

El delito contable

Perspectiva económica

Santiago Alvarez García

Profesor de Hacienda Pública y Sistemas Fiscales en la Universidad de Oviedo

El artículo 310 del Código Penal regula un tipo de delito contra la Hacienda Pública, el llamado delito contable, que sirve de complemento al delito de defraudación tributaria contemplado en el Artículo 305 del citado Código. En concreto, este artículo establece:

“Será castigado con la pena de arresto de siete a quince fines de semana y multa de tres a diez meses el que estando obligado por Ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales:

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

La consideración como delito de los supuestos de hecho, a que se

refieren las letras c) y d) anteriores, requerirán 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 30.000.000 de pesetas por cada ejercicio económico”.

El objeto de este trabajo es analizar los elementos fundamentales de este delito, al que la doctrina se ha referido con distintas denominaciones: *delito de irregularidades contables, delito contable, delito de fraudes contables*, resaltando las concomitancias que presenta con el *delito de defraudación tributaria*.

Antecedentes del delito contable

La figura del *delito contable* es una creación *ex novo* de la Ley Orgánica 2/ 1985 de 29 de abril que lo introdujo en el Código Penal en el marco de los denominados delitos contra la Hacienda Pública, que comprendían el delito de *defraudación tributaria*, anteriormente llamado *delito fiscal* (artículo 350), el *delito de fraude de subvenciones* (artículo 350) y el *delito de fraudes contables* (artículo 350 bis).

Esto no quiere decir que no tengamos ningún antecedente histórico

en el cual se criminalicen las irregularidades contables.

La primera regulación de delitos contra la Hacienda Pública se encuentra a comienzos del siglo XIX, bajo el reinado de Fernando VII, pero alusiones a la materia contable las empezamos a encontrar en los Códigos Penales a partir del año 1870.

En efecto, en el Código de 1870 se tipifica el *delito de ocultación de bienes o industria* ⁽¹⁾ en el artículo 331, delito que puede contener repercusiones en materia tributaria y contable.

La redacción del artículo era la siguiente :

“El que requerido por el competente funcionario administrativo ocultare el todo o parte de sus bienes, el oficio o la industria que ejerciere con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiera satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quintuplo del importe de los impuestos que debiera haber satisfecho, sin que en ningún caso pudiera bajar de 125 pesetas”.

Este precepto tuvo, sin embargo, nula efectividad, ya que sóla-

(1) Ver Pablo Sánchez-Ostiz Gutiérrez: *El delito contable tributario*. Editorial Aranzadi, 1995, pp. 329 y ss.

mente se conoce que haya sido aplicado en una Sentencia de 5 de febrero de 1898 ⁽²⁾.

En el Código Penal de 1928 se incluye un delito con repercusiones en materia de contabilidad; el artículo 376 de este Código estableció:

"El que estando obligado por la Ley o los Reglamentos a llevar un registro especial que la autoridad deba inspeccionar, o dar conocimiento por este medio de operaciones industriales o profesionales, haga anotaciones o consigne hechos falsos, será castigado con pena de dos meses y un día a seis meses de reclusión y multa de mil a tres mil pesetas, según la gravedad del hecho a juicio del Tribunal".

A su vez, el artículo 390 reproducía con escasas variaciones el artículo 331 del Código de 1870:

"El que, requerido por funcionario administrativo competente, ocultare el todo o parte de sus bienes, el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiere satisfacer, incurrirá, salvo lo que dispongan las leyes o reglamentos especiales en una multa del tanto al quintuplo del importe de los impuestos que debiere haber satisfecho, sin que en ningún caso pueda bajar de 1.000 pesetas y sin perjuicio de que la Administración haga efectivos los derechos fiscales".

En los Códigos Penales siguientes a éste se realizaron mínimas variaciones en la materia. Así, el Código Penal de 1932, en el artículo 324 repitió la redacción del artículo 331 del Código Penal de 1870 con mínimas variaciones:

(2) Antonio Aparicio Pérez: *Delitos contra la hacienda pública*. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, 1990, pp. 10.

"El que requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que por aquéllos o ésta debiera satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quintuplo de los impuestos que debiera haber satisfecho, sin que en ningún caso pueda bajar de 250 pesetas".

El Código Penal de 1944, en su artículo 319, vino en la práctica a repetir la misma regulación, elevando la cuantía de la sanción mínima a 1.000 pesetas. Las siguientes modificaciones que se produjeron, se limitaron a ir elevando la cuantía de esta sanción mínima: el Decreto de 4 de enero de 1963 la elevó a 5.000 pesetas y la Ley de 28 de diciembre de 1974 a 10.000 pesetas.

Además de la regulación que hemos citado, correspondiente a los Códigos Penales, debemos señalar que en algunas normas tributarias se establecieron sanciones para las falsedades en los inventarios.

Se produce en 1926 en la regulación del Impuesto de Derechos Reales y de Transmisiones Patrimoniales, Sucesiones y Actos Jurídicos Documentados. El artículo 150 del Texto refundido establecía:

"Se castigará con la pena de arresto de uno a treinta días y multa de 1.000 a 10.000 pesetas, según la importancia de la defraudación:

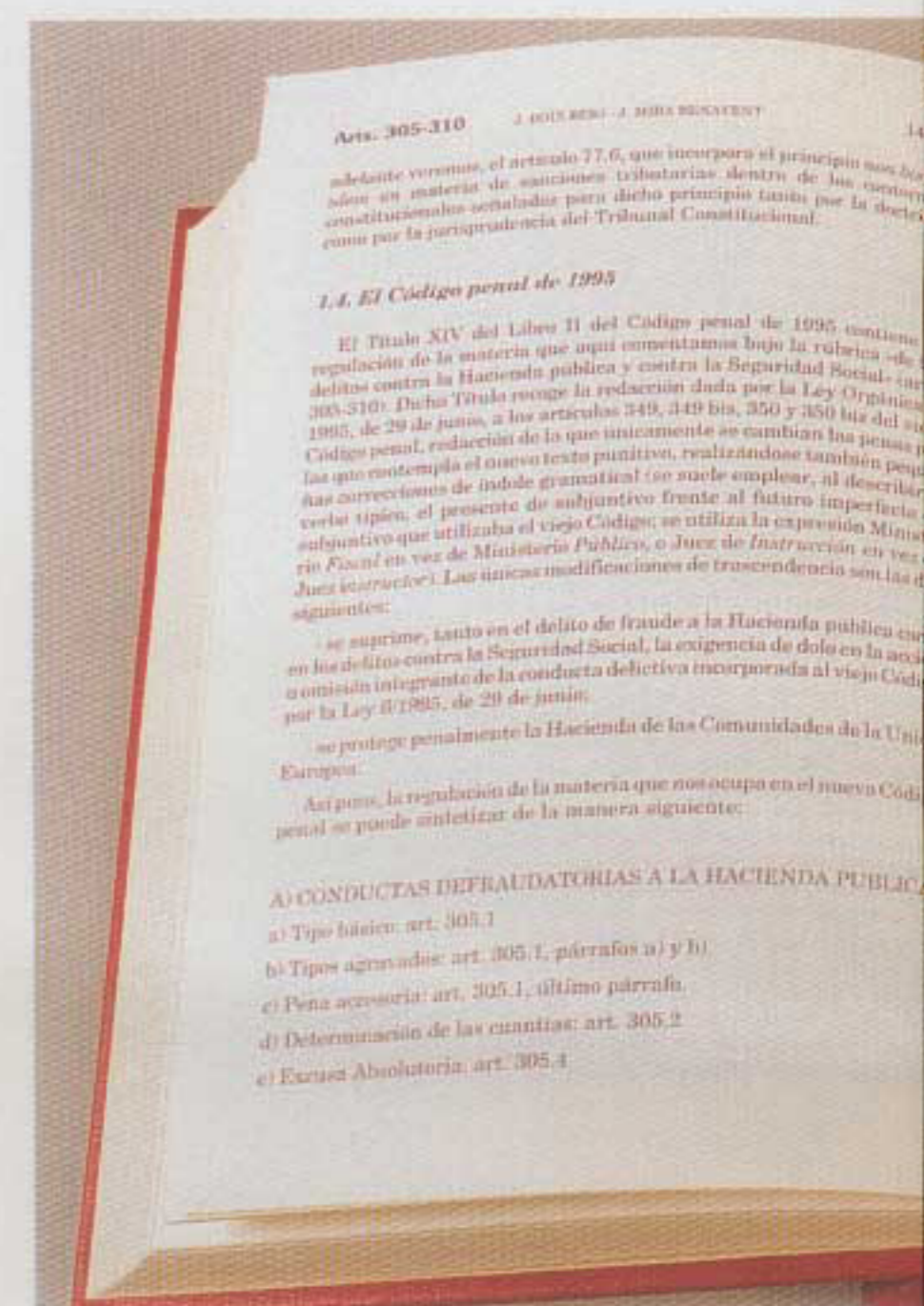
3. *La omisión de cualesquiera bienes en los inventarios o relaciones que sirvan para girar las liquidaciones definitivas o las provisionales en el caso de que los interesados hubieran dejado transcurrir el plazo para girar las definitivas, siempre que el valor de los bienes ocultados exceda de 100.000 pesetas".*

Debemos señalar también que la Ley de medidas urgentes de Reforma Fiscal de 1977 criminalizó las falsedades y anomalías contables para su uso como presunciones en el ánimo de defraudar ⁽³⁾: *"Cometerá delito fiscal el que defraudare a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas. Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria".*

Por último, tal y como mencionábamos al inicio de este apartado, la Ley Orgánica 2/ 1985 de 29 de abril, introdujo la nueva figura delictiva del *delito contable*, artículo 350 bis del Código Penal:

"Será castigado con la pena de arresto mayor y multa de 500.000 a

(3) Ver Antonio Aparicio Pérez: *"El delito de fraudes contables"*. Actualidad Tributaria, número 14 de 1991, pp. 238.



1.000.000 de pesetas el que estando obligado por Ley Tributaria a llevar contabilidad mercantil o registros fiscales:

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

La consideración como delito de los supuestos de hecho a que se refieren las letras c) y d) del apartado anterior requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o

que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía en más o menos de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos de 10.000.000 de pesetas por cada ejercicio económico".

Como podemos apreciar, únicamente existen dos diferencias entre la redacción de 1985 y la vigente a partir del año 1995 :

- a) La pena, que pasa de ser arresto mayor y multa de 500.000 a 1.000.000 de pesetas a arresto de siete a quince fines de semana y multa de tres a diez meses.
- b) La cuantía de las operaciones omitidas o falseadas, que pasa de diez a treinta millones de pesetas.

Distinción entre el ilícito penal y el administrativo

Antes de comenzar a analizar las características propias del delito contable, hemos considerado conveniente hacer una referencia a las conductas reguladas en el artículo 83.3 de la Ley General Tributaria que, al referirse también a la contabilidad, hacen necesario precisar, cuándo nos encontramos ante un ilícito penal y cuándo ante un ilícito administrativo.

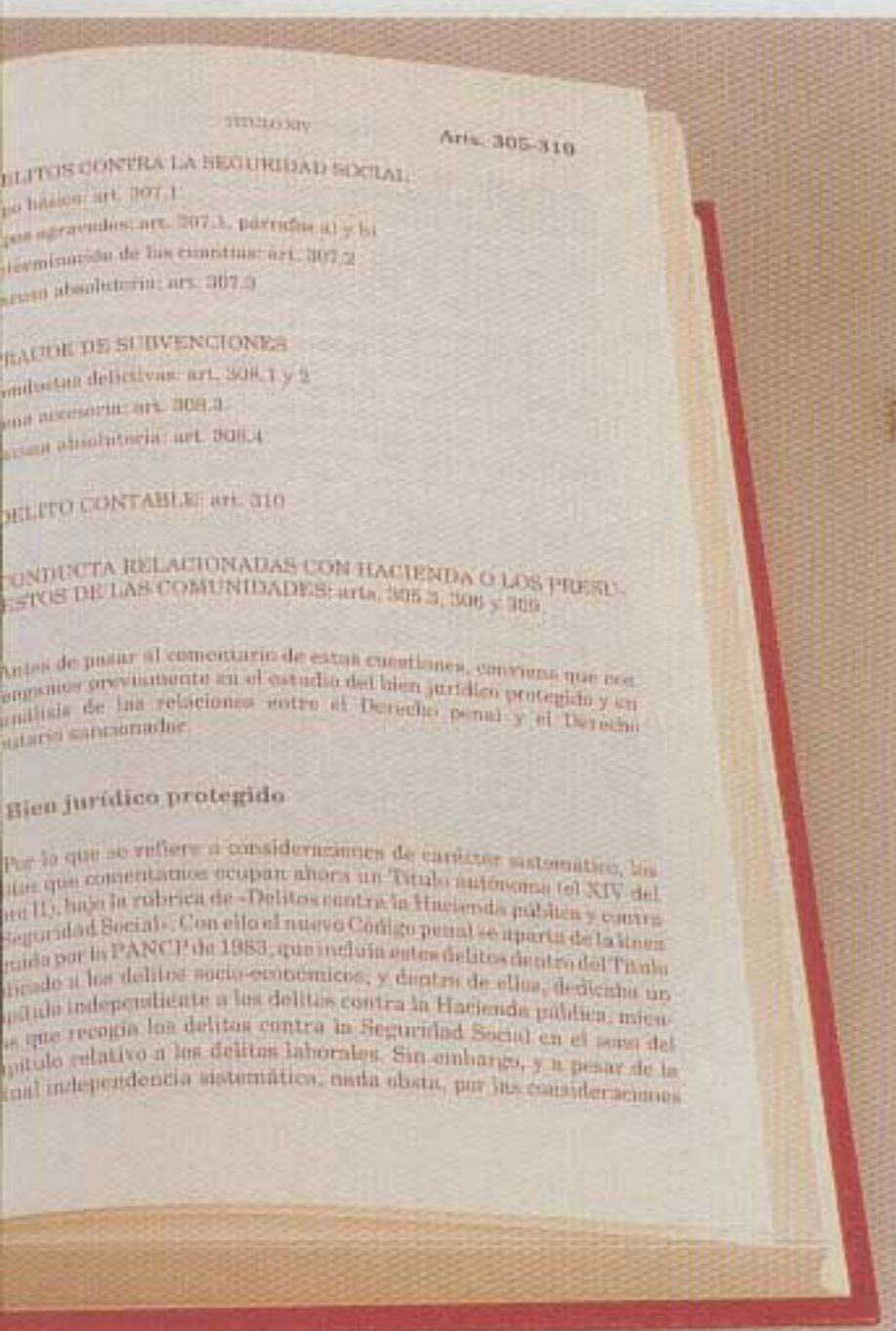
El artículo 83.3 de la LGT, en su nueva redacción establecida en la Ley 25/1995 dispone :

"Serán sancionadas en cada caso con multa de 25.000 a 1.000.000 de pesetas las siguientes infracciones:

- a) La inexactitud u omisión de una o varias operaciones en la contabilidad y en los registros exigidos por normas de naturaleza fiscal.

Delitos contra la Hacienda Pública: defraudación tributaria, fraude de subvenciones y fraudes contables

- b) La utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda, según su naturaleza, que dificulte la comprobación de la situación tributaria.
- c) La transcripción incorrecta en las declaraciones tributarias de los datos que figuren en los libros y registros obligatorios.
- d) El incumplimiento en la obligación de llevanza de la contabilidad o de los registros establecidos por las disposiciones fiscales.
- e) El retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o de los registros establecidos por las disposiciones fiscales.
- f) La llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.
- g) La falta de aportación de pruebas y documentos contables requeridos por la Administración tributaria o la negativa a su exhibición".



De la comparación entre ambos preceptos podemos concluir que los supuestos contemplados en la Ley General Tributaria son mucho más amplios que los que se recogen en el Código Penal, lo que permite sancionar administrativamente un mayor número de conductas.

El bien jurídico protegido aparece representado en el interés público por llevar una contabilidad en regla

Para precisar cuándo una conducta es subsumible en el precepto penal y cuándo en la norma administrativa, consideramos adecuada la distinción que ha establecido el profesor Aparicio Pérez ⁽⁴⁾.

“Se cometerá el delito contable de las letras a) y b) del artículo 310 del Código Penal en el caso de incumplimiento absoluto y total de llevanza de contabilidad en régimen de estimación directa de bases, y en el caso de llevar varias contabilidades siempre y cuando esto se haga con ánimo de engañar. Las demás conductas posibles en relación con estos dos casos de incumplimiento total de llevanza de contabilidad y de

(4) Antonio Aparicio Pérez, *op. cit.*, 1991, pp. 243.

llevar contabilidades diversas serán sancionables como meras infracciones administrativas.

En el resto de los casos, la separación del delito contable de la infracción es más sencilla, ya que el criterio de separación es cuantitativo”.

En este mismo sentido, el profesor Ferré Olivé ⁽⁵⁾ ha señalado que para que se produzca *injusto penal* es necesario que se realicen incumplimientos absolutos o que haya diferencias sustanciales entre estados financieros, que se interpretan desde el bien jurídico tutelado, mientras que para que se dé un *ilícito tributario* basta con que existan diferencias entre estados financieros de menor entidad, o que pongan en peligro el bien jurídico tutelado.

El bien jurídico protegido

Igual que los otros delitos encuadrados en el Título XIV del Código Penal, el *delito contable* tiene como bien jurídico protegido, con carácter general, a la Hacienda Pública, entendiendo por tal a la persona jurídico-pública titular de ingresos fiscales destinados a cubrir las necesidades públicas ⁽⁶⁾.

Con carácter particular el bien jurídico protegido aparece representado por el interés público a la llevanza de una contabilidad en regla que permita conocer la verdadera situación patrimonial de las empresas con el fin de evitar posibles perjuicios económicos para la Hacienda Pública. Este interés aparece recogido en la Ley Orgánica 2/1985 que explícita que el incumplimiento de deberes contables se sanciona

(5) Juan Carlos Ferré Olivé : *El delito contable*. Editorial Praxis, 1.988, pp.171.

(6) A. Aparicio Pérez, *op. cit.*, 1991, pp. 245.

como infracción autónoma, dada la trascendencia que la colaboración activa de los sujetos pasivos tiene en nuestro sistema.

Sujeto activo del delito

La redacción del artículo 310 del Código Penal configura el *delito contable* como un delito especial, ya que sólo puede ser realizado por sujetos determinados, estableciéndose un doble requisito para ello:

- En primer lugar, es necesario que las leyes propias de cada tributo establezcan la sujeción al cumplimiento de deberes contables; es decir, a una relación jurídico-tributaria de carácter formal.

- Además, será necesario que sean sujetos pasivos de una relación jurídico-tributaria de carácter material; es decir, que tengan la cualidad de deudor tributario.

Por lo tanto, podemos excluir a los siguientes sujetos:

- ▼ A los empresarios que deben de llevar contabilidad en virtud exclusiva de Ley Mercantil. A este respecto debemos de recordar que el artículo 25 del Código de Comercio establece la obligatoriedad de que todos los empresarios lleven una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa.

- ▼ A los sujetos pasivos de los tributos que no estén obligados a la llevanza de contabilidad mercantil o libros o registros fiscales, bien por ser sujetos pasivos de un tributo que no obliga a la llevanza de contabilidad, bien por no reunir las condiciones que la Ley propia del tributo impone para tener que llevar contabilidad.

En concreto podemos resaltar

los siguientes casos de sujetos comprendidos en el artículo 310:

▼ En el Impuesto sobre Sociedades, el artículo 139 impone la obligación de llevanza de contabilidad para todos los sujetos pasivos del impuesto. El artículo 54 extendió esta obligación a los establecimientos permanentes de entidades no residentes.

▼ En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 101 establece la obligación de llevar contabilidad para los sujetos pasivos que desarrollen actividades empresariales en régimen de estimación directa. Llevarán también registros fiscales los empresarios y profesionales acogidos a la modalidad de estimación objetiva por coeficientes.

▼ El Impuesto sobre el Valor Añadido obliga a la llevanza de contabilidad o registros para todos los sujetos pasivos sometidos al impuesto (art. 166).

Elemento objetivo

Los supuestos que recoge el artículo son los siguientes :

▼ Falta absoluta de contabilidad en régimen de estimación directa.

Para que se dé tiene que cumplirse lo siguiente:

- Que el sujeto esté sometido al régimen de estimación directa de bases imponibles.
- Que se produzca una absoluta falta de contabilidad a resultas de la cual sea totalmente imposible determinar la base tributaria en régimen de estimación directa. Comprenderá, por lo tanto, a los que no lleven libros, a los que incluso llevándolos lo

hacen de tal forma que resulta imposible determinar a partir de ellos la base imponible por estimación directa, y a quienes se nieguen a ponerlos a disposición de la Administración tributaria.

Es un *delito de omisión*, porque nos encontramos ante un sujeto obligado a actuar, y *de peligro* porque se incumple de forma absoluta el régimen de estimación directa de bases imponibles.

▼ Llevanza de doble o más contabilidades.

Únicamente afectará a los empresarios, y sólo por la contabilidad, no repercutiendo al resto de registros de carácter fiscal que tengan que llevar. En segundo lugar, no se requiere que se lleven dos contabilidades completas distintas, una verdadera y otra falseada, sino sólo que se lleve una contabilidad falseada y se oculten libros o registros en los que se recojan las operaciones falseadas o no contabilizadas.

Por último, se requiere que se haga valer frente a terceros una contabilidad distinta de la que se presenta a la Hacienda Pública.

Es un delito de peligro por ocultar la verdadera situación patrimonial de la empresa.

▼ Omisiones y falsedades contables.

Los supuestos recogidos en las letras c) y d) del artículo tienen dos núcleos, omisiones en la contabilidad, y falsedades en la contabilidad. Pueden consistir en:

- No efectuar los asientos contables a que se está obligado por la Ley Tributaria.
- Efectuar el asiento contable de

JOSÉ LUIS NAVARRO PÉREZ

LEY GENERAL TRIBUTARIA



operaciones verdaderas pero falseando las cifras.

- Efectuar el asiento contable de operaciones irreales.

Se requiere que las incorrecciones aparezcan reflejadas en las declaraciones tributarias o que estas hayan sido omitidas, y que las partidas omitidas o falseadas alcancen los 30.000.000 de pesetas en el ejercicio económico.

En lo que respecta a la caracterización jurídica, el primer supuesto de la letra c) constituye un *delito de omisión* pura, y en el resto de los casos estamos ante un *delito de peligro* resultante de omitir declaraciones o de que estas sean reflejo de una falsa contabilidad.

Elemento subjetivo

Este delito tiene un carácter doloso en todas sus modalidades, salvo en la letra a), que puede ser cometido culposamente. Hoy, dado que en el nuevo Código Penal no se prevé expresamente la comisión culposa de este delito, esto ya no es posible.

En las figuras de los apartados a) y b) el *dolo de peligro* del agente debe limitarse a conocer las acciones que se describen en los mismos, mientras que en las letras c) y d) el sujeto activo también deberá omitir la declaración tributaria o presentarla reflejando la falsa contabilidad, además de exceder la cuantía establecida.

En lo que respecta a las cuestiones de autoría y participación, debemos partir del hecho de que nos encontramos ante un delito especial, que exige condiciones determinadas en su autor, que por fuerza tiene que ser una persona obligada por la Ley Tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales. Por lo tanto, podremos encontrarnos ante los siguientes casos :

- En los casos en los que el sujeto pasivo sea una persona física, cometerá este delito si está obligada por la Ley Tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales y realiza el tipo de injusto requerido.
- En segundo lugar, si el sujeto pasivo del tributo es una persona jurídica, será considerado autor del delito quien actúe como directivo o en representación legal o voluntaria de la misma.

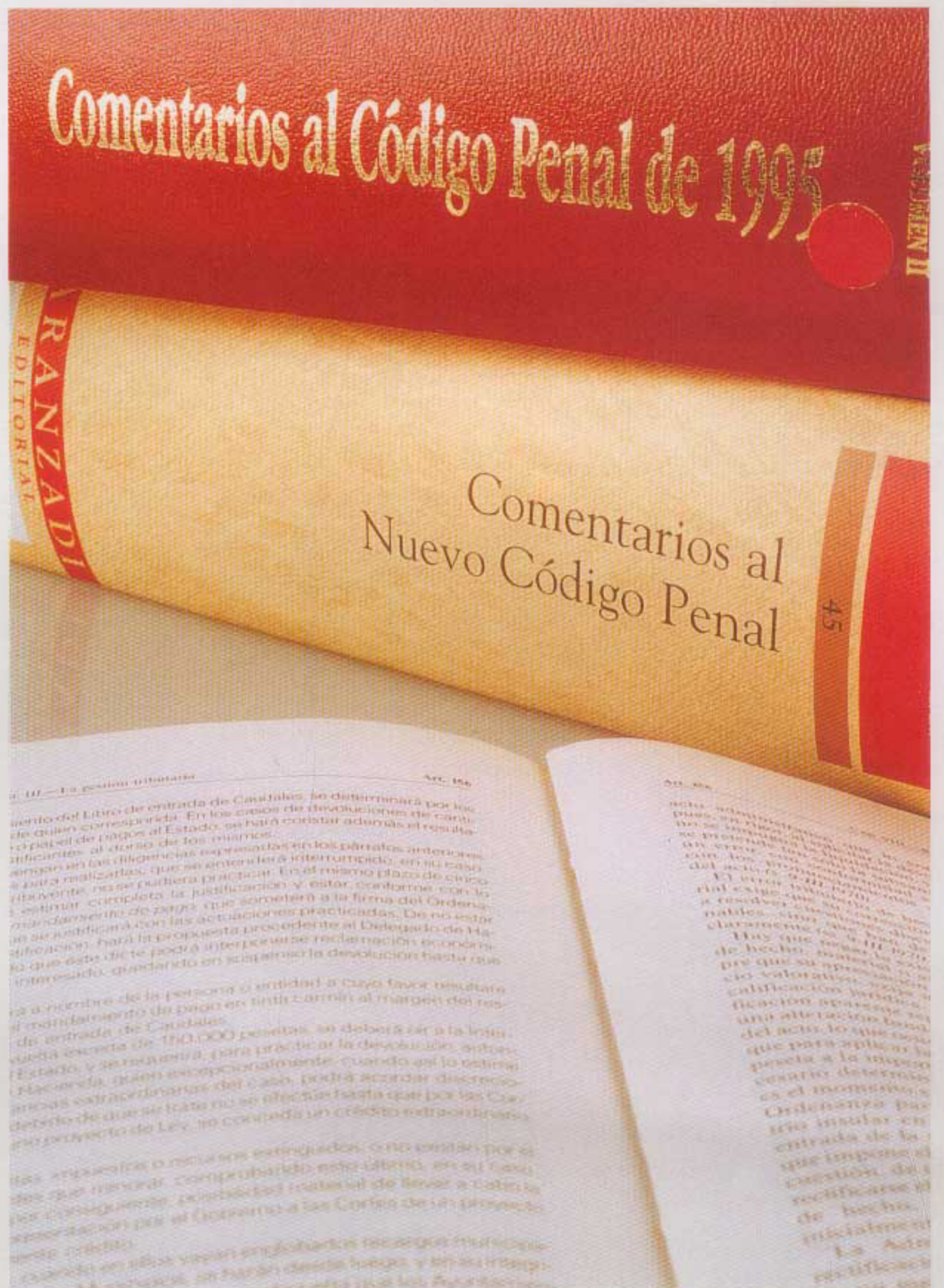
La penalidad

La penalidad prevista para las distintas modalidades que se recogen en este artículo es de arresto de siete a quince fines de semana y multa de tres a diez meses. Para determinar la cuantía de la multa habrá que atender a lo dispuesto en el artículo 50 del Código Penal:

La cuota diaria tendrá un mínimo de doscientas pesetas y un máximo de cincuenta mil, y se entenderá que los meses son de treinta días.

Formas especiales de aparición del delito

Entendemos que la consumación del delito se produce cuando las irregularidades o falsedades contables se ponen de manifiesto en la Administración, teniendo en cuenta que cuando la infracción aparece unida a la violación del deber de declarar la consumación se produce en el momento de presentar la declaración falsa, o al acabarse el plazo para su presentación si se omite.



*El bien jurídico
protegido aparece
representado en el
interés público por
llevar una
contabilidad en
regla*

Concurso de delitos

▼ Concurso con la defraudación tributaria

Si el sujeto pasivo ejecuta alguna de las tipicidades contenidas en el artículo 310, con el fin de cometer infracción tributaria, estaremos ante un concurso de leyes que se resolverá a favor de la defraudación tributaria. Asimismo, si el sujeto realiza alguna de las acciones contenidas en las letras c) y d), causando dolosamente un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública superior a 15.000.000, estaríamos igualmente ante un concurso de normas que debería de resolverse en favor del *delito de defraudación tributaria* como en el caso anterior.

▼ Concurso con falsedades documentales

Las modalidades descritas en el artículo 310 describen conductas que pueden, a la vez, ser calificadas como falsedades en documento mercantil, que a tenor del artículo 392 del Código Penal son castigadas con penas superiores a las previstas para el *delito de fraude conta-*

ble. Ahora bien, sobre la concurrencia de estos dos tipos de delitos podemos decir lo siguiente:

- Cuando la falsedad tiene una finalidad exclusivamente fiscal, estaremos ante un concurso de normas y no de delitos, ya que en el artículo 310 la falsedad en documento se describe como actividad específica del tipo de *injusto*. Por lo tanto, el concurso de normas se resolverá a favor del artículo 310 por su especialidad.
- Podría darse, por el contrario, un concurso ideal de delitos en los casos de irregularidades en la contabilidad que tuvieran por finalidad defraudar a la Hacienda Pública y otras intenciones, como defraudar a terceros acreedores. En este caso el concurso se resolvería a favor del *delito de falsedades* en documento mercantil.

Recapitulación

El delito contable regulado en el artículo 310 del Código Penal presenta, en las cuatro modalidades contempladas, una especialidad de carácter personal porque la acción típica va a aparecer siempre referida a un sujeto que se encuentra obligado por ley tributaria a la llevanza de contabilidad mercantil o libros, o registros contables. Además de esta especialidad particular que hace que nos encontremos ante delitos

(7) Así lo reconoce el Ministerio de Hacienda en el Informe sobre la Reforma de la Imposición Personal sobre la Renta y el Patrimonio, (1990), pp. 161 al afirmar que "en un sistema tributario apoyado principalmente sobre las retenciones y las autoliquidaciones tributarias (...) corre siempre el riesgo, en caso de producirse u debilitamiento de la Administración gestora, de resultar insuficiente y devenir injusto al concentrar su actuación sobre aquellas rentas y personas que no pueden escapar a estos mecanismos intrínsecos y automáticos de control".

doblemente especiales: en los supuestos recogidos en los apartados a), c) y d) la especialidad se refiere a la condición de sujeto pasivo de un tributo, y en el supuesto de la letra b) a la tendencia de la cualidad de empresario. Esta doble especialidad debe, en todo caso, ser analizada a la luz de la normativa reguladora de la materia tributaria ya en ésta debe especificarse la obligatoriedad de llevanza de libros o registros contables.

Por último, debemos volver a insistir en la importancia de la regulación autónoma del *delito contable*, desgajado del de *defraudación tributaria*, dado que, en un sistema tributario como el nuestro fundamentado en las retenciones y en las autoliquidaciones efectuadas por parte de los propios sujetos pasivos⁽⁷⁾, parece imprescindible salvaguardar el interés de la Hacienda Pública a la llevanza de registros y contabilidades en regla que permitan conocer la verdadera naturaleza de las operaciones realizadas por las empresas y determinar de forma cierta la situación patrimonial de las mismas. ■

Bibliografía

- Aparicio Pérez, Antonio: "*Delitos contra la Hacienda Pública*". Universidad de Oviedo, Servicio de Publicaciones, 1990.
- Aparicio Pérez, Antonio: "*El delito de fraudes contables*". *Actualidad Tributaria*, N° 14 1991.
- Ferré Olive, Juan Carlos: "*El delito contable*". Editorial Praxis, 1988, pp. 171.
- Ministerio de Hacienda: *Informe sobre la Reforma de la Imposición Personal sobre la Renta y el Patrimonio*. Junio 1990.
- Sánchez-Ostiz Gutiérrez, Pablo: "*El delito contable tributario*". Editorial Aranzadi, 1995.