en todo momento previo informe del interventor y del Ministerio Fiscal. El interventor tendrá derecho a acceder a todas las instalaciones y locales de la empresa o persona jurídica y a recibir cuanta información estime necesaria para el ejercicio de sus funciones. Reglamentariamente se determinarán los aspectos relacionados con el ejercicio de la función de interventor, como la retribución o la cualificación necesaria.

La clausura temporal de los locales o establecimientos, la suspensión de las actividades sociales y la intervención judicial podrán ser acordadas también por el Juez Instructor como medida cautelar durante la instrucción de la causa.

Pues bien, salvo la multa, todas las penas susceptibles de imposición a la persona jurídica son graves. Sin embargo, no todos los delitos que estas cometen son graves. En cualquier caso, en palabras de Villacorta Hernández (2012),

la única pena por la que se puede optar en todo caso a la hora de sancionar a la persona jurídica es la 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 aconsejen otra medida (p. 129).

Para poder evaluar la adecuación de las penas previstas al caso concreto, será necesario incidir sobre quién o quiénes recaen los costes de los efectos disuasorios que pretende la sanción penal económica impuesta sobre la empresa.

## 5. Sujeto pasivo del delito

El sujeto pasivo es la parte que resulta afectada por el incumplimiento, es decir, el perjudicado de las obligaciones contables no llevadas a cabo correctamente. Por tanto, el sujeto pasivo será el ente público titular del derecho de crédito cuyo incumplimiento es requisito *sine qua non* para la existencia de delito.

Puede afirmarse que el delito contable solo protege a los intereses de la Hacienda Pública y no a la totalidad de los sujetos que pueden resultar afectados por los fraudes de la contabilidad. Es necesario que la obligación contable venga establecida por una ley tributaria, de manera que si la anomalía contable no viene a vulnerar ninguna exigencia tributaria, pero produce lesión de intereses particulares, no constituirá delito contable, resultando de aplicación lo dispuesto en el texto punitivo para las falsedades en documentos mercantiles (Villacorta Hernández, 2015, p. 189).

Ciertamente, la legislación debería haber definido quién es el sujeto pasivo del delito contable, cuestión esta que no aborda, pero debemos interpretar como sujetos pasivos susceptibles de serlo tanto a la Hacienda estatal como la foral, autonómica, la Hacienda de los entes institucionales, comprendiendo también a la Seguridad Social, siempre que estas se vean afectadas negativamente por el incumplimiento de las obligaciones contables.

## 6. Sujeto activo del delito

Tratándose de un delito especial –propio– (Sánchez-Ostiz Gutiérrez, 1995, pp. 346-352), como se ha indicado, será necesario el cumplimiento de un doble requisito por parte del sujeto activo. Así, será preciso que el sujeto activo sea previamente sujeto pasivo de una relación jurídico-tributaria de carácter formal –cada tributo establecerá la sujeción al cumplimiento de unos deberes contables–, y otra de carácter material –ha de ostentarse la cualidad de deudor tributario–.

Cierto es que para cierto sector doctrinal este delito ha llegado a calificarse como delito «doblemente especial»<sup>23</sup>, y ello porque en los supuestos de las modalidades a), c) y d) la especialidad se refiere a la superposición de una relación jurídico-tributaria material con otra formal, y el supuesto de la modalidad b) exige la cualidad de empresario a la par que la obligación de la llevanza de libros.

Antes de adentrarnos en las distintas categorías de autoría que en relación con este delito pueden tener lugar, debe atenderse con especial cuidado cuál será el momento en que el

<sup>23</sup> Entre otros, *vid.* Aparicio Pérez (1997, p. 189) y Aparicio Pérez y Álvarez García (2010, p. 14).

delito puede entenderse consumado, esto es, el *iter criminis*, que en el caso de la modalidad a) quedaría situado en el momento en el que el sujeto activo incumpla de manera absoluta la llevanza de la contabilidad en el régimen de estimación directa de bases tributarias. La modalidad b) quedaría consumada cuando se confeccionen contabilidades distintas que oculten o simulen la contabilidad real de la empresa. En cuanto a las modalidades c) y d), en el caso de la omisión de la declaración, la consumación quedaría ceñida a la finalización del periodo voluntario para el ingreso sin que el sujeto haya presentado su declaración-liquidación, mientras que en la situación en la que queda reflejada una falsa contabilidad, el momento consumativo será el de la presentación de la declaración-liquidación por el obligado al pago, no siendo necesario esperar al último día hábil para que se produzca el ingreso voluntario.

En cuanto a la tentativa punible del delito, en principio solo serían reprochables penalmente los apartados b), c) y d).

## 6.1. Autor directo

Si atendemos a la dicción del artículo 310 del CP, el delito contable solo puede ser cometido por una persona física que se halle obligada por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales, o bien por una persona jurídica, que entraría en el escenario de aplicación del artículo 310 bis del CP, en virtud del cual se invoca la condición de autor a quien actúe como administrador de hecho o de derecho de la persona jurídica o en nombre o representación de la misma.

Parece claro que de lo expuesto deberían excluirse directamente del tipo a los empresarios que se encuentran obligados a la llevanza de contabilidad por mandato de la legislación mercantil, y a los sujetos pasivos del tributo que no exijan una llevanza de la contabilidad, o que no reúnan las condiciones para ello. En cambio, y concretando algunos impuestos, sí entrarían (Villacorta Hernández, 2015, p. 175) en la estructura punitiva del artículo 310 del CP los sujetos obligados a la llevanza de la contabilidad en el impuesto sobre sociedades<sup>24</sup>, IRPF<sup>25</sup> e IVA<sup>26</sup>.

<sup>24</sup> Prescribe la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, de Sociedades, en su artículo 120.1, que «los contribuyentes 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 contribuyentes a que se refiere el Capítulo XIV del Título VII de esta Ley llevarán su contabilidad de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas exentas y no exentas».

<sup>25</sup> En este sentido, dispone el artículo 104 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, relativo a las obligaciones formales de los contribuyentes, que «1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estarán obligados a conservar, durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones».

<sup>26</sup> Por su parte, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, en su artículo 164.1.4.º, relativo a las obligaciones de los sujetos pasivos, apunta la obligación de «llevar la contabilidad y los registros que

## 6.2. Autor mediato no representante

En el delito contable, por su propia naturaleza y esencia se excluye el régimen de coautoría, de manera que solo se permite la ejecución como autor directo o como autores (varios) mediatos, con independencia de la posible punibilidad atribuible por la participación que otros sujetos hayan podido llevar a cabo. Así, el artículo 28 del CP nos anuncia que:

Son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento.

También serán considerados autores:

- a) Los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo.
- b) Los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado.

Asimismo, el artículo 29 del CP indica que «son cómplices los que, no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos».

Ciertamente, los posibles sujetos intervinientes en operaciones que pueden rodear, ceñirse o estar al borde de la consumación de un delito contable –reuniendo todos o algunos, pero no todos los presupuestos básicos del tipo de injusto– son frecuentemente empleados contables, asesores fiscales/contables o abogados, para lo que será determinante discernir si el partícipe actúa o no como representante de la persona obligada por la ley tributaria a llevar la contabilidad mercantil o libros o registros fiscales.

Sin embargo, al ser el delito contable un delito especial propio, automáticamente nos dirige a descartar a los asesores contables, asesores fiscales y abogados, porque no son los sujetos que eminentemente invoca el precepto penal, pero ello no obsta para que puedan verse implicados en otro tipo de responsabilidad penal, quedando a salvo su participación en concepto de inductor, cooperador necesario o cómplice.

En este sentido, la SAP de Burgos de 29 de marzo de 1999 puso de manifiesto que «el asesor fiscal y contable está excluido de la autoría directa<sup>27</sup> dado que no reúne la condi-

---

se establezcan en la forma definida reglamentariamente, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables».

<sup>27</sup> Ahora bien, el Tribunal Supremo, en virtud de STS de 6 de febrero de 2001, anunciaba que «queda perfectamente acreditado: a) Que era el asesor contable y fiscal de los acusados y empresas a que se refieren las actuaciones [...] 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



ción 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».

Ahora bien, la figura del profesional contable, asesor o abogado, no debería responder por el delito en cuestión cuando se actúe sin la presencia de dolo. Evidentemente, podrá responder por imprudencia en aquellos delitos en que expresamente venga tipificada como tal, *ex artículo 12 del CP*. En todo caso, el sujeto pasivo de la obligación tributaria podría ser autor mediato, al servirse del profesional que ofrece sus servicios como un mero instrumento material del hecho, pero que en realidad este desconoce la ilicitud de la situación.

Por otro lado, podría darse una situación un tanto compleja, en el sentido de que el sujeto obligado tributario que puede cometer el delito contable –entiéndase en este caso persona física– induce al contable, asesor o abogado a realizar el comportamiento prohibido, exteriorizando este un comportamiento doloso. En este caso el profesional que ofrece sus servicios no podría ser castigado siguiendo las reglas del juego que emanan del derecho penal, ya que no puede ser sujeto activo del delito al ser configurado este como un delito especial propio y no ostentar, por tanto, el profesional la calidad necesaria para que le sea imputable. Pero es que, además, el sujeto obligado tributario no podría ser partícipe, al no existir delito al que poder vincular su inducción (Villacorta Hernández, 2015, p. 179). Aquí es donde, dejando a un lado la pionera y clásica doctrina alemana, Suárez Sánchez (2001, p. 35) y Villacorta Hernández (2015, p. 179) aluden a la «teoría del instrumento doloso no cualificado», en virtud de la cual el sujeto obligado tributario será castigado como autor mediato; y el contable, asesor fiscal o abogado será sancionado como cómplice. Distinto sería el caso en el que el delito lo cometa el contable, asesor fiscal o abogado, siguiendo las órdenes del titular de la empresa en la que prestan sus servicios, pues ello pudiera derivarse del principio de obediencia debida.

Ciertamente, en el presente caso resulta necesario diferenciar entre la figura de representante legal y representante voluntario. En el primer caso este sustituye a su representado *erga omnes*, y puede ser directamente autor del delito contable. En el caso del representante voluntario, este no puede ser el autor del delito contable, pero sí puede participar en el mismo a través de alguna de las fórmulas contempladas en el artículo 28 o 29 del CP, ya expuestos con anterioridad. Evidentemente, la presencia o no del dolo será esencial para delimitar si el representante voluntario es un mero instrumento material del sujeto pasivo –actúa sin dolo y, por tanto, queda impune–. De igual manera, si este representante actúa con dolo y por propia iniciativa, no será responsable de delito contable, sin perjuicio de su posible responsabilidad por otro tipo penal, llegado el caso –entiéndase

---

ficticias [...]. 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».

un posible delito de falsedades del artículo 392 del CP-. Sin embargo, si el representante voluntario actúa con dolo pero sigue las instrucciones del sujeto pasivo, será cómplice del deudor tributario, el cual –el sujeto pasivo– será inductor del delito cometido. Pero si nos ceñimos a la «teoría del instrumento doloso no cualificado» –pues de lo contrario no habría responsabilidad penal alguna–, el inductor en este caso sería calificado como autor mediato, y el inducido como cómplice.

## 7. Concurso de leyes y la relación del delito contable con otros delitos

La mayor parte de la doctrina considera que cuando un sujeto pasivo ha cometido un delito del artículo 310 del CP con el fin de cometer defraudación tributaria, se produce un supuesto de concurso de leyes que debe resolverse con arreglo al principio de consunción a favor del artículo 305 del CP. En este sentido, en el artículo 8.3.º del CP se dispone que «los hechos susceptibles de ser calificados con arreglo a dos o más preceptos de este Código [...] se castigarán observando las siguientes reglas: el precepto penal más amplio o complejo absorberá a los que castiguen las infracciones consumidas en aquel».

Con buen tino destacan autores, como Villacorta Hernández (2015), que

es necesario un cambio legislativo para establecer una separación radical entre el delito contable y el de defraudación tributaria, configurando el primero para que sea compatible con el segundo y no quede, como sucede en la actualidad, en caso de concurrencia, subsumido por él (p. 197)<sup>28</sup>.

En cuanto a las reglas concursales por su relación con las normas administrativas, cabe afirmar que se cometerá el delito contable de las letras a) y b) del Código Penal 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. Las demás 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 (Aparicio Pérez, s. f., p. 243).

Finalmente cabe afirmar que el delito contable consagrado en el artículo 310 del CP es compatible con los delitos tipificados en los artículos 305 y 308 del CP, quedando abierta de igual manera la puerta del concurso de delitos.

<sup>28</sup> Vid., también, Octavio de Toledo y Ubieto y Delgado Gil (2009, p. 213).

## 7.1. Relación del delito contable con el delito de defraudación tributaria

El delito del artículo 310 del CP es perfectamente compatible con la comisión delictiva del artículo 305 del CP. De hecho, se ha considerado que cuando el sujeto pasivo haya cometido el delito del artículo 310 con el fin de cometer defraudación tributaria, nos encontraremos ante un supuesto de concurso de leyes que debe resolverse con arreglo al principio de consunción<sup>29</sup> a favor del artículo 305 (Ayala Gómez, 1988, p. 375). De esta manera, solo serán punibles los comportamientos del artículo 310 en los supuestos de inaplicabilidad del artículo 305 (Villacorta Hernández, 2012, p. 8), y ello sobre la base jurisprudencial de que 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 la categoría de delito autónomo cuando no se haya producido la defraudación a Hacienda constitutiva de delito<sup>30</sup>.

## 7.2. Relación del delito contable con la infracción de falsedad documental. Análisis del artículo 290 del CP

El hecho punible configurado en el artículo 310 del CP puede ser calificado como falsedad en documento mercantil, tipificado en el artículo 392 del CP. Ahora bien, el concurso debe considerarse en función de la finalidad real que ponga de manifiesto el delincuente.

---

<sup>29</sup> En este sentido, el artículo 8 del CP prescribe que «los hechos susceptibles de ser calificados con arreglo a dos o más preceptos de este Código, y no comprendidos en los artículos 73 a 77, se castigarán observando las siguientes reglas:

1.<sup>a</sup> (...).

2.<sup>a</sup> (...).

3.<sup>a</sup> El precepto penal más amplio o complejo absorberá a los que castiguen las infracciones consumidas en aquél.

4.<sup>a</sup> (...).».

<sup>30</sup> Cfr. STS de 28 de diciembre de 2000.

La STS núm. 827/2006, de 10 de julio, en virtud de la cual resuelve un caso en el que tiene lugar una venta de solar en el que no hay que descontar un supuesto coste de adquisición, pues la operación a que se refiere es en realidad un contrato simulado; adquiriendo factura falsa que sirvió por un lado para eludir el IS y asimismo para encubrir el pago a diversos profesionales que habían intervenido en la operación.

En el presente caso, el alto tribunal acuerda la prescripción de los hechos, pues el fraude contable no es el medio para el fraude fiscal, en cuyo caso no habría prescrito, pues el primero sería un mero acto preparatorio. En virtud de lo expuesto se absuelve a todos los acusados.

Cuando la falsedad tenga la intención de defraudar a Hacienda, estaremos ante un concurso de normas y no de delitos, de manera que aquí el concurso de normas se resolverá a favor del delito contable a tenor del principio de especialidad<sup>31</sup> penal. Sin embargo, cuando la llevanza de contabilidad irregular tuviera otras finalidades adicionales a la de defraudar a la Administración tributaria, existiría un concurso ideal de delitos que podría resolverse a favor del delito de falsedades en documento mercantil (Álvarez García, 1997, p. 39).

Pues bien, señala el artículo 290 del CP que

los administradores, de hecho o de derecho, de una sociedad constituida o en formación, que falsearen las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios, o a un tercero, serán castigados con la pena de prisión de uno a tres años y multa de seis a doce meses.

En este sentido, será irrelevante que las cuentas falseadas sean o no aprobadas con posterioridad por la junta general, «pues en ambos supuestos el ilícito ya se habría consumado, de suerte que la decisión del órgano soberano de la sociedad, cualquiera que fuese, no privaría de antijuricidad, tipicidad y responsabilidad al hecho previo del falseamiento»<sup>32</sup>.

Este delito consiste en el falseamiento de las cuentas anuales o de otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, de una forma que sea idónea para causar un perjuicio a la propia sociedad, a alguno de sus socios o a un tercero. Además, en cuanto a su naturaleza, constituye un delito especial propio, pues únicamente pueden cometerlo los administradores de hecho o de derecho de la sociedad<sup>33</sup>. En este sentido, la STS núm. 259/2013, de 19 de marzo, expone que

la jurisprudencia de esta Sala ha precisado que el tipo previsto en el art. 290 del CP encierra una modalidad falsaria. De hecho, hemos llegado a afirmar que aquel precepto encierra de forma específica «... una modalidad delictiva falsaria», que consiste en alterar los balances y cuentas anuales o cualquier otro documento que deba reflejar la situación jurídica o económica de la sociedad.

<sup>31</sup> Señala el artículo 8 del CP que «los hechos susceptibles de ser calificados con arreglo a dos o más preceptos de este Código, y no comprendidos en los artículos 73 a 77, se castigarán observando las siguientes reglas:

1.ª El precepto especial se aplicará con preferencia al general».

<sup>32</sup> Cfr. STS de 14 de julio de 2006.

<sup>33</sup> Al respecto, la STS núm. 655/2010, de 13 de julio, establece que «se trata de un delito "especial propio" o "de propia mano" porque el autor o autores han de ser precisamente «los administradores de hecho o de derecho de la sociedad»». En el mismo sentido, la STS núm. 696/2012, de 26 de septiembre.

El precepto, en su párrafo 2.º, establece un subtipo agravado condicionado a que efectivamente se cause el mencionado perjuicio económico, aumentando el legislador la pena a imponer hasta la mitad superior de la prevista en el párrafo 1.º del artículo 290 del CP. De ahí que en la jurisprudencia se afirme que

el delito se comete cuando se falsean las cuentas de forma idónea para causar un perjuicio económico. Y, en todo caso, se distinguen dos subtipos: uno de mera actividad (la falsedad documental para subsumirse en esta figura delictiva) cuando el perjuicio no llega a producirse (Párr. 1.º), y otro de resultado, cuando se ha producido (Párr. 2.º)<sup>34</sup>.

En relación con el bien jurídico protegido, el artículo 290 del CP tutela la transparencia externa de la administración social, afirmando además la STS núm. 863/2009, de 16 de julio, que «la conducta delictiva consiste en la infracción del deber de veracidad en la elaboración de las cuentas anuales y otros documentos de la sociedad». Por su parte, la STS núm. 760/2015, de 3 de diciembre, pone de manifiesto que el delito societario del artículo 290 del CP no exige la producción de un perjuicio efectivo, aspecto este solo exigible en relación con el subtipo agravado.

También se analiza en la jurisprudencia el bien jurídico protegido, pero desde el punto de vista de los posibles perjudicados por la conducta típica, afirmándose que lo que se tutela realmente es «el derecho de los destinatarios de la información social (sociedad, socios o terceros) a obtener una información completa y veraz sobre la actuación jurídica o económica de la entidad». Lo anterior lleva a concluir que se trata de un delito de lesión<sup>35</sup>. En otras sentencias también se hace mención, además, al patrimonio de los sujetos pasivos (sociedad, socios o tercero) como bien jurídico protegido, considerando al tipo penal del artículo 290 del CP de carácter pluriofensivo. Así, la STS núm. 760/2015, de 3 de diciembre, manifiesta que

por otra parte, debemos recordar que el delito de falsedad contable mantiene la estructura de las falsedades documentales, con el único matiz, que no se satisface con la lesión de la funcionalidad del documento, sino que también y muy especialmente atiende a la puesta en peligro o lesión del patrimonio de los sujetos pasivos.

Por lo que respecta al sujeto activo y pasivo en este delito, previamente debemos señalar que el Código Penal prescribe en el artículo 297 que

<sup>34</sup> Cfr. STS núm. 228/2016, de 17 de marzo.

<sup>35</sup> *Vid.* STS núm. 1217/2004, de 2 de noviembre.

a los efectos de este capítulo se entiende por sociedad toda cooperativa, Caja de Ahorros, mutua, entidad financiera o de crédito, fundación, sociedad mercantil o cualquier otra entidad de análoga naturaleza que para el cumplimiento de sus fines participe de modo permanente en el mercado.

Este delito únicamente puede ser consumado por quien sea administrador de hecho o de derecho de una sociedad, ya sea constituida o en formación. En este sentido, la STS núm. 655/2010, de 13 de julio, indica que la condición del sujeto activo debe vincularse a la disponibilidad de los poderes o facultades que permiten la ofensa al bien jurídico protegido, de manera que

la característica constitutiva de este tipo de delitos especiales es el dominio que los sujetos activos ejercen sobre la concreta estructura social en la que el bien jurídico se halla necesitado de protección y el Derecho Penal, a través de semejantes tipos, protege.

Así, solo podrá cometer el delito societario del artículo 290 del CP quien manda y dirige la actividad societaria, ya sea administrador de derecho, ya sea una persona que efectivamente dirige la sociedad aunque no haya sido nombrada formalmente.

Un problema de determinación del autor del delito podría tener lugar en aquellos casos en los que existiendo un administrador de derecho y realizando la conducta típica del artículo 290 del CP, otra persona colabora con actos necesarios en la realización de esa conducta delictiva, pero sin dirigir la sociedad y sin tener facultades de administración efectivas dentro de la sociedad. En este caso, y así lo ha resuelto la jurisprudencia, el colaborador necesario debe ser tratado como un *extraneus* y debe resultar de aplicación el artículo 65.3 del CP<sup>36</sup>, pudiendo imponerse la pena inferior en grado<sup>37</sup>. El mismo tratamiento penal debería recibir el inductor, de quien nace la idea delictiva y, de manera eficaz, directa y dolosa, hace surgir en el administrador de hecho o de derecho la voluntad, hasta entonces inexistente, de realizar el hecho delictivo del artículo 290 del CP.

<sup>36</sup> El artículo 65.3 del CP dispone: «Cuando en el inductor o en el cooperador necesario no concurren las condiciones, cualidades o relaciones personales que fundamentan la culpabilidad del autor, los jueces o tribunales podrán imponer la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate».

<sup>37</sup> Así, dispone la STS núm. 286/2012, de 19 de abril, que «sin desconocer que el quebrantamiento de los deberes de lealtad que vertebran el tipo penal del art. 290 los ejecutó con toda claridad Epifanio –el intraneus–, el actual recurrente coadyuvó eficazmente en la realización de la actividad como un extraneus, que, por ello, debe responder con la pena atenuada prevista en el art. 65.3 CP, con lo que se da una respuesta proporcionada a la distinta situación de Epifanio –administrador de derecho– y de Celso –extraneus– que colabora eficazmente en el delito de infracción del deber junto con el autor propio del delito».

Diferente sería el supuesto en el que el partícipe fuera un cómplice. De esta manera, pone de manifiesto el Tribunal Supremo que

el cómplice no es ni más ni menos que un auxiliar eficaz y consciente de los planes y actos del ejecutor material, del inductor o del cooperador esencial que contribuye a la producción del fenómeno punitivo mediante el empleo anterior o simultáneo de medios conducentes a la realización del propósito que a aquellos anima, y del que participa prestando su colaboración voluntaria para el éxito de la empresa criminal en el que todos están interesados. Se trata, no obstante, de una participación accidental y de carácter secundario<sup>38</sup>.

En este sentido, la STS núm. 841/2013, de fecha 18 de noviembre, puso de manifiesto la aplicación de una doble rebaja de la pena. Por un lado, se aplicaría la pena inferior en un grado por virtud del artículo 63 del CP al ser cómplice y, por otro, la rebaja correspondiente al artículo 65.3 del CP, por no ser autoridad o funcionario público en relación con un delito de malversación de caudales públicos.

Debemos añadir que el delito del artículo 290 del CP no es un delito de los denominados de «propia mano» que exija que el sujeto activo intervenga materialmente en la falsificación, sino que cabe atribuirle la autoría del delito siempre y cuando tenga el dominio funcional de la acción y que otra persona sea la autora material. Así se expone en la STS núm. 760/2015, de 3 de diciembre, que afirma que «tanto es autor quien falsifica materialmente, como quien se aprovecha de la acción con tal que tenga el dominio funcional sobre la falsificación».

En relación con el sujeto pasivo del delito del delito societario del artículo 290 del CP, el precepto exige que el falseamiento de las cuentas o documentos a que se refiere el mismo tenga idoneidad para causar un perjuicio económico a la propia sociedad, a los socios o a un tercero. De esta manera, no podrá ser sujeto pasivo del delito la Hacienda Pública, pues, a tenor de la STS núm. 136/2017, de 2 de marzo,

no será ella nunca el tercero perjudicado a que se alude allí; lo impide el principio de especialidad (art. 8.1 del CP), hay un delito específico para esa situación con unas exigencias peculiares; que, además, tiene asignada una penalidad inferior; y que es perseguible de oficio precisamente por virtud de las consideraciones que

<sup>38</sup> Las SSTS núms. 386/2016, de 5 de mayo y 884/2014, de 15 de diciembre, añaden que «el dolo del cómplice radica en la conciencia y voluntad de coadyuvar a la ejecución del hecho punible. Quiere ello decir, por tanto, que para que exista complicidad han de concurrir dos elementos: uno objetivo, consistente en la realización de unos actos relacionados con los ejecutados por el autor del hecho delictivo, que reúnan los caracteres ya expuestos, de mera accesoriedad o periféricos; y otro subjetivo, consistente en el necesario conocimiento del propósito criminal del autor y en la voluntad de contribuir con sus hechos de un modo consciente y eficaz a la realización de aquel».

esgrimía la Audiencia para acudir al art. 296.2 CP. Pensamos en el delito del art. 310 del CP, que establece penas de prisión de entre cinco y siete meses anudadas a casos de contabilidades ficticias, no veraces o dobles. De ser la segunda de las hipótesis la ajustada a la realidad –las cuentas falseadas eran las presentadas a Hacienda– el tipo aplicable sería el art. 310 y el 290 CP.

Por su parte, la STS núm. 884/2016, de 24 de noviembre, parte del hecho de que el tipo básico del artículo 290 del CP no exige que se llegue a causar un perjuicio económico, a diferencia del subtipo agravado. Lo que no es admisible es su aplicación ante un supuesto de indeterminación del perjudicado.

En definitiva, el sujeto pasivo ha de serlo una persona determinada –o varias– o una colectividad de personas, aunque en ocasiones se indique que el bien jurídico protegido es plural y afecta al tráfico jurídico.

En cuanto a la conducta típica consistente en falsear, la STS núm. 1217/2004, de 2 de noviembre, establece que supone «mentir, alterar o no reflejar la verdadera situación económica o jurídica de la entidad en los documentos que suscriba el administrador de hecho o de derecho». En otras sentencias, se dice que consiste en falsear las cuentas anuales, es decir, «adulterar, simular o tergiversar la verdadera situación contable de la entidad de que se trate»<sup>39</sup>.

Por lo tanto, podrá cometerse este delito no solo cuando se altera la realidad económica o jurídica falseando las cuentas anuales u otros documentos de manera activa, sino cuando se omitan determinadas operaciones que deban reflejarse en aquellos, ocultándolas. Así, de esta forma la falsedad se puede concretar tanto a través de conductas positivas como a través de la ocultación u omisión de datos cuya presencia es imprescindible para reflejar, veraz e íntegramente, la situación jurídica o económica de la entidad.

Precisamente el deber jurídico del administrador de cumplir su función con la diligencia de un ordinario empresario y de un representante leal (art. 127.1 LSA y art. 61 LSRL) supone una fuente de la posición de garante, que permite que el resultado sea imputable al administrador por comisión por omisión<sup>40</sup>.

<sup>39</sup> Cfr. STS núm. 259/2013, de 9 de marzo.

<sup>40</sup> La STS núm. 459/2013, de 28 de mayo, recoge los siguientes requisitos o elementos fácticos que permiten la aplicación del artículo 11 del CP: «a) Que se haya producido un resultado, de lesión o de riesgo, propio de un tipo penal descrito en términos activos por la ley. b) Que se haya omitido una acción que se encuentre en relación de causalidad hipotética con la evitación de dicho resultado, lo que se expresa en el art. 11 C.P. exigiendo que la evitación del resultado equivalga a su causación. c) Que el omitente esté calificado para ser autor del tipo activo que se trate. d) Que el omitente hubiese estado en condiciones de realizar voluntariamente la acción que habría evitado o dificultado el resultado. e) Que la omisión su-



El problema principal que se nos plantea en relación con la conducta típica del falseamiento de las cuentas u otros documentos a los que se refiere el delito societario del artículo 290 del CP estriba en si cabe incluir o no todas las modalidades falsarias del artículo 390 del CP. Hay que tener en cuenta que el artículo 392 del CP, en relación con las falsedades que cometiere un particular en un documento mercantil, limita la tipicidad a aquellos supuestos en los que se ejecutare alguna de las falsedades descritas en los tres primeros números del artículo 390 del CP<sup>41</sup>, excluyendo, por tanto, la modalidad falsaria consistente en faltar a la verdad en la narración de los hechos.

Pues bien, la jurisprudencia del Tribunal Supremo es clara en relación con la aplicación del artículo 290 del CP, al considerar que comprende todas las modalidades falsarias del artículo 390 del CP, incluida la cuarta modalidad, consistente en faltar a la verdad en la narración de los hechos<sup>42</sup>, aunque el administrador de hecho o de derecho de una sociedad no tenga la condición de autoridad o funcionario público. Ciertamente, la STS núm. 359/2013, de 22 de abril, pone de manifiesto que este delito constituye una verdadera modalidad falsaria en la que su componente esencial es precisamente faltar a la verdad en la narración de los hechos, como ocurre igualmente en otros preceptos de este CP, como en los artículos 261, 326 o 362 del CP.

En cuanto al objeto material, sobre el que recae la conducta falsaria, el tipo penal del artículo 290 del CP está constituido por las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad. En la determinación del objeto material es especialmente relevante la STS núm. 655/2010, de 13 de julio, que establece que en las cuentas anuales se comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria (art. 172 LSA). En cuanto a los «otros documentos» establece que hay que atender al artículo 171 de la LSA, que incluye el informe de gestión, la propuesta de aplicación de resultados y, en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidados. Además,

---

ponga la infracción de un deber jurídico de actuar, bien como consecuencia de una específica obligación legal o contractual, bien porque el omitente haya creado una ocasión de riesgo para el bien jurídicamente protegido mediante una acción u omisión precedente».

<sup>41</sup> El artículo 390.1 CP dispone que «será castigado con las penas de prisión de tres a seis años, multa de seis a veinticuatro meses e inhabilitación especial por tiempo de dos a seis años, la autoridad o funcionario público que, en el ejercicio de sus funciones, cometa falsedad:

- 1.º Alterando un documento en alguno de sus elementos o requisitos de carácter esencial.
- 2.º Simulando un documento en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad.
- 3.º Suponiendo en un acto la intervención de personas que no la han tenido, o atribuyendo a las que han intervenido en él declaraciones o manifestaciones diferentes de las que hubieran hecho.
- 4.º Faltando a la verdad en la narración de los hechos».

<sup>42</sup> Al respecto, la STS núm. 932/2006, de 5 de octubre, apunta que «aunque la falsedad ideológica ("faltar a la verdad en la narración de los hechos") producida en documento mercantil sea impune respecto a los particulares que la cometan, tal impunidad no se puede extender al presente delito».

se establece en la sentencia que se trata de una expresión *numerus apertus*, lo cual deja abierto el abanico a aquellos documentos «que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad».

El tipo penal exige como requisito esencial que el falseamiento del objeto material se realice «de forma idónea» para causar un perjuicio económico, aunque no se llegue a causar dicho perjuicio, es decir, configurándose como un delito de mera actividad. En el caso de que se cause un perjuicio efectivo, estaremos ante un delito de resultado, y se aplicará el subtipo agravado (art. 290. 2.º CP). Por lo tanto, en síntesis, podemos afirmar que el perjuicio económico no tiene por qué llegar a causarse para la consumación delictiva en su modalidad falsaria básica, pero sí debe existir un perjuicio económico concreto, e identificarse el sujeto pasivo de ese perjuicio. Asimismo, dicho perjuicio se configura como un dato fáctico que debe recogerse de manera ineludible en los hechos probados de la sentencia<sup>43</sup>. También se ha pronunciado el Tribunal Supremo en relación con la existencia en las cuentas de la sociedad de irregularidades contables, negándose la tipicidad de las mismas con base en que «anudar sin más una falsedad contable a las irregularidades expresadas para integrar el delito del artículo 290 del CP resulta arriesgado e incorrecto penalmente porque no toda irregularidad es equivalente a una falsedad de contenido penal»<sup>44</sup>.

En definitiva, la doctrina jurisprudencial afirma que solo cabe falsear lo que es susceptible de ser tenido por verdadero. Se mantiene que no son falsos los juicios de valor que se realizan en el ámbito de la contabilidad, aunque sean juicios de valor incorrectos, como los que se pueden realizar sobre la calificación contable de un dato de hecho. Así se afirma en la STS núm. 884/2016, de 24 de noviembre, al indicarse que «el resultado de unas cuentas puede ser incorrecto, sin falsedad, si las partidas no son correctamente consideradas desde esa perspectiva»<sup>45</sup>.

En relación con el tipo subjetivo, además de no preverse su comisión imprudente, se exige el conocimiento por parte del autor de la idoneidad lesiva de la acción y la presencia de un dolo de perjudicar, incluso directo y no meramente eventual.

Finalmente, en cuanto al momento consumativo del delito societario de falsedad contable, la STS núm. 150/2011, de 18 de febrero, manifiesta que «su consumación aparece

<sup>43</sup> Vid. STS núm. 355/2012, de 4 de mayo.

<sup>44</sup> Cfr. STS núm. 439/2016, de 24 de mayo.

<sup>45</sup> Añade la sentencia que «por otra parte los hechos que dieron lugar a esa declaración, descritos doblemente más arriba, no implican actos del recurrente que puedan calificarse, sin otras añadiduras, como falsos, por más que se incurra en lo que se denominan, inespecíficamente, irregularidades o insuficiencias en la articulación de la contabilidad o incluso en su total omisión. Tales términos son equívocos, pues albergan tanto el concepto de falsedad como el de incorrección valorativa».

desde el momento en que se materializa la alteración documental, de forma que por su contenido y estructura pueda ser idónea o apta para causar un perjuicio económico. Aquí se agota y consuma el delito básico».

## Referencias bibliográficas

- Álvarez García, S. (1997). El delito contable. *Auditoría Pública*, 9.
- 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.
- Aparicio Pérez, A. (s. f.). El delito de fraudes contables. *Actualidad Tributaria*, 14.
- Aparicio Pérez, A. y Álvarez García, S. (2010). El llamado delito contable. *Crónica Tributaria*, 136.
- Ayala Gómez, I. (1988). *El delito de defraudación tributaria*. Civitas.
- Bajo Fernández, M. y Bacigalupo Saggese, S. (2000). *Delitos contra la Hacienda Pública*. Centro de Estudios Ramón Areces.
- Cámara Barroso, M.<sup>a</sup> C. (2018). El delito contra la Hacienda Pública (II). El delito fiscal (aspectos procedimentales y regularización voluntaria). El delito contable. En D. Fernández Bermejo y C. Mallada Fernández (Dir.), *Delincuencia Económica*. Aranzadi.
- Cortés Bechiarelli, E. (2002). Artículo 310. En Serrano González de Murillo y E. Cortés Bechiarelli, *Delitos contra la Hacienda Pública*. Edersa.
- Díez-Ochoa Azagra, J. M. (2017). *Derecho tributario y procedimientos de desarrollo (2). Comentarios y casos prácticos*. (6.<sup>a</sup> ed.). Centro de Estudios Financieros.
- Ferré Olivé, J. C. (1988). *El delito contable. Análisis del artículo 350 bis del Código Penal*. Praxis.
- Martínez-Buján Pérez, C. (2015). *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. (5.<sup>a</sup> ed.). Tirant lo Blanch.
- Morales Prats, F. (2008). Artículo 310. En G. Quintero Olivares (Dir.), *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*. Aranzadi.
- Octavio de Toledo y Ubieto, E. y Delgado Gil, A. (2009). Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito contable» del artículo 310 del Código Penal. En E. Octavio de Toledo y Ubieto (Dir.), *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. Tirant lo Blanch.
- Pérez Royo, F. (1986). *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Rodríguez Domínguez, L. (2017). Análisis de delitos económicos con base en la información contable. *Revista Contable*, 57.
- Sánchez-Ostiz Gutiérrez, P. (1995). *El delito contable tributario. Interpretación y análisis dogmático del artículo 350 bis del Código penal*. Aranzadi.
- Suárez Sánchez, A. (2001). El sujeto activo en los delitos contra la administración pública. *Revista de Derecho Penal y Criminología*, 68.



Villacorta Hernández, M. A. (2012). Novedades en los delitos relacionados con la contabilidad. *Técnica Contable*, 749.

Villacorta Hernández, M. A. (2012). Novedades y mejoras en la configuración del delito contable: responsabilidad penal de las personas jurídicas y la necesidad de estable-

cer un programa de prevención del delito. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF.-*, 358.

Villacorta Hernández, M. A. (2015). Necesaria revolución en la configuración legislativa del delito contable. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF.-*, 389-390.