

DR 29 405

En los últimos minutos de Revista de Derecho los vamos a dedicar a charlar con el catedrático de Derecho Penal, don José María Estampa Brown, sobre los fraudes contables. Y la primera pregunta para centrarnos en el tema sería que nos explicara profesor Estampa qué son los fraudes contables. Mire, los fraudes contables es una modalidad delictiva que consiste en estas costumbres, diré, malsanas, que conocidas de todos no habían trascendido al Código Penal hasta hace muy pocos meses, diré, porque es de 1985 la reforma, consistentes en llevar doble contabilidad, no llevarla o llevarla mal.

Estas tres hipótesis son las que regula el artículo 350 bis, en el que se ha añadido una especie delictiva en el capítulo de los delitos contra la hacienda pública que tiene exactamente este objetivo, el impedir que tanto las empresas en el sentido amplio, comerciante individual o colectivo, empresa individual o colectiva, como los profesionales o cualquier otro sujeto pasivo tributario, lleven contabilidades alteradas porque las falsean o incumplan la obligación de llevar esos libros de contabilidad o presenten con objeto de simular la verdadera situación de su empresa, de su negocio, de su oficio, de su profesión, varias contabilidades, lo que se denomina en la práctica contabilidad A, contabilidad B, dinero negro, dinero blanco, que son expresiones que están al uso, están en este momento propias de la economía sumergida. Cuando hay una presión fiscal importante, como sucede en nuestro país en estos momentos, por homologación con las demás existentes en nuestro mundo de cultura de la comunidad europea, la gente tiende instintivamente a ocultar al fisco aquello que pueda trascender para impedir que se le graben con más impuestos que los estrictamente imprescindibles, y se crea con ello una negociación, una economía, un tráfico no oficial, que es el sumergido, el negro. Hay países como Italia que son verdaderos campeones en esta especie de segunda economía, que en España evidentemente tiene también mucha importancia, y a la que se propende a impedir mediante preceptos penales, entre los cuales está el 350 bis.

Le quería preguntar cuándo se han introducido en el Código Penal estos fraudes contables, aunque creo que me lo ha respondido antes, pero de todas maneras también el porqué. Sí, conviene precisarlo. Yo le he hablado antes de 1985, que es cuando se introducen en el hueco que habían dejado vacío los juegos ilícitos en el Código, en los artículos 349 y 350, como no había más artículos para rellenar, digamos, se añade este 350 bis, que es el que hoy no se ocupa, cuando se introducen, digo, en estos preceptos los llamados delitos contra la hacienda pública, que son, como le dije el día pasado, los delitos fiscales en su estricto, que consisten en lo que ya indicamos y no es menester repetir ahora, y esta modalidad que se diferencia claramente de las anteriores, pero que vino al Código en el mismo momento que aquellas, y que forma una trilogía con el delito fiscal, disfrute indebido de subvenciones, etcétera, si bien añadiendo un bis por esa falta de posible ubicación sistemática a que antes he aludido, de tal manera que hoy los delitos contra la hacienda pública están regulados en el 349 y 350 del Código Penal, delito fiscal en sus diversas modalidades, y delito contra la hacienda pública en esta modalidad de fraude fiscal, digo, de fraude contable, perdón, que está en el 350 bis.

¿Es, por tanto, un delito tan grave como puede ser el delito fiscal? Bueno, en esto me alegra que me lo pregunte, porque desde el punto de vista de política criminal yo creo que hay que dejar bien clara la idea de que el delito fiscal es más grave que el fraude contable, porque las penas lo reflejan así. Tenga en cuenta que en el 350 bis la sanción es de arresto mayor, que es una pena la más baja de las, diré, graves, y en tanto que el delito fiscal se castiga con penas muy superiores a este arresto mayor. ¿Qué quiere decir? Pues que el fraude contable no es un delito de lesión, sino un delito de peligro.

En el delito fiscal se tiende a castigar la defraudación al fisco, en el sentido de que el sujeto pasivo de la relación tributaria ha impedido, mediante manipulaciones u omisiones, que el erario público cobre todo lo que hubiera tenido que percibir de no existir esa defraudación. Hay una lesión efectiva patrimonial a la Hacienda Pública, la cual sufre un perjuicio económico efectivamente valorable, hasta el punto de que, si este no excede de los cinco millones de pesetas, no podrá haber delito fiscal, con la modalidad respecto al disfrute indebido de subvenciones, etc., que ahora no hace al caso precisar, porque ya lo dijimos en el día anterior. Pero en el fraude contable no es menester que se produzca ninguna lesión patrimonial al fisco o a la hacienda estatal, municipal, local o de cualquier otra especie.

Este es un delito en el que se prevé que quien se comporta de esta manera peligrosamente actúa a efectos de ser un contribuyente, como exigen las leyes tributarias, ya que está intentando preparar, diré, una presentación económica falseada, distinta, doble o triple de la que realmente tiene que llevar, impidiendo, repito, el que sea localizada o descubierta su verdadera situación económica. En virtud del peligro, del síntoma que da el comerciante, el empresario, el profesional, etc., que llevan contabilidades falseadas, dobles libros de contabilidad, esa contabilidad negra o blanca a que también hice alusión antes, se sanciona esta especie de anticipación al fraude económico que constituye la no llevanza de libros o de registros de los exigidos por las leyes tributarias. Profesor Estampa, esta noche me va pisando las preguntas, porque precisamente yo le iba a hacer la siguiente, que cuál es la naturaleza de este delito, que si da de lesión o de peligro, y me acaba de decir que da de peligro.

Ah, pues sí, realmente, como venía conectado con lo anterior, pues se lo he dicho, pero bueno, no está de más porque matiza de cara al alumnado al que yo me dirijo, el que tengan en cuenta que aquí la diferenciación que se opera en el Código, desde el punto de vista penológico, de por qué se castiga más el delito fiscal y menos el fraude contable, radica en esa apreciación de que uno es de lesión efectiva, se lesiona efectivamente un bien jurídico, que es el derecho del Estado a percibir los impuestos, en tanto que en el otro lo único que se hace es poner en peligro la posible lesión patrimonial a la que normalmente llegarán quienes se comporten de esta manera. En esa diferenciación entre la lesión efectiva y el peligro consiste la diferencia penal de uno y otro, de modo que no está mal, desde el punto de vista doctrinal o dogmático, que insistamos en esa característica, que es lo más notable del 350 bis. ¿Cómo está regulada en este proyecto la omisión? Mire, este es otro problema en el que me gustaría detenerme un poco, porque realmente, como verán los lectores del 350 bis, cuando se hace referencia a las alteraciones de contabilidad, a la llevanza de varias contabilidades, etc., a lo que se regula en

los apartados C y D del precepto, hay un párrafo seguido que dice que esto podrá apreciarse cuando se hubieran omitido las declaraciones o se hubiesen efectuado de tal o cual manera.

Vamos a detenernos únicamente en la primera expresión, cuando se hubiesen omitido las declaraciones tributarias que el contribuyente tiene obligación de hacer. Lo que significa, y con ello pongo el acento en una idea que no es mía, sino del profesor Bajo Fernández, a propósito de la omisión en el delito fiscal, que siempre que el legislador ha querido sancionar la omisión del deber de declarar como delito, lo ha hecho. Con lo que, desde el punto de vista sistemático, la apreciación que se hace en el último párrafo del 350 bis, que las alteraciones contables sólo podrán ser tenidas en cuenta en esas especialidades de los apartados antes referidos, cuando se hubiera omitido una declaración fiscal, está poniendo de manifiesto que la omisión del deber de declarar, en principio, no es constitutiva de la conducta que soporta tanto el delito fiscal en su modalidad, diré, senso estricto o básica como el fraude contable, más que cuando el legislador así lo establece.

En otras palabras, partiendo de la discusión sobre si la no declaración de una determinada obligación tributaria puede constituir o no delito fiscal, este 350 bis da pie a una interpretación sistemática que permite la respuesta negativa. La omisión del deber de declarar solamente puede ser considerada como delito cuando el Código lo haya querido establecer. Lo ha querido establecer en el último párrafo del 350 bis.

Si antes, en el delito fiscal, no dice nada, es porque estima que la omisión en sentido estricto del deber de declarar sólo puede dar pie a la consideración de esta conducta como infracción de carácter tributario o administrativo sancionada en las leyes generales tributarias y considerada como mera falta o mera actividad ilícita desde el punto de vista administrativo, pero no como delito. De tal manera que esta referencia que hace el 350 bis, insisto, a la omisión de las declaraciones tiene esta importancia a efectos de añadir un argumento sistemático más a aquellos que pensamos que la omisión del deber de declarar así que constituye una infracción grave en el ámbito tributario o administrativo todavía, por razones que el legislador lo ha considerado pertinente, no ha trascendido en línea de máxima a los delitos contra la hacienda pública más que cuando el legislador lo señala, como ocurre en el último párrafo del 350 bis. En conclusión, este es un artículo novedoso, que por vez primera introduce en nuestra legislación un sentido criterio de que las contabilidades falseadas o no llevadas o llevadas triplemente o doblemente no son buenas para la economía, que hay que salir al paso de estas corruptelas que pueden desembocar en fraudes efectivos.

Se plantea en todas las legislaciones si un mero peligro de carácter concreto, pero en definitiva que va a provocar o no provocar una lesión efectiva patrimonial posteriormente, tiene que ir al Código Penal. Bueno, podríamos contestar que aquí hay una ampliación de responsabilidades que anticipa la reacción penal a supuestos que no son de lesión efectiva, sino de peligro, como ocurre en tantos otros preceptos de nuestro Código, en los cuales el legislador no espera para castigar a que se produzca la lesión de un bien jurídico, sino que sanciona actividades que normalmente van a desembocar en ese perjuicio o en esa lesión. Piénsense en la

envenenamiento de un agua pública, en el despacho de medicinas o de sustancias alimentarias en malas condiciones.

Este hecho no significa que nadie vaya a sufrir una lesión, porque todavía no ha ingerido la mala medicación o el mal alimento, pero está impidiendo que una conducta de peligro se transforme en una efectiva lesión. Y también, pues, extrapolando estos argumentos, aquí se está impidiendo que una mala conducta tributaria pueda dar lugar a una efectiva lesión patrimonial del Estado. Se ha discutido, y con ello concluyo, si los libros o las contabilidades o los registros a que se alude en este 350 bis como de obligatoria llevanza por parte del empresario o del profesional tienen que ser solamente los establecidos por la ley, por la ley tributaria, o sirven otros órdenes normativos para imponer esta obligación.

En materia de impuesto general sobre la renta, algunas sentencias estiman que no puede haber fraude contable en aquellos casos de los artistas o profesionales que no lleven estos libros porque esa exigencia no procede de una ley sino de una reglamentación estrictamente tributaria que no puede ostentar tal rango. El esquema conceptual de este criterio o de este planteamiento es discutido y es discutible, pero ahí están varias sentencias ya de la jurisprudencia menor en el sentido de restringir, porque se trata de una interpretación restrictiva, la posibilidad de que una legislación tributaria imponga la exigencia de libros o registros a aquellos casos en que esta imposición tenga lugar por una ley con tal rango y no por otras disposiciones de menor jerarquía que son imposibles de atemperar a las exigencias del 350. Y por último, para finalizar su intervención esta noche, como sabe el profesor Estampa, este es el último programa antes de la primera prueba presencial que los alumnos tendrán que hacer en el mes de febrero.

¿Tiene alguna orientación o recomendación que hacer a sus alumnos de Derecho Penal II? Bueno, como ya no les voy a comunicar hasta después de Navidades, la primera es desearles que estas, las Navidades, les sean a ellos y a sus familias muy felices y muy provechosas también desde el punto de vista docente para sus estudios y para sus exámenes de febrero. En los exámenes de febrero seguiremos los mismos criterios que hasta ahora, es decir, combinar una pregunta teórica con un caso con objeto de luego también combinar la calificación de una y otra de la prueba del caso y de la prueba teórica y dar la nota que, como saben, en febrero es distinta de las finales. Lo único que quiero advertirles o que las demás pautas ya las tienen desde las indicaciones que hemos hecho al principio de estas comunicaciones por radio, es que tengan en cuenta las novedades que se han introducido en el Código Penal, tanto en la Ley del 83, de Reforma Parcial y Urgente del Código, como en estas disposiciones de 1985, por ejemplo, en materia de delitos contra la Hacienda Pública, como en todo lo que se ha regulado últimamente en la Reforma Urgente del Código Penal que ha venido hace poquísimo tiempo, como sabéis.

Es decir, que tenéis que tener códigos actualizados o boletines oficiales u otros medios de información jurídico positiva que sirvan para paliar la posible ausencia de estas novedades en las ediciones que tengáis. No os olvidéis que hoy, en materia de estupro, en materia de faltas,

en materia de tantas y tantas tipificaciones penales, se han introducido reformas importantes que es menester conocer y por eso insisto en la necesidad de una legislación al día o de complementarla con el boletín oficial. Pues nada más.

Muchísimas gracias, profesor Estampa. Hasta aquí Revista de Derecho. Esta noche ha contado con la presencia de los profesores de tercer curso de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Educación a Distancia que desarrollaron los siguientes temas.

El individuo como sujeto de derecho internacional dentro de la asignatura de internacional. El contrato a favor de tercero, aceptación y derecho de tercero en efectos económicos de los impuestos en Hacienda Pública. El Consejo de Estado en Derecho Administrativo I. Y acabáis de escuchar, en Derecho Penal, los fraudes contables.

Ya nada más. Solo nos queda desearos mucha suerte en los exámenes de febrero. Volveremos de nuevo el viernes 12 de enero tras las fiestas navideñas con las materias de segundo curso de carrera.

Hasta entonces, felices fiestas y os dejamos con Edith Checa y el informativo semanal.