



¿DESDE CUÁNDO SE REGULA EL DELITO CONTABLE EN ESPAÑA?

Maite de la Parte Polanco
Abogada

Hoy en día, dentro de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, el **Art. 310 del Código Penal** español [**Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre**] dispone que:

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.

Esta redacción no se corresponde con el texto original del Código Penal porque fue modificada por la **Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre**.

Si vamos echando la vista atrás, en el anterior **Código Penal de 1973 [Decreto 3096/1973, de 14 de septiembre]**, por

el que se publicó el Código Penal, texto refundido conforme a la Ley 44/1971, de 15 de noviembre], el delito contable se tipificaba en el **Art. 350 bis** que fue añadido por la **Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril**, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública:

Será castigado con la pena de arresto mayor y multa de 500.000 a 1.000.000 de pesetas el que estando obligado por Ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales: a) Incumpliera absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias. b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la Empresa. c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas o los hubiere anotado con cifras distintas a las verdaderas. d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias. La consideración como delito de los supuestos de hecho a que se refieren las letras c) y d) del apartado anterior requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía en más o en menos de los cargos o abonos omitidos o falseados, exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 10.000.000 de pesetas por cada ejercicio económico.

El delito contable se podía intuir dentro de la falsificación de documentos tipificada en el Art. 376 del Código Penal español de 1928.

Como se ve –salvando el nombre de las clases de penas y el cambio de moneda– el tenor literal del derogado Art. 350 bis del Código Penal de 1973 coincidía casi al milímetro con la actual regulación del Art. 310 del Código Penal de 1995.

La exposición de motivos de la mencionada Ley Orgánica 2/1985 justificó la introducción de aquel nuevo Art. 350 bis en el cuerpo punitivo de 1973 porque sanciona el incumplimiento de obligaciones formales como infracción autónoma, dada la trascendencia que la colaboración activa de los sujetos pasivos de los tributos tiene en nuestro sistema. Una década más tarde, la cuantía determinante de la comisión del delito contable fue actualizada por la **Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio** [la multa ascendió entonces de 1.500.000 a 3.000.000 de pesetas]. Pero la regulación de esta conducta delictiva tuvo otros antecedentes.

En plena transición democrática, la **Ley 50/1977, de 14 de noviembre**, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, fue la disposición que –al regular el “delito fiscal” en el Art. 319 del Código Penal que se encontraba vigente en aquel momento, el de 1973– dispuso 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.*

Si retrocedemos aún más en el siglo XX, el delito contable se podía intuir dentro de la falsifi-



cación de documentos tipificada en el **Art. 376 del Código Penal español de 1928** [Real decreto-ley aprobando el proyecto de Código Penal, que se inserta, y disponiendo empiece a regir como Ley del Reino el día 1º de Enero de 1929 (Gaceta de Madrid, de 13 de septiembre de 1928)] cuando señaló que:

El que estando obligado por la Ley o por los Reglamentos a llevar un registro especial que la Autoridad deba inspeccionar, o a dar conocimiento por este medio de operaciones industriales o profesionales, haga anotaciones o consigne hechos falsos, será castigado con la pena de dos meses y un día a seis meses de reclusión y multa de 1.000 a 3.000 pesetas, según la gravedad del hecho a juicio del Tribunal.

Dos años antes, el **Art. 22 del Real Decreto-ley relativo al impuesto de Derechos Reales, de 27 de abril de 1926**, castigó 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 a que se diera o se intentare dar lugar: (...) 3) *La omisión deliberada de cualesquiera bienes en los inventarios o relaciones que sirvan para girar las liquidaciones definitivas, o las provisionales [sic], en el caso de que los interesados hubiesen dejado transcurrir el plazo para girar las definitivas* [la sanción por incumplir las obligaciones contables previstas en este precepto se mantuvo prácticamente idéntica medio siglo más tarde

en el Art. 150 del Decreto 1018 /1967, de 6 de abril, por el que se aprobó el Texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; salvo por el pequeño matiz de que éste añadió una última línea: (...) *siempre que el valor de los bienes ocultados exceda de 100.000 pesetas*].

Y llegamos al inicio, a la que se puede considerar como una de las primeras referencias a la punición de las irregularidades contables en el Derecho penal español¹: la extensa **Ley penal sobre los delitos de fraude contra la Real Hacienda, de 3 de mayo de 1830** (Gaceta de Madrid, del 22), aprobada para intentar acabar con los delitos de contrabando y defraudación que llegan a ser de escandalosa frecuencia². Su Art. 1.6º incluyó, entre los delitos de fraude, objeto propio y exclusivo de esta ley:

La falsificación de cualquiera documento público ó privado, ó de las marcas y sellos de oficios, ú otros signos peculiares de las oficinas de mi Real Hacienda hecha para cometer, encubrir o excusar los delitos de contrabando ó defraudación.



BIBLIOGRAFÍA

- ¹APARICIO PÉREZ, A. y ÁLVAREZ GARCÍA, S. "El llamado delito contable". En: *Crónica Tributaria*, nº 136/2010, p. 8.
²BAZA DE LA FUENTE, Mª L. "El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código Penal". Tesis doctoral. Madrid: UCM, p. 6.