



Propuestas de cambios legislativos sobre los delitos de naturaleza contable

Miguel Ángel Villacorta Hernández

Universidad Complutense de Madrid

mianvi@ucm.es | <https://orcid.org/0000-0003-2515-2126>

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Javier Avilés García, don Francisco Javier Arias Varona, doña María Isabel Candelario Macías, doña Icíar Cordero Cutillas, don Fernando Díez Estella, doña Paula Fernández Ramallo y don Antonio Serrano Acitores.

Extracto

El artículo 31 bis del CP (apoyado en el art. 66 bis CP) incorpora la responsabilidad frente a algunos delitos para las personas jurídicas, ampliando la responsabilidad más allá de los administradores.

Por su repercusión sobre el sistema económico, destacan las consecuencias que este hecho tiene sobre el delito contable. La importancia de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en materia contable se deriva de que en momentos de inestabilidad económica es fundamental avanzar en un efectivo control social en el ámbito contable, con influencia directa sobre la recaudación, e indirecta sobre la confianza en las empresas que conforman los mercados.

En este trabajo se analizan las consecuencias de la inclusión de la responsabilidad penal de las empresas sobre el delito contable.

Palabras clave: delito contable; responsabilidad penal de la empresa; fraude fiscal.

Fecha de entrada: 01-06-2020 / Fecha de aceptación: 18-09-2020

Cómo citar: Villacorta Hernández, M. Á. (2021). Propuestas de cambios legislativos sobre los delitos de naturaleza contable. *Revista CEFLegal*, 243, 5-40.



Proposals for legislative changes on crimes of an accounting nature

Miguel Ángel Villacorta Hernández

Abstract

The article 31 bis CP (supported by art. 66 bis CP) incorporates liability for some crimes for legal persons, extending liability beyond administrators.

Due to its repercussion on the economic system, it highlights the consequences that this fact has on accounting crime. The importance of criminal liability of legal entities in accounting matters stems from the fact that in times of economic instability it is essential to advance in effective social control in the accounting field, with direct influence on collection, and indirectly on trust in companies that make up the markets.

In this work, the consequences of the inclusion of criminal liability of companies on accounting crime are analyzed.

Keywords: accounting crime; criminal liability of the company; tax fraud.

Citation: Villacorta Hernández, M. Á. (2021). Propuestas de cambios legislativos sobre los delitos de naturaleza contable. *Revista CEFLegal*, 243, 5-40.



Sumario

1. Introducción
 2. Inclusión de la responsabilidad penal de la empresa en el Código Penal
 3. Responsabilidad penal en delitos relacionados con la contabilidad
 4. Influencia de la responsabilidad penal de la empresa sobre el delito de incumplimiento de obligaciones contables con fraude fiscal (art. 310 bis CP)
 5. Denominación y características del delito
 6. Elemento objetivo
 7. Sujeto activo del delito
 - 7.1. Autoría directa
 - 7.2. Autoría mediata sin ser representante
 - 7.3. Autoría mediata como representante
 8. Modalidades típicas
 - 8.1. Falta absoluta de contabilidad en régimen de estimación directa
 - 8.2. Llevar doble o más contabilidades
 - 8.3. Artificios contables
 9. Sujeto pasivo
 10. Concurso
 - 10.1. Concurso con las normas administrativas
 - 10.2. Relación con el delito de defraudación tributaria
 11. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



1. Introducción

La actividad de los profesionales contables está limitada por el cumplimiento de las normas civiles y mercantiles, pero también penales. Pero el cuidado por no sufrir las penas si no se produce el cumplimiento, no se limita únicamente a los profesionales individuales, sino que también afecta a las sociedades de contabilidad.

El Código Penal (CP) ha establecido varios delitos relacionados con la contabilidad, siendo el más importante el delito de incumplimiento de obligaciones contables con fraude fiscal, regulado en el artículo 310 del vigente CP.

El objetivo de esta investigación es observar la legislación española relativa a este delito para realizar propuestas que permitan definirlo adecuadamente en el entorno económico actual.

En el trabajo se analizan la denominación adecuada, las características y el elemento objetivo, para luego profundizar en la autoría, tanto mediata e inmediata, ya sea con o sin representante, la responsabilidad de los asesores fiscales, abogados y contables y la responsabilidad penal de las empresas de contabilidad sobre ese delito.

El trabajo culmina con la elaboración de una serie de propuestas para mejorar la regulación del delito contable, intentando adaptarlas a la realidad económica actual. La propuesta fundamental es la necesidad de establecer un delito contable que sea independiente del delito fiscal.

2. Inclusión de la responsabilidad penal de la empresa en el Código Penal

La Ley 5/2010 incluyó la inclusión de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el artículo 31 bis del CP. Desde ese momento, la responsabilidad penal no solo la poseen las personas físicas, sino también la mayoría de las personas jurídicas y del resto de entidades.

Para la fijación de la responsabilidad de las personas jurídicas, el legislador optó por establecer una doble vía de imputación: en primer lugar, el delito cometido por el administrador o representante de la sociedad (delito cometido en su nombre o por su cuenta, y en su provecho, por las personas que tienen poder de representación); en segundo lugar, el delito

cometido por un empleado sometido al control del administrador (infracciones por ausencia de control sobre los empleados de la persona jurídica). De esta forma, se hace responsable a las personas jurídicas de hechos realizados por unas personas físicas (administradores o representantes) en dos situaciones distintas. En el primer supuesto (control primario), recogido en el primer párrafo del artículo 31.1 bis del CP, se regula el control de las personas jurídicas a los administradores. En el segundo supuesto (control secundario), regulado en el segundo párrafo del artículo 31.1 bis del CP, se regula el control de los administradores sobre los empleados de la sociedad, en el marco de sus deberes de diligente administración (art. 225 y ss. TRLSC); como los administradores no han controlado debidamente a sus subordinados, la sociedad será penalmente responsable por no haber designado unos administradores capaces de realizar eficientemente dicho control.

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

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

3. Responsabilidad penal en delitos relacionados con la contabilidad

La responsabilidad penal de las personas jurídicas únicamente podrá ser declarada en aquellos supuestos expresamente previstos en el Código Penal. El legislador español lo ha establecido para tres delitos relacionados con la contabilidad: el delito de vulneración de la intimidad, en el que está incluido el delito de violación del secreto contable (art. 197 CP), el delito de falsedad del estado contable para alcanzar la situación concursal (art. 261 bis CP)

y el delito de incumplimiento de obligaciones contables con fraude fiscal (art. 310 bis CP). Por tanto, para estos tres delitos, penalmente se puede imputar a los profesionales contables como personas físicas, pero también a las sociedades en las que trabaja llevando la contabilidad, como personas jurídicas.

La responsabilidad penal de las sociedades no es alternativa, sino acumulativa, a la de los profesionales contables materialmente responsables de delito, incluso sin que haya podido ser individualizada la responsabilidad penal de la persona física. En aquellos casos en que no resulte posible identificar a los autores del delito, al menos puede sancionarse penalmente a la persona jurídica. Si se demuestra que se ha cometido el delito, aunque no se pueda averiguar quién es el autor, o no se le pueda condenar penalmente (al no poder dirigir el procedimiento penal contra él, por ejemplo, por fallecimiento del mismo), podrá ser la sociedad penalmente condenada. Aunque ambas responsabilidades son compatibles e independientes, en la práctica es posible que muchos procesos terminen únicamente con la condena de la sociedad, lo cual sería una situación muy poco deseable.

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

Si se produjese, el gran beneficiado del modelo de responsabilidad de los entes sociales sería la persona física que cometa delitos relacionados con la contabilidad. El establecimiento de este modelo puede contribuir a relajar los esfuerzos por localizar al profesional contable autor del hecho delictivo e imputarle el delito. El establecimiento de la responsabilidad penal de las personas jurídicas ofrece la posibilidad de resolver el conflicto con una persona jurídica culpable y terminar, aunque sea parcialmente, con la sensación de frustración que produce un caso no resuelto, lo que puede ser un aliciente, incluso, para que se cometan más delitos relacionados con la contabilidad.

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

No parece adecuada la formulación legislativa en la que la sociedad responde por hechos ajenos, atribuyendo a la misma algo que hicieron unas personas físicas. No es objeto de delito una responsabilidad propia de la persona jurídica, sino una responsabilidad penal indirecta. A la persona jurídica se le imputa una acción de su administrador y se le reprocha un comportamiento activo u omisivo de uno, varios o todos sus administradores. Tanto el

posible defecto de organización, como las concretas acciones u omisiones de la persona jurídica son, en realidad, realizados por las personas físicas que la dirigen o gestionan, o por aquellos propietarios que tienen la teórica capacidad de controlar a los administradores, pero nunca por la persona jurídica. Esta situación no sería negativa si verdaderamente se produjera una acumulación de la imputación del delito a la persona física y a la jurídica. Sin embargo, existen grandes motivaciones para que únicamente se condene a la persona física.

4. Influencia de la responsabilidad penal de la empresa sobre el delito de incumplimiento de obligaciones contables con fraude fiscal (art. 310 bis CP)

Entre los supuestos en que el Código Penal expresamente ha previsto la aplicación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, destaca el delito de incumplimiento de obligaciones contables con fraude fiscal (art. 310 bis CP). A esta incorporación se une que la redacción que regula el delito se ha quedado desfasada en algunos aspectos. Por todo ello, en los próximos apartados se actualiza la redacción de los aspectos fundamentales de la regulación del delito.

La importancia de la responsabilidad penal de las personas jurídicas sobre el delito de incumplimiento de obligaciones contables con fraude fiscal se basa en que en momentos de crisis económica es fundamental avanzar en un efectivo control social en los ámbitos contables, con directa influencia sobre la recaudación.

5. Denominación y características del delito

Este delito es denominado de múltiples formas, situación producida porque el Código Penal no utiliza terminología alguna. Las denominaciones doctrinales y jurisprudenciales más frecuentes son: infracciones contables (Bajo Fernández, 1978), obstruccionismo fiscal (Muñoz Conde, 2007 y Bustos Ramírez, 1991), incumplimiento de las obligaciones contables y de registro (Bermejo Ramos, 1985 y Martínez Pérez, 1982 y 1986), llevanza ilícita de contabilidad mercantil o fiscal (Polaino Navarrete, 1985), delito contable-tributario (Palao Taboada, 1985, p. 251), fraudes tributarios de carácter contable (Pérez Royo, 1986), fraudes contables (Pérez Royo, 1986), infracciones contables (Bajo Fernández y Bacigalupo Sagge-se, 2010, p. 299), delito contable (Arroyo Zapatero, 1987; Ferré Olive, 1988; y Aparicio Pérez y Álvarez García, 2010), grave incumplimiento de determinadas obligaciones contables¹ o delito de fraudes contables (Aparicio Pérez y Álvarez García, 2010, p. 7).

¹ Vid. STS de 31 de octubre de 1992 y SAP de Madrid de 8 de julio de 1999.

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

La definición de la naturaleza del delito de incumplimiento de obligaciones contables con la intención de defraudar al fisco encierra múltiples problemas, sin duda originados por su carácter interdisciplinario. Al definir el delito con doble carácter contable-fiscal, el legislador pretende crear una estructura administrativa-penal preventiva del fraude fiscal. La unión del Código Penal y de la Ley general tributaria 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. El mero incumplimiento de deberes contables se concibe como una infracción administrativa simple.

El artículo 310 del CP establece cuatro supuestos para definir al delito. 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.

Dos de sus supuestos son considerados como de peligro en abstracto, y los cuatro son considerados como un delito especial propio.

El delito es considerado jurisprudencialmente de peligro en abstracto, ya que no requiere que se haya producido un peligro real a la Hacienda Pública. Para la jurisprudencia, lo característico del delito es la falta de cooperación y lealtad por parte del contribuyente: «se adelanta la barrera protectora a la puesta en peligro del objeto jurídico» (SAP de Burgos de 29 de marzo de 1999: fundamento de derecho segundo); concretando más, «es una tipifi-

cación de riesgo y no de resultado, por cuanto el bien jurídico protegido es la seguridad del tráfico mercantil» (SAP de Madrid de 8 de julio de 1999: fundamento de derecho tercero). A pesar de las anteriores consideraciones jurisprudenciales, lo correcto es diferenciar entre los cuatro apartados del artículo 310 del CP. Realmente, los supuestos (a) y (b) son delitos de peligro, pues ponen en riesgo la posibilidad de que se cumpla la obligación tributaria; la consumación de ambos supuestos solo requiere el incumplimiento del deber de contabilidad que surge de la LGT, «independientemente de la posible comisión de un posterior delito fiscal» (Bajo Fernández y Bacigalupo Saggese, 2010, p. 363). Las conductas de los apartados c) y d), a diferencia de los anteriores supuestos, presentan la naturaleza de delitos de peligro concreto, con lo que son formas especiales de la tentativa del delito fiscal.

El delito es un delito especial propio² porque su autoría se reserva a un sujeto activo con especial cualificación: «El que esté obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales» (art. 310, 1.º párr., CP). Además, en las diferentes modalidades típicas incluidas en los apartados a), b), c) y d) se infieren nuevas especificaciones en la cualidad del sujeto, lo que ha llevado a la doctrina a considerarlo como un delito «doblemente especial» (Ferré Olive, 1988, p. 85; Aparicio Pérez, 1997, p. 189; Sánchez-Ostiz Gutiérrez, 1995, p. 357; y Aparicio Pérez y Álvarez García, 2010, p. 14). Como se observará en el apartado siguiente, la especialidad es cuádruple.

6. Elemento objetivo

El cumplimiento del delito precisa un cuádruple requisito de carácter personal. El primer requisito es que la acción típica esté siempre referida a un sujeto obligado por la ley tributaria, emitida por el Ministerio de Hacienda, a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales. La ley no puede ser solo mercantil, sino que es necesario que sea tributaria. Así, queda exceptuada «la obligación general del Código de Comercio si no se remiten a leyes tributarias» (Ferré Olive, 1988, p. 121 y Rossy, 1989, p. 171). Para el artículo 310 del CP, la obligación de llevanza contable debe tener su origen en una ley tributaria, concepto normativo que engloba las leyes, decretos-leyes, decretos legislativos y leyes autonómicas. Quedan fuera de este artículo las obligaciones de llevar la contabilidad que nacen «de normas tributarias de rango inferior a la ley, tales como los reglamentos» (Ferré Olive, 1988, p. 121).

Por su parte, la SAP de Madrid de 27 de marzo de 1989 establece que el procesado incumple la llevanza de la contabilidad según la resolución de la Dirección General de Tributos de 27 de marzo, «disposición que no se encuentra entre aquellas que constituyen fuente de derecho tributario», por lo que «deviene imposible su comisión dado que, en modo alguno, puede admitirse que dichas resoluciones puedan integrar la norma penal». Sin embargo,

² SSTS de 25 de septiembre de 1990, 24 de febrero de 1993, 14 de enero de 1994, 2 de mayo de 1996, 28 de octubre de 1997, 21 de diciembre de 1999, 28 de marzo de 2001.

puede estar fundamentada en una ley tributaria, pero desarrollada en un reglamento, como sucede con el impuesto de la renta de las personas físicas (IRPF), porque si fuese necesario que la norma jurídica que disponga tal obligación ostente rango de ley, «tanto en sentido formal como material» (Martínez Pérez, 1986, p. 362), «el artículo resultaría prácticamente inaplicable» (Pérez Royo, 1986, p. 211 y Bajo Fernández y Bacigalupo Saggese, 2010, p. 361), dejando al precepto «prácticamente vacío de contenido y casi sin ámbito de aplicación» (Morales Prats, 2011). La ley tributaria crea la obligación de llevar la contabilidad, pero no determina la contabilidad mercantil que debe llevarse, por ser materia propia del derecho mercantil, ni fija los libros fiscales concretos que obligatoriamente deben ser empleados. Para ello se recurre a normas mercantiles y fiscales de distinta jerarquía, de forma que se determinen los límites concretos de la contabilidad mercantil o fiscal obligatoria.

El segundo requisito es que el hecho que se haya realizado con la intención de evadir tributos. «La actuación del sujeto activo viene determinado por la intención de evasión del tributo» (Pérez Royo, 1986, p. 255). Esto supone que cualquier alteración de los datos contables que no tenga la intención de defraudar impuestos, sino de ofrecer una imagen más favorable, puede producir un delito de falsedad documental pero nunca de delito contable.

El tercero consiste en que las actuaciones se produzcan con dolo, por no estar prevista la cláusula de cobertura para la incriminación de las conductas culposas (cfr. art. 12 CP). El delito tipificado en el artículo 310 del CP tiene carácter doloso «en todas sus modalidades» (Aparicio Pérez y Álvarez García, 2010, p. 17), porque «no regula la conducta culposa» (Bajo Fernández e Bacigalupo Saggese, 2010, p. 365). Lo anterior es admitido por la mayoría de la doctrina, salvo excepciones como Boix y Mira (Boix Reig y Mira Benavent, 2000, p. 1.127), para quienes el supuesto del artículo 310 a) del CP «no presenta la menor dificultad para aceptar la modalidad culposa». Sin embargo, esta modalidad culposa no está prevista, como puede observarse en la redacción de la norma, donde se elimina el castigo por imprudencia al describir el comportamiento con el verbo «simular», el adjetivo «ficticia», y al calificar el hecho de «falsedad». El soporte del delito de incumplimiento de obligaciones contables con la intención de defraudar al fisco lo constituyen actos formales que ofrecen la característica de poder servir de medios para la realización o «posibilitación maliciosa de los delitos contra la Hacienda Pública, es decir, es la única forma posible de comisión de estos delitos de defraudación, expresión que conlleva inseparablemente unida la idea de dolo» (SAP de Madrid de 28 de diciembre de 2000).

El último requisito es que cumpla una de las cuatro condiciones «de carácter personal» (Circ. de dic. 16/86 de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria) establecidas en el artículo 310 del CP:

- a) Incumpla absolutamente la obligación de llevanza de contabilidad en régimen de estimación directa de bases tributarias.
- b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.

- c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas.
- d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

Así, 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 económico³.

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

Entonces, para que se cometa el delito del apartado a) es preciso que: 1. El sujeto activo tenga la obligación por ley tributaria de llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales; 2. Exista incumplimiento absoluto y total de llevanza de contabilidad; 3. El incumplidor esté obligado por la ley tributaria a llevar contabilidad o libros y registros fiscales en régimen de estimación directa de las bases; 4. Esto lo haga con ánimo de engañar y defraudar al fisco.

Para que se cometa el delito del apartado b) es preciso que: 1. El sujeto activo tenga la obligación por ley tributaria de llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales; 2. El sujeto lleve varias contabilidades; 3. Oculten o simulen la verdadera situación de la empresa; 4. Esto lo haga con ánimo de engañar y defraudar al fisco.

Para la existencia del delito previsto en el apartado c) es preciso que: 1. El sujeto activo tenga la obligación por ley tributaria de llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales; 2. 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, con el ánimo de alterar los datos con relevancia fiscal; 3. Se haya omitido la correspondiente declaración tributaria o que la presentada refleje esa falsa contabilidad; 4. La

³ «Se sanciona tanto la ausencia de contabilidad –incumplimiento absoluto– cuando los sujetos tributen en régimen de estimación directa para hallar el rendimiento de la actividad económica, como la llevanza de distintas contabilidades referidas a la misma actividad y ejercicio económico que oculten o simulen la verdadera situación de la empresa –en cuanto acto previo preparatorio del delito fiscal–; y la realización de anomalías contables tendentes a la ocultación de beneficios, siempre que vayan acompañados de la ausencia de declaraciones tributarias o de declaraciones confeccionadas con base en dichas anomalías, en tanto en cuanto la cuantía de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda de 240.000 euros» (STS de 4 de abril de 2011).

cuantía exceda de 240.000 euros por cada ejercicio económico; 5. Esto lo haga con ánimo de engañar y defraudar al fisco.

Finalmente, para la existencia del delito previsto en el apartado d) es preciso que: 1. El sujeto activo tenga la obligación por ley tributaria de llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales; 2. Se hayan practicado en ellos anotaciones contables ficticias, con el ánimo de alterar los datos con relevancia fiscal; 3. Se haya omitido la correspondiente declaración tributaria o que la presentada refleje esa falsa contabilidad; 4. La cuantía exceda de 240.000 por cada ejercicio económico; 5. Esto lo haga con ánimo de engañar y defraudar al fisco.

7. Sujeto activo del delito

7.1. Autoría directa

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

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

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

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

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

A su vez, el artículo 104 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio dispone, bajo la rúbrica «obligaciones formales de los contribuyentes», que:

1. Los contribuyentes del IRPF estarán obligados a conservar los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones.
2. Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales, cuyo rendimiento se determine por el método de estimación directa, estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio. No obstante, reglamentariamente se podrá exceptuar de esta obligación a los contribuyentes cuya actividad empresarial no tenga carácter mercantil de acuerdo con el Código de Comercio, y a aquellos contribuyentes que determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del método de estimación directa.
3. Los contribuyentes de este impuesto estarán obligados a llevar los libros o registros que reglamentariamente se establezcan.
4. Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones específicas de información de carácter patrimonial, simultáneas a la presentación de la declaración del IRPF o del Impuesto sobre el Patrimonio, destinadas al control de las rentas o de la utilización de determinados bienes y derechos de los contribuyentes.

Por otra parte, el artículo 133.1 del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de Ley del impuesto sobre sociedades, que establece las obligaciones contables y facultades de la administración tributaria, declara (en su redacción de la Ley 16/2007) que

Los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen. En todo caso, los sujetos pasivos [...] llevarán su contabilidad de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas y explotaciones económicas no exentas.

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

Respecto a la jurisprudencia, se puede decir que esta se basa en la legislación fiscal para detallar los libros necesarios:

La legislación vigente en la fecha de los hechos recoge con claridad los libros que se debían llevar. Así, la LGT [...] establece en su artículo 35.2 que el sujeto pasivo está obligado a llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezca [...]. Los libros de carácter mercantil, a los que se refieren los artículos 25 y siguientes del Código de Comercio [...], son el libro diario y el libro de inventarios y cuentas anuales. Los libros de carácter fiscal [...] eran los siguientes. La Ley del Impuesto sobre Sociedades imponía la obligación de llevar una contabilidad de conformidad con lo regulado en el Código de Comercio y demás disposiciones legales que fuesen de aplicación. El reglamento del impuesto sobre sociedades imponía [...] los libros registro auxiliares de compras, ventas, cobros y pagos, gastos. Con relación al IVA, la ley que regulaba este impuesto, exigían la obligación de llevar una contabilidad y registros y los libros que se establecieran en el reglamento; el reglamento del IVA exigía un libro de registro de facturas emitidas, otro de facturas recibidas y un registro de bienes de inversión (SAP de Madrid de 28 de diciembre de 2000).

7.2. Autoría mediata sin ser representante

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

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

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

aporte técnico han contribuido de manera decisiva a desfigurar la situación económica de la empresa⁴.

Ahora bien, la STS de 16 de febrero de 2001 analiza el régimen penal del asesor contable y fiscal para el supuesto de cooperación necesaria.

De la prueba practicada en el acto del juicio oral queda perfectamente acreditado: a) Que era el asesor contable y fiscal de los acusados y empresas a que se refieren las actuaciones. b) Que en el ejercicio de estas funciones, para reducir las cantidades que debían abonar como pago de impuestos, les suministró facturas falsas que no respondían a operaciones mercantiles reales. c) Que dichas facturas y las correspondientes operaciones ficticias fueron registradas en los libros contables de las empresas. d) Que las facturas falsas correspondían a empresas sin ninguna actividad comercial.

[...]

No puede ser considerado como autor del delito contable por carecer de la condición de sujeto pasivo de la obligación contable y tributaria, y no poderse apreciar ninguna otra forma de participación.

[...]

No es sujeto pasivo de ninguno de los tributos a los que afectan las anotaciones contables, ni está obligado a llevar los libros; no obtenía ventaja ni provecho de las anotaciones ficticias; la obtención de facturas falsas no es acto que integre el tipo del artículo 310 d).

[...]

Solo puede considerarse autor directo del delito el obligado por ley tributaria a llevar los libros y la demás contabilidad de la empresa.

[...]

La conducta se configura como un auténtico cooperador necesario al realizar una actividad imprescindible para la perpetración del ilícito penal sancionado.

⁴ «El asesor fiscal y contable está excluido de la autoría directa, dado que no reúne la condición de sujeto pasivo de la obligación contable tributaria, pues los obligados por las leyes tributarias a llevar la contabilidad de forma completa y veraz son el empresario, el gerente y el representante» (SAP de Burgos de 29 de marzo de 1999). Según esta sentencia, un asesor fiscal o un contable solo sería responsable del delito imputado «si se acreditase su actuación por vía de inducción (instigar, persuadir o captar la voluntad ajena para la comisión del delito) o de cooperación necesaria (cuando la ayuda por él prestada reúna las notas de principalidad, necesidad o imprescindibilidad para perpetración y consumación del ilícito penal en virtud del CP, art. 28)».

[...]

No hay duda de que nos encontramos con una cooperación eficaz con efectiva transcendencia en el resultado final de la operación planeada, que no puede ser encuadrada en el párrafo primero del art. 28 CP por no ser el acusado sujeto pasivo de ninguna obligación tributaria.

Aunque, como hemos visto, la jurisprudencia se ha limitado a afirmar que los asesores contables y los empleados contables no son autores mediatos, el análisis debe ser más profundo (tabla 1). El contable nunca cometerá delito cuando actúe sin actuación dolosa. Cuando un empleado contable o un asesor contable externo (o un abogado o un asesor fiscal) realiza los registros contables con base en datos ofrecidos por el obligado a llevar la contabilidad, siempre que actúe con desconocimiento de la situación, el empresario será autor mediato y el contable quedará impune.

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

Para solventar esta impunidad, la doctrina germánica creó la «teoría del instrumento doloso no cualificado» (Hippel, 1932 y 1930, p 482; Baumann, 1963a, 1963c y 1963b; Baumann, Weber y Mitsch, 1995; Kienapfel, 1984; Maurach, 1962; Maurach, Gössel y Zipf, 1995). Según esta teoría, aplicable entre otros delitos al del artículo 310 del CP (Ferré Olive, 1988, p. 234 y Suárez Sánchez, 2001, p. 35), el empresario (inductor) es castigado como autor mediato, y el contable (inducido) es calificado como cómplice.

La aplicación de esta teoría sobre los contables supone que el obligado a la llevanza de la contabilidad (empresario comerciante) conviene con un empleado o asesor contable la realización, de forma dolosa, de las anomalías descritas en el artículo 310; en este caso, el empresario no es simplemente un inductor sino un autor mediato, aunque el contable autor del acto no sea un sujeto que pueda ser autor, al no concurrir las condiciones que exige el tipo objetivo; por su parte, el contable inducido responderá como cómplice por haber actuado como un instrumento doloso no cualificado. La jurisprudencia ha apoyado y aplicado la teoría doctrinal de que la ley no impide la punibilidad del *extraneus* como partícipe en el delito propio del *intraeus*⁵.

⁵ Vid. SSTs de 14 de enero de 1994, 26 de enero de 1994, 24 de junio de 1994, 20 de mayo de 1996, 10 de enero de 1997, 21 de diciembre de 1999 y 28 de marzo de 2001.

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

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

Conceder una penalidad distinta a quien actúe por propia iniciativa, de quien lo hace siguiendo instrucciones del sujeto pasivo y de quien a su vez lo realiza con la connivencia del obligado tributario, convierte en un concepto capital conocer la motivación de los implicados:

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

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

El Diccionario de la Real Academia Española ofrece dos acepciones de connivencia: con-fabulación, acuerdo entre varios para cometer un delito o una acción ilícita, por un lado, y to-

lerancia del superior para con las faltas que cometen sus subordinados contra las normas o costumbres establecidas, por el otro. En cualquiera de las dos acepciones es posible observar una conducta distinta de la de recibir instrucciones del sujeto pasivo. Cuando el contable actúa en connivencia con el deudor tributario, entonces podrá deducirse responsabilidad por su contribución al hecho como partícipe (inductor, cooperador necesario o cómplice no necesario).

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

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

Fuente: elaboración propia.

7.3. Autoría mediata como representante

En los supuestos en los que se encargue a otros (empleado contable, asesor contable, abogado o asesor fiscal) el cumplimiento de la obligación tributaria, sin ser obligados tributarios, será de aplicación el artículo 31 del CP, que trata de dar soluciones al problema de la autoría cuando la cualificación requerida en el tipo concurre en el representado y no en el representante:

El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personal-

mente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre.

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

Por su parte, el representante voluntario no puede, por sí mismo, ser el autor del delito contable, aunque sí puede ser partícipe o cómplice.

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

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

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

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

Tabla 2. Posibilidades del delito del representante

			Delito del representante	Delito del representado
Representante	Legal		Delito contable. Autor mediato. Artículo 310 CP	No delito
	Voluntario	Sin dolo	Por propia iniciativa. Sin conocimiento del representado	No delito



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

Fuente: elaboración propia.

8. Modalidades típicas

8.1. Falta absoluta de contabilidad en régimen de estimación directa

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

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

Con esta interpretación literal, en cuanto exista un asiento contable (el asiento de apertura) ya no estamos ante este supuesto delictivo. Sin embargo, la interpretación debe ser

más flexible considerando que «el incumplimiento es absoluto cuando imposibilita totalmente la función que en materia de tributos están llamados a realizar los libros o registros fiscales» (SAP de Madrid de 28 de diciembre de 2000), ya que con la interpretación literal se estaría produciendo un «vaciamiento total de esta figura» (Aparicio Pérez y Álvarez García, 2010, p. 19).

Esta es la interpretación correcta, independiente de las normas utilizadas para registrarlas y del soporte en el que se materialice el registro contable. Para analizar el primer caso debe observarse la SAP de Valencia 26 de noviembre de 1998:

La alegación no puede prosperar pues no puede confundirse la llevanza de estos listados de ordenador o medios privados de contabilidad con la exigida en el tipo penal, pues la letra a) del referido precepto se refiere al incumplimiento absoluto de la obligación, no tanto de llevar la contabilidad como si se tratara de la administración de una casa, cuanto la contabilidad exigida en las disposiciones legales.

Para el segundo, la SAP de Madrid de 28 de diciembre de 2000:

Se alega por la Defensa que las sociedades tenían una contabilidad, aunque fuese por medio de listados de ordenador, por lo que no puede hablarse de un absoluto incumplimiento de llevar la contabilidad.

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

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

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

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

La renta derivada del ejercicio de una actividad económica se determina, como regla general, realizando determinados ajustes positivos o negativos sobre el resultado contable del ejercicio. Sin embargo, excepcionalmente, la normativa española contempla la posibilidad de determinar el rendimiento derivado del ejercicio de una actividad económica sin atender al resultado contable. El método de estimación objetiva permite la determinación de los rendimientos de la actividad económica de forma estimativa, mediante la aplicación de ciertos índices o módulos aprobados oficialmente. En estos casos, la renta sometida a gravamen no se determina por diferencia entre ingresos y gastos efectivos, sino a tanto alzado, en función de datos objetivos considerados como indicativos de la obtención de mayores o menores beneficios. Los sujetos pasivos que obtengan rendimientos derivados de actividades económicas, siempre que cumplan determinadas condiciones relativas al tipo de actividad y al volumen de ingresos y de compras, pueden optar por determinar tales rendimientos a través del método de estimación objetiva. El ámbito objetivo de aplicación del método de estimación objetiva a los sujetos pasivos del IRPF es muy amplio, por el contrario, son pocos los sujetos pasivos del IS que pueden optar por este método. Solamente determinarán la base imponible del IS, a través del método de estimación objetiva, los sujetos pasivos a los que resulte aplicable el régimen especial de entidades navieras en función del tonelaje.

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

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

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

8.2. Llevar doble o más contabilidades

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

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

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

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

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

La SAP de Pontevedra de 1 de febrero de 2007 establece tres hechos en los que no existe delito según el artículo 310 b) del CP. El primero es la existencia de tres cheques y

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

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

8.3. Artificios contables

Los apartados c) y d) artículo 310 del CP incluyen una parte de los artificios contables, concepto integrado por las omisiones y por las falsedades contables. En concreto, solo tipifican los artificios contables que tengan la finalidad de entorpecer la determinación de la base imponible. La alteración de la contabilidad de una sociedad mercantil

produce una realidad aparente de su situación económica, que puede tener transcendencia sobre otras entidades que se relacionan con la que adopta una realidad contable ficticia, e incluso sobre posibles actuaciones de la Hacienda Pública al liquidar el impuesto sobre sociedades (STS de 25 de junio de 2010).

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

inexactas por motivo de la manipulación. La segunda es que las cantidades manipuladas excedan de 240.000 euros.

Los apartados c) y d) pueden estudiarse de forma conjunta porque tienen muchas diferencias con los dos anteriores. Mientras que los dos primeros casos regulan irregularidades generales de la contabilidad, las segundas regulan manipulaciones puntuales en la contabilidad. Además, a diferencia de los dos primeros, los apartados c) y d) requieren que comience la ejecución del delito fiscal (así como que la cuantía de los cargos o abonos omitidos o falseados excedan de 240.000 euros en cada ejercicio económico).

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

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

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

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

9. Sujeto pasivo

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

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

La doctrina presenta consensuadamente que el delito contable tiene como bien jurídico protegido, con carácter general, al «Eriario Público» (Bajo Fernández y Bacigalupo Saggese, 2010, p. 361) o a la «Hacienda Pública, entendida como la persona jurídico-pública titular de ingresos fiscales destinados a cubrir las necesidades públicas» (Aparicio Pérez, 1997, p. 245). Sin embargo, estas afirmaciones no terminan de diferenciar completamente el sujeto pasivo, porque no especifican si se refieren exclusivamente a la Hacienda estatal, o también la autonómica o, incluso, la de otros organismos.

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

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

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

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

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

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

10. Concurso

10.1. Concurso con las normas administrativas

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

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

Tabla 3. Naturaleza de las infracciones tributarias y sus sanciones

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



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

Fuente: elaboración propia.

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

10.2. Relación con el delito de defraudación tributaria

El delito de incumplimiento de obligaciones contables con la intención de defraudar al fisco está relacionado, y es «compatible y acumulable» (Álvarez García, 1997, p. 33 y Ferro Veiga, 2007, p. 39) con el delito del artículo 305 del CP. Este último es denominado indistintamente por la doctrina defraudación tributaria (Ayala Gómez, 1988, p. 375) delito tributario (Rossy, 1989, p. 4) o delito fiscal (Ferro Veiga, 2007, p. 39)⁶.

Según el artículo 305.1 del CP, el que por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obte-

⁶ Vid. STS de 27 de diciembre de 1990.

niendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía. Las penas señaladas se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes: a) la utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario, y b) la especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o puede afectar a una pluralidad de obligados tributarios. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de tres a seis años.

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

Cuando el sujeto pasivo haya cometido el delito del artículo 310 del CP con el fin de cometer defraudación tributaria, la mayoría de la doctrina y la jurisprudencia considera que esta produce un supuesto de concurso de leyes, que deberá resolverse con arreglo del principio de consunción (art. 8 CP regla 3) «a favor del art. 305 CP» (Martínez Pérez, 1982, 1986 y 1994; Ayala Gómez, 1988, p. 375; Ferré Olive, 1988, p. 236; Sánchez-Ostiz Gutiérrez, 1995, p. 616; Boix Reig, 1996; Boix Reig y Mira Benavent, 2000; Bajo Fernández y Bacigalupo Saggese, 2010, p. 365; Aparicio Pérez y Álvarez García, 2010, p. 29; y Morales Prats, 2011, p. 1.129).

La jurisprudencia observa la relación de consunción, en la que el delito contable queda consumido o absorbido por el artículo 305 del CP, «siendo la relación concursal de normas no de delitos»⁷. No es posible «castigar con independencia el acto preparatorio de un delito y el delito, después consumado, a que dicho acto se refiere, porque constituiría una vulneración del principio esencial *non bis in idem*» (STS de 27 de diciembre de 1990) (STS de 31 de octubre de 1992), por lo que «el delito contable queda consumido o absorbido» por el artículo 305 del CP (STS de 9 de marzo de 1993) y, por tanto, «con sanción exclusivamente por el delito de impago de impuestos» (STS de 28 de diciembre de 2000).

Solo son punibles los comportamientos del artículo 310 del CP en los supuestos de inaplicabilidad del artículo 305 del CP; esto se debe a que el delito contable es un delito

⁷ Cfr. SSTS de 14 de diciembre de 1990, 26 de noviembre de 1990, 27 de diciembre de 1990, 31 de octubre de 1992. SAP de La Coruña de 6 de mayo de 1993. SAP de Lérida de 15 de julio de 1993. SAP de Barcelona de 17 de noviembre de 1997. SAP de Valencia de 3 de diciembre de 1998. SAP de Madrid de 8 de julio de 1999. SAP de Burgos de 16 de diciembre de 2002. SAP Valencia de 9 de julio de 2004.

instrumental en la medida que sanciona «actos preparatorios» de una infracción tributaria (SAP de Madrid de 23 de junio de 2005). La configuración del delito contable como delito instrumental está ampliamente recogida en la jurisprudencia⁸. Producida la defraudación, esta absorbe y consume las precedentes irregularidades contables. «Los comportamientos del delito de incumplimiento de obligaciones contables con fraude fiscal solo resultan punibles en los supuestos de inaplicabilidad del delito de defraudación a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales» (STS de 26 de noviembre de 1990) (STS de 10 de octubre de 2001). El delito contable es «un acto preparatorio, que por decisión legislativa adquiere la condición de figura penal propia pero que en sustancia no pasa de ser una modalidad del delito llamado fiscal o contra la Hacienda. Solo desde esta perspectiva puede ser contemplado» (SAP de Madrid de 28 de diciembre de 2000). «El delito contable es un delito instrumental en la medida que sanciona actos preparatorios de una infracción tributaria anticipando las barreras de protección penal, que solo queda elevado a categoría de delito autónomo cuando no se haya producido la defraudación a Hacienda constitutiva de delito» (STS de 28 de diciembre de 2000) (STS de 29 de junio de 2002).

Frente a esta corriente mayoritaria, parte de la doctrina sostiene que en este supuesto existe un concurso de delitos (Gracia Martín, 1990 y Lamarca Pérez, 1982, p. 756), que obligaría a sumar las penas de ambos preceptos. «Es clara la distinción entre el deber de declarar y otros deberes formales, especialmente el deber de llevanza de contabilidad y registro, pues cumplen funciones propias específicas y distintas en las diferentes fases del procedimiento de gestión» (Gracia Martín, 1990, p. 347), por ello, «el delito contable no puede ser entendido como un tipo dependiente de preparación de una defraudación tributaria» (Gracia Martín, 1990, p. 347). Incluso, la SAP de Valladolid de 20 de marzo de 1997 castigó aisladamente ambos delitos.

Esta última alternativa, aunque minoritaria, parece la correcta, porque no puede tener la misma pena una persona que defrauda, que otra que defrauda y además altera intencionalmente los registros contables. Además, debe tenerse en cuenta que los deberes de llevanza de la contabilidad tienen muchas motivaciones, y solo una de ellas es la tributaria, por lo que no puede considerarse que los primeros deberes siempre tienen un carácter instrumental sobre los segundos; en algunos casos, las infracciones contables son un instrumento para una infracción tributaria, pero otras veces la infracción contable tiene otras intenciones. En la actualidad este problema está resuelto con el concurso con otros dos delitos (de incumplimiento de obligaciones contables con la intención de defraudar al fisco y de falsedad del estado contable para alcanzar la situación concursal), pero sería deseable que el legislador hubiera definido un delito contable autónomo independiente de los otros dos delitos.

⁸ Vid. SSTS de 21 de octubre de 1992, 28 de diciembre de 2000, 28 de diciembre de 2001, 29 de junio de 2002 y 17 de abril de 2006.

11. Conclusiones

En la actualidad es posible plantearse la conveniencia, tanto de la criminalización de las infracciones contables como de que siga manteniéndose el carácter instrumental de los delitos contables frente a los delitos fiscales, pues ambas medidas son discutibles.

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

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

En el momento actual, con una crisis económica prolongada, y con una necesidad imperiosa de acumulación de recursos públicos, existen motivaciones de la opinión pública para conceder un papel fundamental a la persecución de hechos que podrían minorar los recursos públicos, priorizando el nivel de prevención que concede el Código Penal. De esta forma, la segunda alternativa será la más aceptada en el actual contexto económico y social. Así, 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. Un cambio legislativo en este sentido podría ser una buena medida para aumentar la disuasión, pero hasta que la legislación no sea modificada, esto no será posible y, en caso de existencia de delito de defraudación tributaria, nunca se podrá imputar delito contable.

La propuesta de separación radical entre el delito contable y el de defraudación tributaria es válida en estos momentos, no tanto para acumular las penas, sino para asegurarse la posibilidad de que adicionalmente se pueda imputar delito contable a las personas jurídicas. Si con la redacción actual una empresa altera la contabilidad para defraudar y el fraude se produce, se debe aplicar el delito de defraudación tributaria únicamente; en este escenario las actuales penas son lo suficientemente gravosas como para no reclamar una acumulación de penas con el otro delito, el contable. Esta no es la finalidad. Realmente se deberían

separar porque son dos hechos diferentes, y porque así es posible imputar responsabilidad penal a la persona jurídica, cosa que no ocurriría en la actualidad, pues únicamente se penaría el delito fiscal. Así, las personas jurídicas serían condenadas por el delito contable (porque el delito fiscal no está entre los supuestos en los que se amplía la responsabilidad a las personas jurídicas), y las personas físicas por el delito contable y fiscal al mismo tiempo. La necesidad de imponer penas a las personas jurídicas es lo suficientemente importante como para recomendar esa modificación legislativa. Con esta medida se estaría luchando con aquellas figuras delictivas, establecidas en el preámbulo de la Ley Orgánica 5/2010, donde la posible intervención de las personas jurídicas se hace más evidente.

El aspecto fundamental para considerar al delito contable como instrumental del delito fiscal (como actualmente lo hace la legislación española), es aceptar que la única motivación para alterar los registros contables es pagar menos tributos, lo cual no es cierto. La alteración de los registros puede tener múltiples finalidades, una de ellas, incluso, es el aumento de ingresos y activos de forma que, aunque se abone una cuota mayor de impuestos, ofrezca una imagen más favorable para solicitar recursos financieros al mercado. Si las motivaciones pueden ser muchas, no solo la de defraudar impuestos, es imprescindible considerar que ambos son delitos autónomos. El delito contable se produce cuando se alteran las cuentas por cualquier finalidad, y el delito fiscal se produce cuando por acción u omisión, se defrauda a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, ya sea por medio de una modificación de los registros contables o no.

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

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

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

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

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

- a utilizarse para ello, sino que se utiliza para otras finalidades como para realizar la liquidación o para solicitar recursos al mercado de capitales. La redacción del delito contable de doble contabilidad debería basarse en alteraciones de los registros contables, no limitarse a la finalidad defraudatoria tributaria, porque en sí misma la duplicidad de registros debe ser una conducta delictiva.
5. El artículo 310 b) del CP intenta evitar que una de las contabilidades sea utilizada por el obligado tributario para pagar menos impuestos, sin embargo, el legislador y la jurisprudencia se limitan a afirmar que «oculten o simulen la verdadera situación de la empresa». La redacción debería ser mejorada incidiendo en la finalidad del contribuyente para ahorrarse el pago de impuestos, más que incidir en el reflejo de una «verdadera» situación que ninguna normativa contable puede garantizar.
 6. El legislador debería concretar cuál es el sujeto pasivo del delito porque no especifica si se refiere exclusivamente a la Hacienda estatal, o también la autonómica o, incluso, la de otros entes públicos. El legislador debería especificar que no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente las necesidades públicas, por lo que el sujeto pasivo es la Hacienda del Estado, la Hacienda foral, la Hacienda autonómica, la Hacienda local y la Hacienda de los entes institucionales, entre ellos la Seguridad Social, siempre que se vean afectadas negativamente por el incumplimiento de las obligaciones contables.

Referencias bibliográficas

- Álvarez García, S. (1997). El delito contable. *Auditoría Pública*, 9, 33-39.
- Álvarez García, S. (2010). El llamado delito contable. *Crónica Tributaria*, 136, 7-35.
- Ayala Gómez, I. (1988). *El delito de defraudación tributaria*. Civitas.
- 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. y Álvarez García, S. (2010). El llamado delito contable. *Crónica Tributaria*, 136, 7-35.
- Arroyo Zapatero, L. (1987). *Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones*. Ministerio de Justicia.
- Bajo Fernández, M. (1978). *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*. Civitas.
- Bajo Fernández, M. y Bacigalupo Saggese, S. (2010). *Derecho penal económico*. Centro de Estudios Ramón Areces.
- Baumann, J. (1963a). Beihilfe bei eigenhändiger voller Tatbestandserfüllung. *NJW*, 561-565.
- Baumann, J. (1963b). Gedanken zum Eichmann-Urteil. *JZ*, 110-121.

- Baumann, J. (1963c). Täterschaft und Teilnahme. *JuS*, 56-59.
- Baumann, J., Weber, U. y Mitsch, W. (1995). *Strafrecht. Allgemeiner Teil. Lehrbuch*. (10.^a ed.). Aufl. Gieseking, Bielefeld, § 29, Rn. 14.
- Bermejo Ramos, J. (1985). Tratamiento de los delitos contra la Hacienda Pública en la nueva regulación del Código Penal. *Gaceta Fiscal*, 24, 117-162.
- Bernate Ochoa, F. (2007). *Delitos de falsedad en estados financieros*. Editorial Universidad del Rosario.
- Blasco Lang, J. J. (1998). De la contabilidad creativa al delito contable. *Partida Doble*, 85, 33-39.
- Boix Reig, F. J. (1996). Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal. *Cuadernos de Derecho Judicial*, 20, 261-288.
- Boix Reig, F. J. y Mira Benavent, J. (2000). *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*. Tirant lo Blanch.
- Bustos Ramírez, J. (1991). *Manual de derecho penal. Parte especial*. (2.^a ed.). Ariel.
- Ferré Olive, J. C. (1988). *El delito contable*. Praxis.
- Ferro Veiga, J. M. (2007). Perspectivas del «delito de cuello blanco» en la Administración Local como nexo entre el blanqueo de capital, el delito contable y el sector inmobiliario: Caso Marbella. *Lex Nova*, 50, 38-39.
- Gracia Martín, L. (1990). *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en el Derecho penal*. Trivium.
- Hippel, R. Von. (1930). Deutsches Strafrecht, II. En J. Bände, Springer.
- Hippel, R. Von. (1932). *Lehrbuch des Strafrechts*.
- Kienapfel, C. (1984). *Diethelm Kienapfel, Strafrecht Allgemeiner Teil. Mit Einführun- gen in programmierter Form*. (4.^a ed.). (pp. 553-555).
- Lamarca Pérez, C. (1985). Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 178, 743-756.
- Martínez Pérez, C. (1982). *El delito fiscal*. Montecorvo.
- Martínez Pérez, C. (1986). Incumplimiento de obligaciones contables. En *Comentarios a la Legislación Penal*, t. VII. Derecho Reunidas.
- Martínez Pérez, C. (1994). El delito societario de administración fraudulenta. *Estudios Penales y Criminológicos*, XIX, 156-324.
- Maurach, R. (1962). *Tratado de Derecho penal* (traducción y notas de Derecho Español por Juan Córdoba Roda), (pp. 278-290). Ariel.
- Maurach, R., Gössel, K. H. y Zipf, H. (1995). *Derecho penal. Parte general. 2. Formas de aparición del delito y las consecuencias jurídicas del hecho*. Astrea.
- Morales Prats, F. (2011). Libro II, título XIII: cap. XIII. En G. Quintero Olivares (Dir.), *Comentarios a la parte especial del derecho penal* (pp. 954-993). Thomson-Aranzadi.
- Muñoz Conde, F. (2007). *Manual de Derecho Penal. Parte especial*. (16.^a ed.). Tirant lo Blanch.
- Palao Taboada, C. (1985). Notas sobre el nuevo delito contable-tributario. *Crónica Tributaria*, 136/2010, 251-256.
- Pérez Royo, F. (1986). *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Polaino Navarrete, M. (1985). El delito fiscal. Secuencias fallidas de una reforma penal. *Estudios Penales y Criminológicos*, IX, 199-213.
- Rosy, J. M. (1989). *El delito fiscal*. Bosch.



Sánchez-Ostiz Gutiérrez, P. (1995). *El delito contable tributario. Interpretación y análisis dogmático del artículo 350 bis del Código Penal*. Aranzadi.

Serrano Gómez, A. y Serrano Maillo, A. (2005). *Derecho penal. Parte especial*. (10.^a ed.). Dykinson.

Suárez Sánchez, A. (2001). El sujeto activo en los delitos contra la administración pública. *Revista de Derecho Penal y Criminología*, 68, 13-42.