

**LA RESPONSABILIDAD DE LAS COOPERATIVAS DERIVADA
DEL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES
CONTABLES. INFLUENCIA DE LA REFORMA PENAL Y LA
NUEVA REGULACIÓN CONTABLE ¹**

POR

Maria Begoña VILLARROYA LEQUERICAONANDIA²

RESUMEN

El objetivo perseguido con la realización de este trabajo es conocer la responsabilidad penal de los órganos sociales de las cooperativas, derivada del incumplimiento de las obligaciones contables a las que han de hacer frente, observando la incidencia de la reforma del Código Penal en dicha responsabilidad. Para ello se comienza haciendo una breve descripción de las obligaciones contables antes mencionadas, y ello no sólo hace referencia al deber de llevanza de la contabilidad, libros obligatorios,... sino también las obligaciones específicas de las cooperativas, recientemente reguladas en la Orden de 21 de diciembre de 2010 sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas (BOE de 29 de diciembre), donde nos encontramos con numerosos cambios en los que parte de las aportaciones de los socios pasarán a calificarse como pasivo. A continuación se analizan los distintos artículos del Código Penal en los que la manipulación de la contabilidad tuviera relevancia, incidiendo en cómo podría verse afectada la responsabilidad de la empresa con la reciente reforma.

Palabras clave: Cooperativas; Nueva regulación contable; responsabilidad penal

Claves Econlit: K 140; K200; M140

¹ Una versión anterior de este trabajo se presentó como póster al III Congreso Internacional de Investigación en Economía Social de CIRIEC (Valladolid 6-8 de abril de 2011).

² Profesor Contratado Doctor de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Valladolid. Dirección de correo electrónico: begovi@eco.uva.es

REVESCO Nº 108 - Segundo Cuatrimestre 2012 - ISSN: 1885-8031 - www.ucm.es/info/revesco

**THE CRIMINAL RESPONSIBILITY OF THE COOPERATIVES ARISING FROM
NOT COMPLYING WITH THE ACCOUNTING OBLIGATIONS. THE
REPERCUSSION OF THE REFORM OF THE PENAL CODE AND THE NEW
ACCOUNTING REGULATION**

ABSTRACT

The aim of this work is to know the criminal responsibility for social organs arising from not complying with the accounting obligations and the repercussion of the reform of the Penal Code in the treatment of responsibility. The paper starts with a brief description of the accounting obligations, not only formal but also material obligations, and the specific rules for the valuation of cooperatives that have recently been regulated in the Order of December 21, 2010 (BOE December, 29) of the countable aspects of cooperative companies will be analyzed in this paper. In it we will find numerous changes in which parts of the contributions of the partners will be classified as debts. Finally, this work analyzes various articles of the Criminal Code in which the accounting is most important, highlighting the possibility of responsibility of the companies after the new reform.

Keywords: Cooperatives; the new accounting regulation; penal responsibility

1. INTRODUCCIÓN

La globalización de la economía y la internacionalización de las grandes compañías marcaron el inicio de una reforma contable, promovida en gran medida por esas mismas sociedades, que se veían obligadas a efectuar diferentes valoraciones contables para las mismas transacciones, en muchos casos con grandes discrepancias provocadas por las diferencias normativas aplicables en los distintos países.

Para paliar en la medida de lo posible este problema se procedió a elaborar un marco contable común que sirviese de referencia a la mayor cantidad posible de países. Este proceso culminó con la redacción de unas normas internacionales de contabilidad y de información financiera, aplicadas en gran cantidad de estados. La Unión Europea, y por lo tanto España, asume dicha normativa siendo de aplicación desde el año 2005 para los grupos cotizados (Reglamento CE/1606/2002).

Este proceso de reforma global ha provocado a su vez un importante cambio en la normativa interna de los diferentes países, con el objeto de adaptarse a los nuevos preceptos. En nuestro país el resultado de este proceso de adaptación queda plasmado en el nuevo plan general contable y el de pequeñas y medianas empresas, aprobados respectivamente por Real Decreto 1514/2007 y Real Decreto 1515/2007. Estos planes son de aplicación a todas las empresas cualquiera que sea su forma jurídica, incluyendo por lo tanto a las sociedades cooperativas, objeto del presente artículo.

Las peculiaridades de estas sociedades cooperativas, en conjunción con el nuevo marco contable general, ha dado lugar a la actualización de la normativa específica que regula los problemas derivados de las transacciones propias de estas sociedades, por medio de la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas.

Esta nueva normativa específica incluye una serie de novedades que previsiblemente van a provocar una reducción del patrimonio neto en este tipo de entidades; esa disminución, unida a la crisis que estamos atravesando, está preparando un caldo de cultivo favorable a la realización de manipulaciones contables de la que podría derivarse responsabilidad penal.

A la responsabilidad penal de las personas físicas derivada de dichas prácticas por parte de los diferentes órganos societarios de las cooperativas (la asamblea general, el consejo rector y la intervención) hay que unir ahora la responsabilidad de las personas jurídicas, incorporada para algunos delitos en la reciente reforma del Código Penal, aprobada por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio.

Bajo estas premisas, el objetivo de este trabajo se centra en conocer la normativa contable aplicable a las sociedades cooperativas, fundamentalmente la recogida en la nueva Orden EHA/3360/2010, derivada del cambio en la calificación contable de las fuentes de financiación. No se entrará, sin embargo, a profundizar en el análisis de la reforma contable de la que es fruto, por cuanto es un tema tratado ya en profundidad por multitud de autores a lo largo de los últimos años³.

³ En el caso particular de las cooperativas se puede destacar el trabajo de Polo Garrido. La contabilidad de cooperativas en un proceso de armonización contable internacional. El caso de España. REVESCO, 2006, en el

Un segundo objetivo de este trabajo es conocer las repercusiones penales del no cumplimiento de las obligaciones contables o su aplicación incorrecta. Para ello se analizan los distintos preceptos del Código Penal en los que la manipulación de la contabilidad juega un importante papel.

2. OBLIGACIONES CONTABLES DE LAS COOPERATIVAS

La peculiar estructura jurídico-económica de las sociedades cooperativas precisa de una normativa específica que regule todos los aspectos relativos a su actividad. En este sentido deberemos tener presente que, aunque las competencias exclusivas en materia de Cooperativas se atribuyen a las Comunidades Autónomas, las relativas a la legislación mercantil se atribuyen al Estado Español.

En definitiva, la contabilidad de las sociedades cooperativas deberá ajustarse a lo establecido en el Código de Comercio y en otras normas contables, por lo tanto le es de aplicación la normativa contable de carácter general relativa a los criterios y normas de valoración a los que se hará referencia al final de este segundo apartado, en su caso las adaptaciones sectoriales que le pudieran ser aplicables y otra regulación contable, como las resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, pero además y como se ha mencionado, dadas sus peculiaridades deberá aplicar la mencionada nueva Orden EHA 3360/2010, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas en cuya redacción se ha tenido en cuenta las distintas disposiciones autonómicas relacionadas con la contabilidad.

Una vez aclarado que el órgano emisor de normas contables competente es el Estado Español, en concreto, el Ministerio de Economía y Hacienda a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se comentarán brevemente las obligaciones de las cooperativas relacionadas con la contabilidad; las regulaciones que se mencionan son de dos tipos, unas propias y específicas de las sociedades cooperativas y otras generales y aplicables a cualquier tipo de empresa, distinguiendo las obligaciones contables desde el punto de vista formal y material.

que se analizan los diferentes impactos que puede tener la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en las sociedades cooperativas

2.1. Obligaciones formales relacionadas con la contabilidad

Las obligaciones formales hacen referencia a qué libros son obligatorios para las sociedades cooperativas, forma de ser llevados, plazos,..., es decir, las obligaciones relativas a su legalización y presentación en el registro correspondiente; en este sentido, lo único diferenciador de las sociedades cooperativas respecto de otras sociedades es que la presentación de los libros para su registro se hace en el registro de cooperativas dependiente de las Comunidades Autónomas.

En líneas generales, la Ley 27/1999, de 16 de julio, General de Cooperativas indica que las cooperativas llevarán ordenadamente los siguientes libros de Contabilidad:

- Libro de Inventarios y Cuentas Anuales.
- Libro Diario.
- Libro de registro de aportaciones al capital social.
- Libro de actas de la asamblea general, del consejo rector, de los liquidadores y, en su caso, del comité de recursos y de las juntas preparatorias.

Los mismos deberán estar legalizados por el Registro de Sociedades Cooperativas; estos libros, así como los documentos soporte de los mismos, estarán bajo la custodia, vigilancia y responsabilidad del Consejo Rector, que deberá conservarlos por lo menos durante seis años a contar desde el último apunte, anotación o acta, o hasta la extinción de los derechos u obligaciones que contengan.

Una vez finalizado el ejercicio contable, cerrada la contabilidad y formuladas las Cuentas Anuales, actividad cuya responsabilidad recae sobre del consejo rector, deberán ser censuradas por los interventores, que dispondrán del plazo de un mes desde que le son entregadas para formular su informe por escrito y proponer su aprobación o formular los reparos que estimen convenientes.

Las Cuentas Anuales que deben elaborarse obligatoriamente con una periodicidad mínima anual, están constituidas por los documentos a los que se hace referencia a continuación; el detalle informativo de los mismos se efectúa teniendo en cuenta una serie de parámetros que dan una idea del tamaño de la cooperativa, pudiéndose distinguir en este

sentido los modelos normales y los abreviados⁴. En los anexos I y II de la mencionada Orden EHA 3360/2010 se recogen los modelos de cuentas anuales adaptados a este tipo de sociedades para:

El **balance de situación** es el documento donde se recogen el activo, el pasivo y el patrimonio neto de la sociedad cooperativa, valorados y referidos al cierre del ejercicio contable.

La **cuenta de pérdidas y ganancias**, que recoge los distintos resultados de explotación, financiero... obtenidos en el ejercicio contable como diferencia entre los ingresos y los gastos habidos en el mismo, salvo que éstos directamente se imputen en el patrimonio neto.

La **memoria** proporciona información adicional que completa, amplía y comenta la contenida en los restantes documentos que componen las Cuentas Anuales.

El **estado de cambios en el patrimonio neto**. Se trata un doble documento, por una parte el estado total de cambios en el patrimonio neto, donde se recoge información de los cambios habidos en las distintas partidas que componen el patrimonio neto en los últimos ejercicios, distinguiendo las causas que dan origen a dichos cambios. Por otra, en el estado de ingresos y gastos reconocidos correspondiente al ejercicio, se detallan los ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto y sus transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias, además del resultado neto de pérdidas y ganancias.

Como observaremos a continuación, las peculiaridades de estas sociedades en las que la diferenciación entre pasivo y patrimonio neto se hace muy complicada, motiva a que este estado proporcione una información de gran importancia junto al contenido de la memoria, cara a comprender la valoración del patrimonio neto en un momento determinado, al poderse observar los cambios habidos de un año a otro en el patrimonio neto, así como sus causas. Además de los anteriores, las sociedades que presentan el modelo normal de balance, memoria y estado de cambios en el patrimonio neto deberán elaborar el **estado de flujo de**

⁴ Los parámetros y sus valores así como otras implicaciones, pueden observarse en el cuadro elaborado por Iturrioz y Martín (2008:88) en el que se efectúa un análisis comparativo de la aplicación del Plan General Contable y el Plan General Contable para pequeñas y medianas empresas, así como los límites para las microempresas.

efectivo, documento que proporciona información sobre el origen y la utilización de los activos monetarios representativos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, distinguiendo por actividades de explotación, inversión y financiación, las entradas y salidas de dicho efectivo y su variación neta en el ejercicio.

Una vez elaboradas y censuradas las Cuentas Anuales, el paso siguiente es su presentación a la asamblea general para su aprobación, para ello el consejo rector dispone de seis meses desde el cierre del ejercicio. Tras su aprobación, en el plazo de un mes, el consejo rector presentará las Cuentas Anuales para su depósito en el Registro de Sociedades Cooperativas, así como del informe de gestión y en su caso el informe de los auditores.

2.2. Obligaciones materiales recogidas en la nueva normativa contable de las sociedades cooperativas

Como recoge Polo Garrido (2006: 135), a lo largo del siglo pasado se ha producido una gran evolución de las cooperativas, paralelamente, la contabilidad también ha mostrado un enorme desarrollo. En lo que respecta a la situación de la contabilidad de las cooperativas dentro de la contabilidad en general, se produjo un considerable avance con la emisión de una norma contable específica en el año 2003 (la Orden ECO/ 3614/2003). En esta norma se recogían entre otros aspectos específicos de las cooperativas, las diferencias entre fondos propios y ajenos, tema que al igual que los problemas de adopción de la norma mercantil ha sido objeto de análisis por diversos autores⁵.

Como ya se ha mencionado, el derecho contable está siendo objeto de una importante reforma; las modificaciones realizadas persiguen la homogeneidad y comparabilidad de la información financiera en el marco de las nuevas exigencias contables, siendo uno de sus principales frutos el nuevo plan general contable y el de pequeñas y medianas empresas. Además, se ha venido exigiendo una modificación de sus desarrollos reglamentarios, entre otros, de las normas especiales por razón del sujeto contable, y en lo que toca a este trabajo en particular, la relativa a las sociedades cooperativas. En este sentido, hay que destacar la muy reciente aprobación de la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas que moderniza la

⁵ En este sentido pueden verse entre otros los trabajos de Bel y Fernández (2002); el de Gómez Aparicio (2003); Juliá y Cubedo (2003); Maside (2000)

normativa específica anterior -Orden ECO/3614/2003- adaptándola al nuevo marco conceptual de referencia.

Uno de los aspectos más destacados de la nueva normativa específica, es el importante cambio en la calificación contable de las fuentes de financiación de las empresas y por tanto de su situación patrimonial que la nueva normativa contable general ya había introducido. Este cambio en las cooperativas supone que una parte de las aportaciones de los socios y otros partícipes deban tratarse como pasivos en la medida en que no otorguen a la sociedad el derecho incondicional a rehusar su reembolso.

Con el ánimo que estas sociedades no viesen reducidos sus fondos propios al mínimo, la disposición adicional 4ª de la Ley 16/2007, de 4 de julio, modificó la Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas, permitiendo a la asamblea de las cooperativas modificar los estatutos para otorgar al consejo rector la facultad de rehusar el reembolso de las aportaciones de los socios, con lo que las aportaciones se calificarían contablemente como patrimonio neto. Sin embargo este hecho no ha tenido hasta hace muy poco gran relevancia entre las cooperativas no financieras debido a que estas no han aplicado la delimitación entre patrimonio neto y pasivo recogida en el Plan General de Contabilidad, ya que al aprobarse este último se incluyó una disposición transitoria según la cual los criterios recogidos en el Plan General de Contabilidad para distinguir entre patrimonio neto y pasivo financiero, se empezarían a aplicar en las cooperativas no financieras a partir del 31 de diciembre de 2010 (Albiñana y Suarez, 2011: 2).

Este y otros aspectos son objeto de tratamiento en la regulación específica de las cooperativas, Orden que se estructura en trece normas cuyo contenido se recoge muy someramente a continuación⁶.

En la norma primera se delimita el patrimonio neto, detallando en la misma las partidas que lo integran.

La norma segunda desarrolla el concepto de capital social cooperativo, su calificación y valoración ya sea como fondos propios, instrumento financiero compuesto o pasivo

⁶ En Villarroya (2011) se efectúa un análisis de las normas de esta Orden.

financiero, así como el tratamiento contable de la remuneración que lleva aparejada la aportación al capital social.

Respecto a la calificación de las aportaciones, tendrán la consideración de patrimonio neto en la medida que otorguen a la sociedad el derecho incondicional a rehusar su reembolso y además no lleve aparejada una remuneración obligatoria, es decir, que sean discrecionales para el consejo rector. Se considerará instrumento financiero compuesto en la medida que incluyan un componente de patrimonio neto y uno de pasivo; si no hay componente de patrimonio neto se calificará como un pasivo financiero en su totalidad, en particular cuando el socio no tenga derecho al retorno, y su aportación y remuneración sean exigibles.

Dicha calificación se realiza en consonancia con el contenido del propio plan general de contabilidad, que recoge que los instrumentos financieros emitidos, incurridos o asumidos, se clasificarán como pasivos financieros en su totalidad o en una de sus partes siempre que de acuerdo con su realidad económica supongan para la empresa una obligación contractual, directa o indirecta, de entregar efectivo u otro activo financiero, o de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables, como que otorgue al tenedor el derecho a recibir una remuneración predeterminada siempre que haya beneficios distribuibles, o el derecho a exigir al emisor su rescate en una fecha y por un importe determinado o determinable.

La valoración del capital se realizará teniendo en cuenta su clasificación. Si tiene la consideración de fondos propios se valorará en el importe de las aportaciones suscritas, minorado en la parte de capital no exigido; por su parte, los gastos de emisión que les correspondan minorarán la partida de reservas. Si es un pasivo, la valoración inicial será el importe desembolsado o exigido de la aportación de los socios; en este caso, los gastos de emisión se registrarán en pérdidas y ganancias. La valoración posterior se efectuará a coste, incrementado en los intereses que se vayan devengando. Si se trata de un instrumento financiero compuesto, se valorará en su conjunto como un pasivo financiero, de manera similar a la prevista para los pasivos anteriores.

Con relación al retorno cooperativo y con carácter general, el derecho del socio al retorno cooperativo se efectúa, en función de la actividad cooperativizada salvo que venga predeterminado por los estatutos y tendrá la calificación de fondos propios en la medida que

puede identificarse, desde un punto de vista económico, como un componente del instrumento financiero cuyo pago puede ser evitado. Cuando las aportaciones se hayan calificado como fondos propios, la remuneración tendrá la consideración de una distribución de resultados; si las aportaciones son un pasivo financiero y la remuneración es obligatoria, será un gasto de pérdidas y ganancias, pero si es discrecional, tendrá la consideración de una distribución de resultados.

Por último recoge esta norma segunda el tratamiento contable dado a las reducciones de capital. En este sentido, recoge la norma que la reducción del capital social se corresponde con la reducción de dicho concepto como consecuencia del reembolso de las aportaciones de los socios que causen baja, del reembolso de aportaciones a socios o partícipes por acuerdo de la asamblea general, de la imputación de pérdidas y de otras causas, de acuerdo con lo dispuesto por la ley.

Respecto de la reducción por causa de baja del socio, desde el momento que adquiera firmeza el acuerdo de reducción derivado del reembolso, las partidas de fondos propios involucradas (el capital y en su caso las reservas repartibles) se calificarán como deudas; si lo que se reembolsa son las aportaciones al capital que previamente formaban parte de los fondos propios pero que por sus condiciones y a raíz de la actual normativa han sido calificadas como deuda, su importe se mantendrá como pasivo financiero, reclasificándose en la cuenta apropiada.

Las deducciones que pudieran efectuarse de los importes a reembolsar a los socios que causan baja como consecuencia de las pérdidas imputadas e imputables se contabilizarán en reservas, pero en las deducciones que procedan de baja no justificada se distinguirán las efectuadas sobre fondos propios, que se llevarán como reservas, de las efectuadas sobre pasivos financieros que tendrán la consideración de ingreso financiero, los porcentajes y otras condiciones aplicables dependerán de la normativa autonómica que les corresponda.

La norma tercera trata de otras aportaciones de los socios no reintegrables. Serán calificadas como fondos propios en la medida en que no sean reintegrables y no constituyan contraprestación o retribución de los bienes o servicios prestados por las cooperativas a sus socios. Se recogerán dentro del epígrafe de *reservas* cuando se refieran a las cuotas de ingreso o aportaciones destinadas a aumentar los fondos de reserva y en el caso de *otras aportaciones*

de los socios cuando tengan la finalidad de compensar pérdidas.

La norma cuarta recoge los aspectos contables de los fondos de reserva específicos de las cooperativas y su tratamiento contable, en particular el *Fondo de Reserva Obligatorio*, fondo generalmente de carácter irreplicable que se nutre fundamentalmente de unos porcentajes de los excedentes positivos que tienen la consideración de aplicación del resultado, además en este fondo se incluyen algunas de las deducciones practicadas al importe de los reembolsos de los socios que causan baja, así como las cuotas de ingreso de nuevos socios. Respecto de su reintegro, solo en el caso de que en alguna ley cooperativa autonómica se permita su reparto parcial (en las Comunidades Autónomas de Andalucía y Murcia el fondo es parcialmente repartible), el importe repartible tendrá la consideración de pasivo, y de gasto la dotación obligatoria al mismo, teniendo la consideración de aplicación del resultado la dotación no obligatoria.

Otro fondo de los incluidos en esta norma es el *Fondo de reembolso o actualización*, que constituye una partida generada por la sociedad cooperativa destinada a incrementar el valor de las aportaciones que se restituyan en el futuro en los términos previstos por la ley, es decir, para permitir la actualización de las aportaciones al capital social con el fin exclusivo de corregir los efectos de la inflación. Su calificación como fondos propios o pasivo dependerá de si es o no exigible y su dotación será, de manera similar a lo visto para el Fondo de Reserva Obligatorio, una aplicación del resultado si es discrecional o cuando el fondo no es exigible, y de gasto, si la dotación es obligatoria y el fondo es exigible.

También se regula en esta norma el *Fondo de Reserva Voluntario*, que constituye un fondo que se destina a la consolidación, desarrollo y garantía de la cooperativa, por regla general se identifica con una partida de fondos propios y al igual que se comentaba para los casos anteriores, cuando es parcialmente repartible y reúne la definición de pasivo financiero, vendrá calificada como tal. Al igual que los fondos de reserva analizados, su dotación tiene carácter de aplicación de resultado, salvo que sea obligatoria y el fondo exigible, en este caso tendrá la consideración de gasto.

La norma quinta regula los *fondos subordinados* con vencimiento en la liquidación de la cooperativa. Se definen estos fondos como participaciones emitidas por la cooperativa suscritas por terceros o socios y destinadas a su financiación, cuyo vencimiento no tendrá

lugar hasta la aprobación de la liquidación de la cooperativa. Serán considerados fondos propios si únicamente existe la obligación de reembolso en el caso de liquidación y no llevan aparejado el pago de una remuneración obligatoria por parte de la cooperativa, asimilándolos al capital social calificado como fondos propios, ya que al igual que este, tiene la función de financiación permanente y un lugar subordinado en la prelación de cobro en el caso de liquidación. Si no se cumplen con las condiciones descritas, tendrá la consideración de pasivo financiero. Su remuneración se efectuará en función de su calificación como fondos propios o pasivo financiero, de la misma manera a la vista para el capital social.

La norma sexta trata sobre el *fondo de educación, formación y promoción* y otras contribuciones obligatorias similares y su tratamiento como pasivo –en concreto como una provisión-, teniendo su dotación carácter de gasto que se registrará y figurará en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La norma séptima establece que a efectos de la determinación del resultado de las sociedades cooperativas, se aplicarán los criterios del plan general de contabilidad sin perjuicio de las reglas especiales recogidas en estas normas.

En las siguientes normas, desde la octava hasta la décima, se hace referencia al registro contable de ingresos y gastos, estableciendo un tratamiento contable específico para los casos en los que los socios son suministradores de bienes o servicios o clientes de la cooperativa y también cuando los precios se fijan en función de unas circunstancias futuras. En concreto la valoración de las adquisiciones de bienes o servicios distintos del trabajo a los socios para la gestión cooperativa se hará a precio de adquisición, mientras que la adquisición de servicios de trabajo se realizará por el precio de adquisición que corresponda al servicio prestado. Por su parte, los ingresos consecuencia de operaciones con los socios, que se definen como las aportaciones que constituyan la contraprestación efectuada por los socios a cambio de la entrega de bienes o prestaciones de servicios cooperativizados, presentes o futuros, se entienden realizados en términos de compensación de costes.

La norma undécima trata sobre la distribución de resultados. La norma duodécima regula los aspectos generales de registro del gasto por impuesto sobre el beneficio que grava el resultado cooperativo y el extracooperativo. Y por último, la norma decimotercera hace referencia a las Cuentas Anuales de las Cooperativas, que proporcionarán información

adicional y específica en los modelos de cuentas.

La aplicación de esta normativa provocará previsiblemente que parte de los hasta ahora considerados fondos propios de las cooperativas, ya obligatoriamente a partir de este año pasarán a formar parte de los pasivos exigibles, si bien solo desde el punto de vista contable pues como se recoge en la disposición adicional única de la mencionada Orden, la anterior normativa no afectará a la calificación del capital social a los efectos regulados en la Ley de cooperativas que resulte de aplicación, los estatutos, ni la legislación mercantil en general, siendo independiente de su clasificación contable como deuda o fondos propios.

2.3. Aspectos generales en la valoración de los activos, pasivos, patrimonio neto y de los gastos e ingresos en la normativa contable general⁷

Se recoge en este punto una breve descripción de la valoración de los activos pasivos y patrimonio neto, así como de los ingresos y gastos del plan general contable resaltando las principales grandes diferencias en la valoración de las masas patrimoniales respecto de la norma contable anterior, teniendo claro que no se persigue recoger las diferencias entre las nuevas formas de valoración y las del Plan General contable de 1990⁸ sino solo las variaciones globales muy genéricas que en las distintas masas patrimoniales podrían producirse.

Un primer aspecto a tener en cuenta es que como recogen Iturrioz y Martín (2008: 108), las cuentas anuales individuales de las mayoría de las sociedades cooperativas, dada su reducida dimensión, se registrarán por los criterios simplificados establecidos en el nuevo plan general contable para pequeñas y medianas empresas, así como para microempresas, con las adaptaciones sectoriales que les sean aplicables.

2.3.1. Valoración de los activos

Los bienes se valorarán inicialmente, a precio de adquisición, cuando se adquieren a terceros; por su coste de producción, si se fabrican por la propia sociedad o por encargo; a

⁷ Un análisis detallado de las transacciones según la nueva normativa contable pueden verse entre otros manuales en Memento Práctico Contable (coordinadora Niño Amo, 2009)

⁸ En Iturrioz y Martín (2008) se puede observar un análisis más exhaustivo de dichas diferencias.

valor razonable, si se adquiere por adquisición lucrativa, o cuando se adquieren mediante permuta, a valor razonable del activo entregado o por el valor neto contable, en función del tipo de la calificación de la permuta.

Para su valoración posterior se tendrá en cuenta el posible deterioro que los bienes hayan podido sufrir, y en su caso si se trata de bienes amortizables, las amortizaciones sufridas hasta el momento de presentar la información contable.

En los créditos y otros activos financieros, la valoración inicial más frecuente se realizará por su valor razonable, normalmente ajustado en los costes de transacción y en el caso de algunos créditos que cumplan con una serie de requisitos, entre otros el de vencimiento a corto plazo, se valorarán a valor nominal. Estos criterios suelen ser cumplidos por una gran parte de los créditos comerciales. Por último, otras inversiones se valorarán por su coste, como por ejemplo las inversiones efectuadas en las participaciones en el capital de otras empresas.

La valoración posterior se efectuará por su valor razonable, por su coste amortizado, o por su coste, dependiendo del destino previsto para estos activos financieros. Si inicialmente se valoró a valor nominal, mantendrá dicho valor hasta su cancelación.

Además, se tendrá en cuenta el deterioro que hubieran podido sufrir los activos financieros que provocará una disminución de su valor.

Con relación a la normativa contable anterior, destacar la posibilidad de valorar algunas partidas del activo por su valor razonable lo que podría conllevar un aumento en el valor de los activos y consecuentemente del valor del patrimonio neto, ya sea directamente o a través de los resultados de pérdidas y ganancias.

2.3.2. Valoración de los pasivos

Los pasivos financieros se valorarán inicialmente y de forma general por su valor razonable, normalmente ajustado en los costes de transacción y en el caso de algunos débitos que cumplan con una serie de requisitos, entre otros el de vencimiento a corto plazo, se valorarán a valor nominal, al igual que sucede con los créditos, dichas condiciones suelen ser cumplidas por una gran parte de los débitos comerciales.

La valoración posterior se efectuará normalmente por su coste amortizado o por su valor razonable, dependiendo del destino previsto para estos pasivos financieros. Si su valoración inicial se hizo por su valor nominal, se mantendrá dicho valor hasta su cancelación.

Por su parte, las provisiones se valorarán por el valor actual del importe estimado de la obligación a la que hacen referencia; en su valoración posterior se tendrá en cuenta la actualización de su valor.

La principal variación de los pasivos es debida respecto a la anterior norma contable (al margen del posible traspaso de patrimonio neto) a la valoración a valor razonable en lugar de valor de reembolso de los pasivos, si bien la disminución provocada por esta nueva forma de valoración se verá mas o menos compensada por la desaparición de los gastos a distribuir correspondientes a estos pasivos. Otra variación podría derivarse de la desaparición de algunas provisiones gracias a la pérdida de preponderancia del principio de prudencia, así como al distinto tratamiento dado al registro y valoración de otras provisiones en la antigua y la nueva normativa contable.

2.3.3. Valoración del patrimonio neto

El Plan General de Contabilidad define el patrimonio neto indicando que es la parte residual de los activos, una vez deducidos los pasivos, incluyendo los resultados acumulados y las aportaciones realizadas por los socios que no tengan la consideración de pasivos.

Como se ha puesto de manifiesto en páginas anteriores, es este último punto -la no consideración de las algunas aportaciones como patrimonio neto- el de mayor relevancia en la mencionada Orden EHA/3360/2010.

Además de las normas ya mencionadas sobre valoración y calificación del capital, las reservas, los excedentes,..., que constituirán los fondos propios cuando tengan la consideración de partidas de patrimonio neto, hay otras partidas en el patrimonio neto, que no son fondos propios. Las mismas provienen de algunos resultados directamente imputados en el patrimonio neto, como es el caso de las subvenciones, donaciones y legados de capital recibidos y los ajustes en algunas partidas valoradas a valor razonables con cambios en el

patrimonio neto. Estas partidas no formarán parte de los fondos propios hasta que la norma contable indique que se cumplen las condiciones para que pasen a formar parte del resultado del ejercicio, y por lo tanto del excedente.

2.3.4. Ingresos y gastos

Se reconocerán como ingresos los incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones de los socios, a las que se ha hecho referencia al hablar del patrimonio neto.

Por otra parte, se reconocerán como gastos, los decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios en su condición de tales.

Los cambios en los resultados respecto de la norma anterior son muy numerosos, además de los derivados de la nueva valoración aplicable a los activos, pasivos y patrimonio neto, hay que destacar en las grandes sociedades la diferenciación entre el resultado de pérdidas y ganancias y el resultado directamente imputado en el patrimonio neto. La información sobre unos y otros resultados, como ya se ha hecho mención se recoge en la cuenta de pérdidas y ganancias, en el estado de ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio, a las que hay que añadir la información de las notas que sobre estas partidas recoja la memoria.

3. REGULACIÓN PENAL DE LA RESPONSABILIDAD

3.1. Introducción

Se podría definir el delito como toda conducta que el legislador sanciona con una pena, en función de sus elementos podría definirse como la acción u omisión típica, antijurídica, culpable y punible, debiendo cumplirse todas y cada una de estas cuatro categorías.

1º Con respecto al primer elemento, tipicidad, la conducta penada debe venir tipificada

o descrita en una ley penal, es decir, las acciones u omisiones deberán estar previstas en la Ley Penal. La tipicidad es el punto de partida pues solo el hecho descrito en el tipo penal puede servir de base a valoraciones posteriores.

Existen tres elementos que están siempre presentes en la composición de todos los tipos: el bien jurídico protegido, que es el valor que la Ley quiere proteger de las acciones que puedan dañarlo, directamente relacionado con el, tenemos al sujeto pasivo del delito, que es el titular del interés jurídicamente protegido, atacado por el delito. El sujeto activo, que es quien realiza la acción o el comportamiento descrito en la ley. Y la conducta típica o injusto típico, que son aquellas acciones antijurídicas subsumibles como típicas en el supuesto de hecho de una norma penal y delimitan el comportamiento típicamente relevante sobre el que ha de recaer el juicio de antijuridicidad.

2º La acción u omisión antijurídica hace referencia al comportamiento contrario a derecho. Su esencia es la ofensa a un bien jurídico protegido por la norma, que se infringe con la realización de la acción o mediante una omisión.

Como recoge Mir Puig (1996: 128), para que una conducta antijurídica constituya delito es preciso que sea penalmente típica, es decir, que se ajuste a alguna de las figuras de delito previstas.

3º Culpable. Una vez comprobado que el hecho es típico, en primer lugar y antijurídico en segundo lugar, hay que ver si el autor de ese hecho es o no culpable, es decir, si posee las condiciones mínimas indispensables para atribuirle ese hecho y hacerle penalmente responsable del mismo.

En este sentido recoge Zugaldía (2010) que el carácter delictivo del hecho ilícito exige comprobar en tercer lugar que ha sido realizado por un autor culpable. Para darse la culpabilidad el autor ha podido comportarse con arreglo a Derecho y no lo ha hecho, además ha tenido capacidad para comprender la ilicitud del hecho y para actuar con arreglo a esa comprensión, esto es, para adecuar su comportamiento a dicha comprensión.

Se distinguen los delitos dolosos, que se trata de comportamientos voluntariamente realizados con conocimiento de estar lesionando un bien jurídico o del peligro concreto de su lesión, de los delitos imprudentes, en los que la conducta es voluntaria pero el autor no es

consciente de la lesión o puesta en peligro del bien jurídico protegido. (Ramos, 2010: 206-207)

4º Punible. Además de lo anterior, el propio Código Penal debe establecer una pena que castigue la conducta descrita en el precepto.

3.2. La Reforma del Código Penal de 2010: la responsabilidad de la persona jurídica

El 23 de diciembre pasado ha entrado en vigor una nueva reforma del Código Penal aprobada por Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio (BOE 23- VI- 2010). Esta modificación obedece entre otras, a la necesidad de articular un instrumento normativo con el propósito de combatir adecuadamente "todas las formas de criminalidad organizada", y responde asimismo a los compromisos derivados de instrumentos internacionales de aproximación de las legislaciones nacionales y de cooperación policial y judicial asumidos por los Estados miembros de la Unión Europea en la lucha contra la llamada delincuencia organizada transfronteriza, tanto en materia de prevención, como de represión penal.

Aunque esta lucha sea un aspecto importante de esta reforma, hay que resaltar otro punto también de gran transcendencia al suponer una revolución en nuestro sistema jurídico, es la incorporación de la responsabilidad penal de la persona jurídica en algunos supuestos en los que hasta ahora sólo las personas físicas podían ser responsables penalmente de los delitos. En este sentido y como se recoge en el punto VII del preámbulo, en esta Ley Orgánica de reforma se regula de manera pormenorizada la responsabilidad penal de las personas jurídicas, si bien dicha responsabilidad solo podrá ser declarada en aquellos supuestos donde expresamente se prevea.

Antes de entrar en vigor la presente reforma, los administradores de hecho y de derecho de las sociedades podían incurrir en todos los tipos penales previstos en la nueva normativa, en unos casos directamente, como en la mayoría de los delitos societarios, ya que en los mismos aparecía recogida expresamente tal posibilidad, pero en otros, como los delitos de insolvencia punible o los delitos contra la Hacienda Pública, era la persona jurídica la autora de las conductas punibles. Eran estos delitos los que provocaban uno de los problemas más arduos con que tuvo que enfrentarse el derecho penal económico moderno, el de responsabilizar criminalmente a las personas jurídicas ante la imposibilidad de aplicación del

principio de culpabilidad. La solución vino de la mano de una reforma previa a la de 1995, la de 1983⁹, que introdujo en el anterior Código Penal el artículo 15 bis que recogía la fórmula “actuar en nombre de otro” permitiendo la atribución de la cualidad de autor, a quien conforme a la redacción del tipo legal no lo era. Esto no quiere decir que dicha persona tuviera que ser automáticamente considerada responsable del delito, sino que se les podía exigir responsabilidad en la medida que se probase quién o quiénes, de entre los que actuaban en nombre o representación de la persona jurídica, habían realizado objetiva y subjetivamente los elementos del tipo delictivo. (Muñoz Conde, 1999: 95 y 96).

En la gran reforma de 1995 se derogó el artículo 15 bis y se plasmó su contenido en el artículo 31 del Código Penal que recoge que:

“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 personalmente, 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”.

En opinión de Garreta (1997: 349-350), este artículo 31 no recoge una ampliación del concepto de autor, sino únicamente una solución legal aplicable a un determinado grupo de tipos que sustentan delitos especiales, que son precisamente aquéllos que no puede cometer cualquier persona. No se producía una alteración de las reglas de responsabilidad penal, sino que tan sólo se buscaba eliminar las lagunas de impunidad que se generarían de aplicar las reglas generales de la participación y la tipicidad.

Hay que matizar que en el caso de que existiese una decisión social colegiada de carácter delictivo, no podrá atribuirse responsabilidad a todos los miembros del órgano, sino que será preciso delimitar la aportación material de cada miembro a la conducta constitutiva del injusto

⁹ Como afirma Moya (2007: 17), a partir de la indicada reforma del año 1983, la jurisprudencia empezó a admitir que los administradores y apoderados de las sociedades respondieran penalmente por actuaciones delictivas realizadas por la sociedad, si concurrían las circunstancias siguientes, las cuales se mantienen en el Código Penal de 1995:

- Que fuera autor, cómplice o encubridor de la acción u omisión presuntamente delictiva.
- Que dicha acción u omisión emane de una resolución adoptada en el seno de un órgano de administración colectivo y vote favorablemente la adopción de ese acuerdo, presuntamente delictivo.
- Que exista voluntad de realizar tal acción u omisión delictiva, si bien hay que tener en cuenta que en determinados supuestos basta con que se haya cometido simple negligencia, impericia probada o imprudencia.

penal, para poder ponderar así el grado de responsabilidad de forma individualizada. De exigirse responsabilidad a todos los administradores de la sociedad, con independencia de quiénes hayan participado efectivamente en la comisión del delito, se estaría violentando gravemente el principio de personalidad de la pena o sanción¹⁰.

Lo que si amplía según Moya (2007: 17), es el ámbito de responsabilidad penal por actividades cometidas por las sociedades y otras formas jurídicas colectivas, ya que con esta modificación no solo pueden ser penalmente responsables los administradores u órgano de administración, sino también aquellas personas en las que parezca que estas son sus funciones habituales, aunque no tengan formalmente inscrito dicho cargo en el Registro Mercantil y carezcan de poderes de representación formalmente concedidos, los llamados administradores de hecho.

En definitiva, hasta ahora en el ámbito de las empresas resultaba habitual la responsabilidad penal directa, o indirecta mediante el artículo 31, de los administradores de hecho o de derecho, por los delitos cometidos en el actuar de la empresa, pero no podía ser la sociedad responsable penal de ningún delito; con la entrada en vigor de esta reforma de 2010, también la sociedad es susceptible de ser condenada en los supuestos previstos en la misma.

Esta importante novedad supone el abandono de uno de los principios históricos de nuestro sistema jurídico: “*societas delinquere non potest*” o lo que es lo mismo, una sociedad no puede delinquir, pero sin que este hecho suponga que los administradores o representantes legales pierdan tal posibilidad. En concreto, en los apartados 1 y 2 del art. 31 bis es donde se recoge esta posibilidad, al establecerse que:

1. En los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su provecho, por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho.

En los mismos supuestos, las personas jurídicas serán también penalmente responsables de los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas

¹⁰ En este sentido a este afirma Mata (1995), que en principio cabría atribuir responsabilidad penal a quienes hayan respaldado la decisión, excluyendo a quienes se han opuesto o a quienes han estado ausentes, pero quienes en la reunión del órgano mostrasen una oposición formal al acuerdo, pero su conducta material indica lo contrario, pudieran no verse liberados de responsabilidad.

en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control atendidas las concretas circunstancias del caso.

2. La responsabilidad penal de las personas jurídicas será exigible siempre que se constate la comisión de un delito que haya tenido que cometerse por quien ostente los cargos o funciones aludidas en el apartado anterior, aun cuando la concreta persona física no haya sido individualizada o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella

En esta modificación se regula la responsabilidad penal de las personas jurídicas estableciendo una doble vía: en primer lugar por la imputación directa de aquellos delitos cometidos en nombre de la sociedad o por su cuenta y en su provecho, por las personas que tienen poder de representación en las mismas -lo que permite condenar a una sociedad por los delitos que en su nombre y beneficio realicen sus representantes legales o administradores de hecho o de derecho; en segundo lugar, una imputación indirecta derivada de aquellas infracciones favorecidas en las sociedades al no haber ejercido la persona jurídica el debido control sobre sus empleados. Ello posibilita la imputación de responsabilidad penal a la empresa por los delitos que hayan cometido sus empleados en el ejercicio de sus actividades en la empresa, en nombre o por cuenta de ésta y en su provecho, por falta de control.

En cualquier caso, no podemos olvidar que la posibilidad de responsabilidad de la sociedad es autónoma, complementaria e independiente de la de los administradores, pudiéndose añadir a esta, ya que como se recoge en el apartado 2, podrá declararse la responsabilidad penal de la persona jurídica con independencia de la responsabilidad penal que se pueda o no individualizar en la persona física.

Para evitar que su efectividad pueda quedar burlada mediante operaciones societarias o dispositivos de fraude, recogen Valdemoros y Grandal (2011: 5) que se ha previsto que la responsabilidad penal será transmisible en los casos de transformación, fusión y absorción y también en los de disolución encubierta; entendiéndose por ésta la creación de entidades que continúen la actividad de la condenada y asuman o aprovechen de todos o la mayor parte de los clientes, proveedores y empleados.

Quedaría todavía por mencionar que en esta reforma, el Código Penal sólo reconoce la responsabilidad penal de las entidades cuyo régimen jurídico sea de derecho privado. Las personas jurídicas de derecho público, así como el Estado, las Administraciones y las

entidades públicas están expresamente excluidas. Tampoco se puede imputar responsabilidad penal a los partidos políticos, ni a los sindicatos ni a determinadas Sociedades mercantiles Estatales, que quedan excluidos de esta regulación como se recoge en el apartado 5 de este artículo 31 bis.

Aunque esta reforma, en lo que se refiere a la responsabilidad de la persona jurídica, está siendo objeto de alabanzas, también es objeto de críticas, al limitarse a los supuestos previstos expresamente en la reforma.¹¹

Otro aspecto a destacar de la reforma del Código penal, relacionado con los delitos “contables” objeto de estudio en este trabajo pero al margen de la responsabilidad de la persona jurídica, es que se ha legislado un nuevo delito dentro de los delitos relativos al mercado y a los consumidores, el llamado delito de falsedad en la inversión en los mercados de valores, en el que el legislador ha pretendido castigar la estafa realizada en la emisión de valores dentro de los mercados de valores.

3.3. Análisis de los principales delitos relacionados con la contabilidad

Este apartado se destina al estudio de los cuatro delitos en los que la contabilidad juega un papel relevante: dentro de los delitos societarios: “el falseamiento de las Cuentas Anuales y demás informaciones económicas de las sociedades”, en segundo lugar el denominado “delito de falsedad en la inversión en los mercados de valores”, nuevo delito surgido con la reciente reforma del Código penal; a continuación “el delito de falsedad contable en los procesos concursales” que se incluye dentro de las insolvencias fraudulentas, y por último, dentro de los delitos contra las Administraciones Públicas, “el delito contable tributario”.

¹¹ En este sentido se manifiesta Ruiz de Infante (2010), que afirma que las lagunas legislativas permanecen para los delitos societarios que han quedado al margen de la modificación penal. En el contexto histórico y social de la reforma, teniendo presente la situación de crisis económica que nos acucia, se echa de menos una mayor definición del legislador en los delitos societarios... Esta novedad podría haberse abierto a la ejecución de todo tipo de delitos, con lo que la ejecución de las penas y responsabilidades económicas resultaría más efectiva no sólo a favor de la Administración sino en provecho de todos los ciudadanos. De igual manera que se prevén en la nueva reforma nuevas medidas sobre las sociedades, no existe más posibilidad de sanción del administrador en los delitos societarios que la tradicional inhabilitación especial, lo que sin duda permite y seguirá permitiendo que el administrador lo siga siendo de hecho en otras empresas, y siga utilizando administradores de paja y testaferros para mantener actividades ilícitas en perjuicio de socios minoritarios.

3.3.1. Delitos societarios: Falsedades en la información social (artículo 290)

Antes de centrarnos en el análisis de este artículo, conviene aclarar la definición de sociedad, así como la distinción de sociedad constituida y en formación; a las que se hace referencia en este grupo de delitos societarios y por tanto también el de falsedades en la información social.

Se recoge dentro del propio Código Penal (en su artículo 297) lo que se entiende por sociedad a los efectos penales para este grupo de delitos societarios cuando dice que:

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

Se pretende delimitar el ámbito de aplicación de forma amplia, de tal manera que extienda su cobertura a cualquier tipo de entidad, en cualquier caso, al mencionar expresamente las sociedades cooperativas, queda claro que se incluyen en estos delitos¹².

Respecto de la definición y delimitación entre sociedad constituida y en formación debe entenderse por sociedades constituidas, tanto las asociaciones como las sociedades, etc., ya inscritas en el registro correspondiente, mientras que la sociedad “en formación” abarca todo el período de tiempo en que tiene lugar el proceso fundacional y que va desde el momento de celebración del contrato hasta el de inscripción en el Registro correspondiente, en nuestro caso en el registro de cooperativas, también podrían incluirse las sociedades que nacen sin voluntad de inscripción o sociedades de hecho.

Sanciona este artículo de falsedades en la información social (artículo 290) a:

“los administradores de hecho o de derecho, de una sociedad constituida o en formación, que

¹² En opinión de Moya (2007: 192) dentro del concepto de sociedad deben entenderse no sólo las entidades jurídicas denominadas genéricamente “sociedades”, sino las demás entidades que desarrollan una actividad y que generan una serie de derechos y obligaciones económicas y jurídicas. A juicio de Bajo y Bacigalupo (2010: 617-618), la idea central es la de participación de modo permanente en el mercado, siendo esta la exigencia última del precepto y alrededor de la cual deben rotar todas las interpretaciones, de tal modo que pueden quedar excluidas del precepto sociedades mercantiles que no participen de modo permanente en el mercado y, de contrario, quedar abarcadas otras entidades, sociedades civiles, asociaciones e incluso ente sin personalidad jurídica por participar de modo permanente en el mercado.

falsearen las Cuentas Anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios o a un tercero”.

Existen distintas posturas respecto al bien jurídico protegido en este delito, si bien la doctrina mayoritaria entiende que nos encontramos ante un delito de falsedad documental¹³. Son sujetos pasivos de este delito la sociedad, los socios o cualquier tercero que pueda verse perjudicado con el falseamiento de las Cuentas Anuales.

Respecto del objeto material, se pretende proteger mediante este artículo la correcta elaboración de las Cuentas Anuales que deberán mostrar la imagen fiel de la situación patrimonial, financiera y de los resultados, así como cualquier otra información contable suministrada por la sociedad y que venga obligada por una norma. Por lo tanto, entre los documentos susceptibles de caer bajo el ámbito de aplicación de este artículo, estarían las Cuentas Anuales (balance de situación, cuenta de pérdidas y ganancias, memoria, estado de cambios en el patrimonio neto y, en su caso, el estado de flujos de efectivo), el Informe de Gestión, así como todos los informes que legalmente son exigidos a los administradores societarios ante la adopción de determinados acuerdos, además de aquéllos otros vinculados a la información sobre la composición del accionariado de la sociedad, etc.

La relevancia y la fiabilidad de estos documentos constituye uno de los presupuestos esenciales del funcionamiento de una sociedad y de la propia economía de mercado, debiendo mostrar la imagen fiel de la situación patrimonial, financiera y de los resultados¹⁴.

¹³ Sin ánimo ninguno de exhaustividad, se recogen a continuación alguna de las posturas existente: para Muñoz (2010: 541), es por un lado la confianza de los socios en que la documentación manejada por los administradores refleje la situación económica y jurídica de la sociedad y por otro, la confianza de los terceros, especialmente los acreedores que puedan relacionarse con la sociedad confiando en que los datos documentales reflejen exactamente su situación. Por su parte, recogen Bajo y Bacigalupo (2010: 658) que la doctrina mayoritaria entiende que nos encontramos ante un delito de falsedad documental y por tanto el bien jurídico protegido ha de cifrarse en la confianza en la veracidad de los datos publicados e imagen fiel de la empresa como garantía de una correcta gestión, revistiendo, por lo tanto, una naturaleza mixta individual y colectiva, de la que son titulares los accionistas y la comunidad, para estos autores el bien jurídico protegido es el derecho a obtener una información veraz. A juicio de Martínez-Buján (2007: 376) es indudable que en este delito se protege el patrimonio de la sociedad de los socios y de terceros... Lo que sí puede sostenerse es que esta norma contiene una figura pluriofensiva, en el sentido de que al lado del patrimonio, concurre la vulneración de un bien jurídico diferente, que no puede ser definido en rigor aludiendo al derecho de información o la veracidad e integridad de la información social.

¹⁴ En el apartado segundo relativo a las obligaciones contables, se hace una referencia genérica a las normas de registro y valoración a seguir para que las cuentas anuales de las sociedades cooperativas muestren la imagen fiel

La determinación de la imagen fiel no se puede hacer sin acudir a la normativa mercantil, en concreto la norma mercantil contable. La forma en que el legislador describe el deber de formular las cuentas anuales por los administradores permite además trazar los contornos de la conducta debida: las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados (Bajo y Bacigalupo, 2010: 660-661).

El comportamiento antijurídico puede presentarse de forma activa u omisiva. Activa, cuando se presente en la documentación datos distintos a los reales y omisiva, cuando evite reflejar los datos que proporcionen la información necesaria. El delito puede cometerse de muchas maneras, desde ofrecer datos falsos a consignar activos y pasivos que no existen, alterar datos que sean necesarios para obtener la Imagen Fiel, etc. En cualquier caso se trata de conductas destinadas a alterar o distorsionar, de manera decisiva y no accidental, la Imagen Fiel de la empresa. Proviene fundamentalmente en las cooperativas por la falta de seguimiento de las normas de registro y valoración mencionadas en el apartado segundo, pudiendo buscar repartir un excedente o pagar unos intereses a los socios cuando no tuvieran derecho al mismo por pérdidas, valorar por encima de su valor las aportaciones no monetarias efectuadas por alguno de los socios, obtener un crédito,...

Sujetos activos únicamente pueden serlo los administradores de hecho o de derecho de la sociedad, es decir los miembros del consejo rector en las cooperativas, lo que no quiere decir que cometan las falsedades sin el concurso de otras personas, como contables o también la intervención en las sociedades cooperativas, auditores, o incluso siendo inducidos por alguno de los socios.

Al no haberse tipificado expresamente la comisión imprudente, este delito solo puede ser ejecutado a título de dolo.

Únicamente estarán comprendidas en el radio de actuación del tipo las falsedades que eviten el conocimiento preciso de la situación de la sociedad y cuando el sujeto activo obre con ánimo para causar perjuicio económico a la sociedad, a los socios o a un tercero, es decir, no es necesario provocar un daño económico para que se dé el delito; bastará con que el

de la sociedad, lo que se obtiene mediante la aplicación sistemática y regular de los requisitos, principios y criterios contables, atendiendo a su realidad económica y no a su forma jurídica.

falseamiento resulte apto e idóneo para provocarlo.

Este es un delito típico de conducta falsaria, cuyo mayor exponente es la falsificación de las cuentas anuales de la sociedad.¹⁵

3.3.2. Delitos relativos al mercado y a los consumidores: Falsedad en la inversión en los mercados de valores (artículo 282 bis)¹⁶

Este artículo tiene su antecedente en el artículo 83 ter 1 de la Ley del Mercado de Valores que recoge que:

“toda persona o entidad que actúe o se relacione en el mercado de valores debe abstenerse de la preparación o realización de prácticas que falseen la libre formación de precios.”

A raíz de este artículo, se introduce este delito en el Código penal por el que se incrimina a los administradores de sociedades emisoras de valores negociados, que falseen las informaciones económico-financieras para intentar captar inversores u obtener créditos o préstamos, es decir, se castiga el falseamiento de balances e información de sociedades que cotizan en bolsa para producir engaño y de ese modo conseguir capital, inversiones, obtener créditos...

Se castiga en este nuevo artículo 282 bis a quienes:

“Como administradores de hecho o de derecho de una sociedad emisora de valores negociados en los mercados de valores, falsearan la información económico-financiera contenida en los folletos de emisión de cualesquiera instrumentos financieros o las informaciones que la sociedad debe publicar y difundir conforme a la legislación del mercado de valores sobre sus recursos, actividades y negocios presentes y futuros, con el propósito de captar inversores o depositantes, colocar cualquier tipo de activo financiero, u

¹⁵ En opinión de Moya (2007: 126), las características típicas de este delito son que la falsificación debe ser idónea para causar un perjuicio económico a la sociedad, o a sus socios o a terceros, no precisando que el perjuicio se materialice.

¹⁶ Al amparo de la Reforma del Código penal, se ha acuñado también este nuevo artículo 282 bis, que prevé como figura autónoma lo que se ha denominado como *fraude de inversores*, consistente en falsear, en el seno de una sociedad emisora de valores negociados en el mercado de valores, su información económico-financiera o la relativa a sus recursos, actividades y negocios presentes y futuros, con el propósito de captar inversores o depositantes, colocar cualquier tipo de activo financiero u obtener financiación por cualquier medio; imponiéndose mayor pena cuando a resultas de ello se haya perjudicado, efectivamente, al inversor, depositario o a quien haya financiado a la entidad emisora (Martínez y Arderiu, 2011).

obtener financiación por cualquier medio”.

El bien jurídico protegido por el legislador al incluir la represión de esta modalidad de estafa referida a las inversiones en instrumentos financieros recogidos por las reglas del mercado de valores, es la de tutelar el patrimonio del inversor particular que resulta lesionado, así como proteger las reglas de transparencia y libre concurrencia de los mercados financieros.

Se pretende por lo tanto proteger los intereses del inversor o depositante así como la necesaria transparencia en las operaciones financieras de manera que se asegure un correcto funcionamiento del mercado.

Sujetos pasivos de este delito lo son los inversores o depositantes que pudieran resultar lesionados

El objeto material en este delito son aquellos documentos tales como los folletos de emisión u otras informaciones destinadas al público y estipuladas en la legislación del mercado de valores con información económico-financiera, y que las sociedades emisoras de valores tengan la obligación de presentar¹⁷. En concreto, se pueden destacar los folletos base que las sociedades emisoras de valores deben elaborar conforme al Reglamento (CE) nº 809/2004 de la Comisión, de 29 de abril de 2004 (y los anexos que les correspondan), relativo a la aplicación de la Directiva 2003/71/CE del Parlamento Europeo y del Consejo en cuanto a

¹⁷ En este sentido, afirma Puente (2011: 2), se pretende castigar las falsedades que inciden en la presentación de la situación económica de una sociedad, en determinados documentos que van a ser objeto de publicidad en el momento en que la sociedad quiere proceder a la negociación de sus valores, concretamente para captar financiación por parte del público. El precepto se refiere, por una parte, a los folletos de emisión de instrumentos financieros y, por otra parte, a cualquier otro tipo de documento que deba publicarse con el objeto de obtener, por diferentes vías, cualquier tipo de financiación. Tales documentos han de proceder de sociedades que pueden participar en un mercado de valores; precisamente se trata de evitar la difusión de información falsa en el momento en que una sociedad de tales características decide captar inversores, y para ello hace públicos todos los aspectos económicos de la vida societaria, intentando atraer a posibles participantes en el capital social. Continúa la misma autora afirmando que en cualquier caso, la conducta ha de recaer sobre documentos que van a ser dirigidos al público en general, con la finalidad de captar eventuales financiadores; de este modo, quedarían al margen del tipo penal aquellas falsedades contenidas en documentos que no se van a hacer accesibles al público: por ejemplo, determinados documentos que han de dirigirse a la Comisión Nacional del Mercado de Valores en un momento previo a la difusión del folleto informativo relativo a la negociación de los valores; asimismo, tampoco deberían incluirse aquí los casos de falsedad dirigidos a la obtención de un crédito de una entidad financiera, puesto que en tales casos los documentos falsos irán dirigidos específicamente a la posible entidad financiadora, no al público en general.

la información contenida en los folletos así como el formato, incorporación por referencia, publicación de dichos folletos y difusión de publicidad.

La conducta típica consiste en falsear la información económico financiera contenida en los folletos de emisión de cualesquiera instrumentos financieros, o la informaciones que la sociedad debe publicar y difundir conforme a la legislación del mercado de valores sobre sus recursos, actividades y negocios presentes y futuros, con el propósito de captar inversores o depositantes, colocar cualquier tipo de activo financiero u obtener financiación por cualquier medio.

Al igual que en el artículo 290 ya comentado, son sujetos activos únicamente los administradores de hecho o de derecho de la sociedad, es decir en el caso de las sociedades Cooperativas los miembros del consejo rector, pero no de cualquier sociedad cooperativa sino de aquella que emita valores negociados en los mercados de valores si bien esta circunstancia no es muy frecuente dado el habitual pequeño tamaño de nuestras sociedades cooperativas.

Al no haberse tipificado expresamente la comisión imprudente, este delito solo puede ser ejecutado a título de dolo ya que el falseamiento tiene como propósito obtener financiación por cualquier medio.

No es necesario provocar un daño económico para que se dé el delito; bastará con que el falseamiento resulte apto e idóneo para provocarlo, de hecho si existe perjuicio efectivo conllevará un aumento de la pena.

Respecto de su posible concurso de normas¹⁸ entre este artículo y el delito del artículo 290 de falsedades en la información social, podría plantearse esta situación siempre que la conducta falsaria hubiese sido ejecutada por uno de los sujetos enumerados en el artículo 290 de una sociedad emisora de valores y hubiese entrañado a la vez, una aptitud lesiva para causar el perjuicio económico a cualquiera de los sujetos pasivos mencionados. En este supuesto sería de aplicación la ley especial y por lo tanto este artículo 282 bis.

¹⁸ Se produce concurso de normas cuando en el Código Penal hay dos o más preceptos que pueden ser aplicables a un mismo hecho, teniendo los preceptos concurrentes el mismo núcleo típico fundamental. El concurso ideal de delitos se produce cuando con una acción se infringen varias disposiciones legales o varias veces la misma disposición.

3.3.3. La insolvencia punible: Falsedad contable en los procedimientos concursales (artículos 261 y 261 bis)

Podría definirse la insolvencia como el estado patrimonial del deudor que no puede cumplir puntualmente con sus obligaciones. En concreto en el delito de falsedad contable en los procesos concursales (artículo 261), se sanciona a quien:

“En procedimiento concursal presentare, a sabiendas, datos falsos relativos al estado contable, con el fin de lograr indebidamente la declaración de aquel”

Al igual que el resto de delitos de insolvencia punible, son normalmente cometidos en el ámbito empresarial por lo que la responsabilidad penal de la persona jurídica alcanza una relevancia especial. En este sentido el artículo 261 bis permite responsabilizar a la persona jurídica y hace referencia a las penas que se le podrían imponer:

“Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis, una persona jurídica sea responsable de los delitos comprendidos en este Capítulo”

El bien jurídico protegido para estos delitos de insolvencia punible se cifra, según el sector doctrinal mayoritario, en el derecho que posee el acreedor a satisfacer sus créditos en el patrimonio del deudor tras haberse producido un incumplimiento obligacional, para un sector más minoritario el objeto directo de protección radica en el correcto funcionamiento del propio procedimiento concursal¹⁹.

El sujeto pasivo de este delito son los acreedores de la entidad, los titulares del derecho de crédito que se verían perjudicados si se llegara a producir la pretendida declaración de insolvencia.

El objeto material está constituido por aquellos documentos de contenido económico-contable que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad y que van a ser utilizados en la calificación del concurso. En este sentido, recordar que la imagen fiel del

¹⁹ A juicio de Martínez Buján (2005: 36 y 37), el único bien jurídico directamente protegido viene representado por el derecho de crédito, cuestión distinta es que sentada esta afirmación básica, se agregue que con la incriminación de los delitos de insolvencia el legislador persigue tutelar mediatamente o indirectamente la economía crediticia como pieza fundamental del sistema socio-económico.

Por su parte, Nieto (2000: 154 y ss), afirma que la transparencia de la contabilidad resulta necesaria para el buen éxito del procedimiento concursal; si ésta no existe o está falseada resultará imposible reconstruir el activo y el pasivo del deudor y detectar las operaciones realizadas en fraude de acreedores.

patrimonio, de la situación financiera y de los resultados se logra mediante el cumplimiento de los principios, criterios y normas de valoración que le sean aplicables por lo que la contabilidad es un elemento clave, por tanto, si ha sido manipulada puede resultar imposible conocer la situación patrimonial, financiera y los resultados obtenidos en una empresa.

Respecto de la conducta típica, consiste en la presentación de datos falsos en el procedimiento concursal que sean relevantes para la declaración del concurso, es un acto preparatorio de conductas destinadas a modificar fraudulentamente el pasivo u ocultar documentalmente una distracción documental.²⁰

Es sujeto activo de este delito quien está obligado a presentar la información contable necesaria para la calificación de la insolvencia, y que persigue lograr indebidamente la declaración de insolvencia. Aunque la solicitud que puede ser realizada por el deudor y por el acreedor, la figura del sujeto activo se limita al deudor, puesto que este únicamente quien puede tener información sobre su estado contables.

Cuando la condición de deudor corresponde a una persona jurídica, hay que incluir en el concepto de deudor a los administradores y a los socios dado que todos están legitimados para solicitar la declaración de concurso. Además con la inclusión del artículo 261 bis del Código Penal, se incrimina también a la persona jurídica, permitiendo condenar tanto a los representantes y administradores como a la sociedad por la presentación de datos falsos para conseguir una declaración indebida, en nombre y beneficio de la sociedad.

Para Alemán (2010: 564), es un delito de presentación en juicio de datos falsos relativos al estado contable de la situación patrimonial del solicitante de la declaración de concurso, no se sanciona la falsa contabilidad, sino únicamente su presentación en los procedimientos concursales.

²⁰ En opinión de Martínez-Buján (2005: 130) se trata de una conducta inequívocamente falsaria, que debe ser llevada a cabo en el seno de un procedimiento concursal y que ha de ir encaminada a lograr indebidamente la declaración de aquel independientemente de si se logra o no la efectiva declaración de concurso, es decir, la consumación del delito de falsedad contable es independiente de la resolución judicial. Por otra parte se trata de una conducta de falsedad ideológica consistente en faltar a la verdad en la narración de los hechos cometida por un particular, cuya acción en sentido estricto radica en una presentación y cuyo objeto material se circunscribe a datos relativos al estado contable. Hay que resaltar que a diferencia de las restantes figuras enmarcadas en las insolvencias punibles, este delito no se construye realmente en torno a una situación de insolvencia y no requiere un acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones por parte del deudor.

Este artículo 261 contiene un delito doloso que no admite la ejecución por imprudencia.

Respecto de su posible concurso de normas entre este artículo y el delito del artículo 290 de falsedades en la información social, podría plantearse esta situación siempre que la conducta falsaria hubiese sido ejecutada por uno de los sujetos enumerados en el artículo 290 y hubiese entrañado a la vez, una aptitud lesiva para causar el perjuicio económico a un acreedor. En tal hipótesis habría que aplicar el de mayor pena (el 290) y que sería ley especial o ley consumidora o principal con respecto al artículo 261. (Martínez-Buján, 2005:399)

Con relación al artículo 260 que castiga a quien fuera declarado en concurso cuando la situación de crisis o insolvencia hubiera sido causada o agravada por el deudor, no existe concurso de normas, sino que se recoge la falsedad contable como un delito independiente ya que como recoge Muñoz, (2010: 472), más que una forma de causación o agravación de la insolvencia es una especie de obstaculización a la labor de clarificación de la situación económica del deudor, que es precisamente el objeto del procedimiento concursal y que solo se puede averiguar de un modo general a través de la presentación del estado de cuentas.

3.3.4. Delitos en el ámbito tributario: Delito contable-tributario (artículos 310 y 310 bis)

El delito contable (artículo 310) sanciona:

A quien estando obligado por Ley Tributaria a llevar contabilidad mercantil o 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 negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas o las 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 las letras c) y d) anteriores requiere 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 240.000€

por cada ejercicio económico.

Por su parte el artículo 310 bis permite responsabilizar a la persona jurídica y hace referencia a las penas que se le podrían imponer:

“Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis, una persona jurídica sea responsable de los delitos comprendidos en este Capítulo”

En numerosas ocasiones, la información contable o la contenida en otros libros o registros fiscales es un elemento clave en la determinación de algunos impuestos que se calculan mediante estimación directa. Con estos artículos 310 y 310 bis, lo que se ha venido persiguiendo es sancionar el incumplimiento de las obligaciones contables recogidas en las leyes tributarias que impida dicha determinación, sirviendo de complemento al delito de defraudación tributaria.

Al igual que en otros delitos la doctrina no es unánime y sostiene distintas opiniones, en este sentido, para unos autores es el Erario Público, para otros es el interés en la corrección contable que es compartido entre la Hacienda Pública y terceras personas particulares²¹.

La conducta típica consiste en el incumplimiento de las obligaciones contables, pero no es suficiente que estas obligaciones vengan recogidas en las leyes mercantiles, sino que ésta deberá venir definida en la Ley Tributaria, quedando claramente establecida la supremacía en este artículo de los aspectos fiscales respecto de los mercantiles. Si con el falseamiento de la contabilidad, la presentación de doble contabilidad,..., no se vulnera ninguna ley tributaria aun cuando se lesionen intereses particulares, no se comete este delito. Para su perfeccionamiento se requiere no sólo un resultado de perjuicio económico para la Administración Tributaria, sino que además deberá obtenerse mediante una actitud defraudatoria y desleal por parte del sujeto activo.

²¹ Esta última opinión es mantenida por Pérez Royo (1986: 202), el bien jurídico protegido es el mismo en los cuatro supuestos, el representado por el interés público a la llevanza de una contabilidad conforme a las leyes mercantiles que permita conocer la auténtica realidad de la empresa; para otros autores es la función tributaria como bien jurídico protegido. Representante de esta opinión es Ferré (1988: 57) para quien el bien jurídico tutelado es la Hacienda Pública en su aspecto dinámico, entendida como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público. Para Bajo y Bacigalupo (2010: 272) el bien jurídico directamente protegido es el mismo que el del delito fiscal: el patrimonio de las Haciendas públicas o Erario Público.

En relación con las modalidades de comisión se podrían realizar los siguientes comentarios:

Incumplimiento absoluto de la obligación contable. El problema con el que nos encontramos es el de la interpretación que hay que hacer del “incumplimiento absoluto de las obligaciones contables”. Normalmente, se recogerán los supuestos de falta absoluta de contabilidad, cuando además no fuere posible reconstruir de forma individualizada los datos necesarios para determinar la base imponible sin recurrir a la estimación indirecta. Realizando una interpretación formal, si el Código Penal exige el incumplimiento absoluto, significa que el delito únicamente puede cometerse si se comprueba la ausencia de toda contabilidad o registro fiscal; haciendo una interpretación material, existe incumplimiento absoluto si hay ausencia total de libros o éstos están en blanco, pero no cuando existe una contabilidad interna o privada que permita conocer la verdadera situación económica del sujeto pasivo y por tanto la base imponible correspondiente.

Llevanza de doble contabilidad. Se habla en este apartado de “contabilidades”, de manera que habrá que entender que el tipo queda reducido a la llevanza de libros contables, quedando fuera los registros de carácter exclusivamente fiscal que deben llevar profesionales y artistas no sujetos al régimen de contabilidad mercantil. Para estimar la concurrencia de contabilidades distintas deberán cumplirse dos identidades: una de actividad y otra de ejercicio económico, así como un elemento intencional, consistente en ocultar o simular la verdadera situación de la empresa.²²

Los delitos contables por faltas o errores en las anotaciones contables, -recogido en la letra c- y por anotaciones ficticias, -recogido en la letra d-, requieren además el cumplimiento de dos nuevos requisitos; uno de orden cuantitativo, cuantía superior a 240.000€, en el que dicha cantidad no es para cada caso, sino de forma conjunta entre omisiones y alteraciones siendo condición indispensable que las anomalías se realicen en los libros obligatorios, es

²² En opinión de Pérez Royo (1986: 215), para poder decir que existen contabilidades distintas, supuesto contemplado en el tipo penal, deberá darse publicidad, es decir, hacer valer ante terceros una contabilidad distinta a la exhibida ante la Hacienda Pública.; para Ferré (1988: 162). La doble contabilidad quiere decir que debe llevarse una contabilidad aparentemente correcta, destinada a mostrar a la Inspección de Hacienda la información necesaria para determinar la base imponible, pero que en realidad sea totalmente falsa o contenga un conjunto sistemático de anotaciones incorrectas o un número elevado de operaciones omitidas que la conviertan en ajena a la realidad. Además, debe existir una contabilidad oculta sobre la cual existen discrepancias en cuanto a si debe estar o no correctamente confeccionada.

decir, que las omisiones y falsedades deben tener por finalidad la alteración de los datos con relevancia fiscal. En sentido estricto, además de los asientos contables propiamente dichos, deben falsearse también las facturas y demás justificantes contables, presentar movimientos de caja falsos, etc., provocando conductas claramente peligrosas para la gestión de los tributos. El otro requisito, al que ya se ha hecho referencia anteriormente, consiste en un comportamiento añadido del sujeto infractor, consistente en la omisión de declaración o el reflejo en ella de las irregularidades contables.

Son sujetos activos los expresamente descritos por el legislador, es decir, aquellos sujetos obligados por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales, por lo que la delimitación del sujeto activo deberá hacerse previamente teniendo en cuenta lo dispuesto en la normativa tributaria. Resulta muy frecuente que esa condición corresponda a una persona jurídica. En este caso el artículo 31 del Código Penal hace responsable penal del delito a quien actúe como administrador de hecho o de derecho de la misma y el 31 bis a la persona jurídica, permitiendo condenar tanto a los representantes y administradores como a la sociedad, por la presentación de datos falsos para conseguir una declaración indebida, en nombre y beneficio de la sociedad, realizado por sus representantes legales o administradores. Además de incluir igualmente la responsabilidad por aquellas infracciones propiciadas en el seno de la empresa al no haber ejercido la persona jurídica el debido control sobre sus empleados.

La conducta tipificada es una conducta claramente dolosa. El delito del artículo 310 exige el dolo, puesto que el nuevo Código penal de 1995 no ha tipificado la versión imprudente de las figuras delictivas contenidas en este precepto (Martínez-Bujan, 2005: 690)

En relación con el posible concurso existente entre estos supuestos y el delito fiscal del artículo 305, recogen Bajo y Bacigalupo (2010: 365) que se resuelve como un concurso de normas, es decir que si hay falsedades contables y delito fiscal, este último abarca totalmente el disvalor de la conducta prevista en el artículo 310 siendo medio necesario para la realización de los mismos, por lo que les será de aplicación lo dispuesto en el artículo 77 del Código penal²³. En opinión de Muñoz (2010: 1064), un aspecto a tener en cuenta es que en la medida en que

²³ En el punto segundo de dicho artículo se dispone que será de aplicación el delito que tenga prevista la pena más grave en su mitad superior, sin que pueda exceder de la que representara la suma de las que correspondería aplicar si se penaran separadamente.

estas maquinaciones constituyan actos ejecutivos del fraude fiscal previsto en el art. 305 (fraude fiscal) podrán castigarse como tentativa del mismo pero ello no siempre es posible, bien por razones de prueba, bien por no tener el carácter de actos ejecutivos típicos, sino el de actos preparatorios mas o menos equívocos.

Para Álvarez García (1997: 36), el concurso de este delito con leyes administrativas será frecuente dada su paralela regulación mercantil en numerosos casos y con muy pocas variaciones.

4. CONSIDERACIONES FINALES

En el presente trabajo se han recogido someramente las obligaciones contables de las sociedades cooperativas, así como la responsabilidad penal que podría derivarse de su incumplimiento. En el mismo han sido objeto de análisis dos importantes y recientes reformas, la primera, era la que versaba sobre la nueva normativa contable y específica de las sociedades cooperativas, y la segunda, ha sido la reforma del código penal en la parte que responsabilizaba a las personas jurídicas de algunos de los delitos.

A pesar de no haber efectuado un análisis pormenorizado de la norma contable, se puede percibir la dificultad de la puesta en práctica de la normativa específica contable por parte de las sociedades cooperativas, con distintas valoraciones y tratamientos según se califiquen las aportaciones de patrimonio neto o pasivo, distinto tratamiento de las remuneraciones, del retorno cooperativo, etc.; igualmente se puede intuir que el previsible traspaso al pasivo de partidas que figuraban como patrimonio neto, conllevará un empeoramiento de la apariencia de solvencia. Aunque pudiéramos pensar que esta situación podría ser compensada con otras valoraciones recogidas en la nueva regulación contable general, como puede ser la posibilidad de valoración de algunas partidas a valor razonable, tenemos que tener en cuenta que sus posibles efectos positivos ya provocaron, en su caso, el aumento del patrimonio neto con su primera aplicación y que los derivados de otras normas de valoración, por ejemplo por el abandono de la supremacía del principio de prudencia y que podrían conllevar aumentos en los resultados, van a verse compensados, si tuvieran lugar, con los malos resultados provocados por la crisis que estamos atravesando y que provoca efectos muy negativos en los resultados y el patrimonio de casi todas nuestras empresas y por lo tanto

en las sociedades cooperativas, a esto debemos añadir los problemas en la obtención de créditos y las dificultades de autofinanciación. Todo ello dará lugar a que lamentablemente el empeoramiento de la solvencia no sea aparente sino real.

Dentro de este contexto de pérdidas y disminuciones del patrimonio neto es cuando con mayor frecuencia se producen las alteraciones contables que buscan minimizar los efectos negativos mencionados y provocar una apariencia de mejor situación a la real. Es aquí cuando cobraría importancia la aplicación de la regulación penal recientemente reformada.

Como se recoge en el apartado relativo a la responsabilidad penal, hay cuatro delitos en los que la manipulación de la contabilidad juega un papel relevante, observando cómo en dos de ellos, desde la entrada en vigor de la reforma a finales del pasado año las personas jurídicas y por lo tanto las sociedades cooperativas, también podrán ser penalmente responsables, junto a los miembros de su consejo rector y en su caso los administradores de hecho, de los delitos que éstos cometan en nombre, por cuenta y en provecho de las mismas; y también podrán ser penalmente responsables de los delitos que cometan sus empleados, en provecho de las sociedades, y que sean consecuencia de la falta del adecuado deber de vigilancia o de control cuando así lo establezca la regulación específica de cada delito.

Aunque son dignos de alabanza los intentos por responsabilizar penalmente de los incumplimientos contables en los cuatro supuestos comentados, así como la posibilidad de responsabilizar a las sociedades además de a sus administradores, opino que las complicadas novedades en materia contable derivadas del nuevo marco conceptual, unidas a las distintas posturas en la delimitación de los distintos componentes de los delitos mencionados: bien jurídico protegido, sujeto activo, concurso con otras figuras, dolo en la realización de las acciones u omisiones tipificadas, etc. van a hacer muy difícil, al igual que sucede con otras figuras delictivas, su calificación como delitos.

BIBLIOGRAFÍA

- ALBIÑANA CILVETI, C. y SUAREZ DE LEZA, R.: Análisis normativo: Nueva normativa para las cooperativas (Orden EHA/3360/2010). *Alerta contable*. Enero 2011, p. 2-5
- ALEMÁN MONTERREAL, A.: *La insolvencia. Una cuestión de terminología jurídica*. Santiago de Compostela Ed. Andavira 2010. ISBN 978-84-8408-559-1

- ÁLVAREZ GARCÍA, S.: El delito contable perspectiva económica. *Auditoría Pública*. Nº 9. 1997, p. 33-39
- APARICIO PÉREZ, A.: Los delitos de defraudación tributaria en el nuevo Código Penal. *Impuestos*. Nº 18. 1996, p. 16-60
- BAJO FERNANDEZ, M. y BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Derecho penal económico*. Madrid. Ed Centro de estudios Ramón Areces. 2º edición. 2010. ISBN: 978-84-8004-961-0
- BEL DURÁN, P. y FERNÁNDEZ GUADAÑO, J.: La financiación propia y ajena de las Sociedades cooperativas. *CIRIEC –ESPAÑA Revista de Economía Pública, social y cooperativa*. Nº 42, 2002, p. 101-130
- DÍAZ MORALES, J.: El Consejo de administración y la gestión de riesgos de negocio. *Harvard Deusto Finanzas & Contabilidad*. Nº 26, 1998, p. 62-67
- FERRÉ OLIVÉ, J.C.: *El delito contable. Análisis del artículo 350 bis del Código Penal*. Barcelona. Ed. Praxis. 1998. ISBN: 847 197 119 4
- GARRETA SUCH, J.M.: *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades*. Madrid. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, SA, ,1997, ISBN: 847 248 315 0.
- GÓMEZ APARICIO, P.: El capital social en las sociedades cooperativas. Las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas a la luz de los principios cooperativos. *CIRIEC España revista de Economía Pública, social y cooperativa*. Nº 45, 2003, p. 57-79
- ITURRIOZ DEL CAMPO, J. y MARTÍN LÓPEZ, S.: La adaptación de as sociedades cooperativas al nuevo plan general contable: análisis de la principales implicaciones económicas y financieras. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*. Nº 94 primer cuatrimestre 2008, p. 80-112
- JULIÁ IGUAL, J.F. y CUBEDO TORTONDA, M.: Presentación del monográfico de Cooperativas y de la Contabilidad Pública. *CIRIEC España Revista de economía Pública Social y cooperativa*. Nº 45, 2003
- MARTINEZ DE DALMASES, I. y ARDERIU RIPOLL, O.: La Reforma del Código Penal y los delitos relativos al Mercado y a los consumidores. Especial referencia al nuevo delito de corrupción entre particulares. 2011 Disponible en Internet en: <http://www.togas.biz/articulos/Derecho-Penal/ Penal/La-Reforma-del-Codigo-Penal-y-los-delitos-relativos-al-Mercado-y-a-los-consumidores--Especial-referencia-al-nuevo-delito-de-corrupcion-entre-particulares.html>

- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*. Valencia Ed Tirant lo Blanch 2005 (2ª edición) ISBN: 84-8456-261-1º
- MASIDE SANFIZ, J.M.: Nuevo tratamiento contable de las sociedades cooperativas. *Revista Galega de Economía*, vol. 9, Nº 2, 2000, p. 1-25
- MATA, R. Y MARTÍN, M.: Los delitos societarios en el código penal de 1995. *Revista de Derecho de Sociedades*. Ed Aranzadi, Nº 5, 1995, p. 164-176
- MIR PUIG, S.: *Derecho penal. Parte General*. Barcelona. Ed PPL. 1996 (cuarta edición) ISBN:84-477-0578-1
- MOYA JIMÉNEZ, A.: *La responsabilidad penal de los administradores: delitos societarios y otras formas delictivas*. Barcelona. Ed. Bosch. 2007. ISBN: 978-84-9790-307-3
- MUÑOZ CONDE, F. y GARCÍA ARÁN, M.: *Derecho penal. Parte General*. Valencia. Ed. Tirant lo Blanch, 1996 (segunda edición) ISBN 84-8002-346-5
- MUÑOZ CONDE, F.: *El delito de Alzamiento de Bienes*. Barcelona. Ed. Bosch 1999 (2ª edición) ISBN: 847- 676- 563- 0
- MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho Penal. Parte Especial*. Valencia. Ed Tirant lo Blanch., 2010. ISBN: 978-84- 9876-931-9
- NIÑO AMO, M. (coordinador): *Memento práctico Contable*. Madrid. Ed. Francis Lefebvre, 2009. ISBN: 978-84-96535-87-9
- NIETO MARTÍN, A.: *El delito de quiebra*. Colección Los delitos. Nº 29. Valencia. Ed. Tirant lo Blanch. 2000. ISBN: 848- 442- 010- 8
- PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales. 1986. ISBN: 847- 196- 596- 7.
- POLO GARRIDO, F.: La contabilidad de cooperativas en un proceso de armonización contable internacional. Caso de España. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*. Nº 89 segundo cuatrimestre 2006, p.108-138
- PUENTE ABA, L.M.: El artículo 282 bis del código penal: las falsedades en la Inversión en los mercados de valores. 2011. Disponible en internet en:
http://www.google.es/#sclient=psy&hl=es&source=hp&q=delito+de+estafa+de+inversion+de+capital&aq=f&aqi=&aql=&oq=&pbx=1&bav=on.2,or.r_gc.r_pw.&fp=dd39181fea4e4a5a&biw=931&bih=549
- RAMOS TAPIA, M.I. (autor) ; ZUGALDÍA ESPINAR, J.M. (director). *Fundamentos de derecho penal (Parte general)* Capítulo 11. Valencia. Ed Tirat lo Blanch. 2010. (cuarta edición) ISBN: 978-84-9876-919-7

- RUIZ DE INFANTE ABELLA. La nueva Reforma del Código Penal no afecta los Delitos societarios. 2010, Disponible en Internet en: <http://www.delitossocietarios.com/La-nueva-reforma-del-Codigo-Penal-no-afecta-a-los-Delitos-Societarios/12>
- VALDEMOROS ERRO, M.J. y GRANDAL BOUZA, M.: Ideas sobre la mesa N° 1. La reforma del código penal. Circulo de empresarios. 2011. Disponible en Internet <http://www.circulodeempresarios.org/publicaciones/la-reforma-del-codigo-penal-ideas-sobre-la-mesa-n%C2%BA-1-enero-2011/>
- VILLARROYA LEQUERICAONANDIA, M.B.: *Alteraciones y manipulaciones de la contabilidad*. Tesis doctoral. Universidad de Valladolid. Alicante, Ed. Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, 2003, ISBN: 846- 887- 408- 6
- VILLARROYA LEQUERICAONANDIA, M.B.: El impuesto de sociedades ante las pérdidas de las cooperativas fiscalmente protegidas. *La economía social, pilar de un nuevo modelo de desarrollo económico sostenible*. Ed. CIRIEC, 2011, ISBN: 978-84-9500385-0
- ZUGALDÍA ESPINAR, J.M. (autor y director). *Fundamentos de derecho penal (Parte general)* Capítulos 19 y 20 Valencia. Ed Tirat lo Blanch. 2010. (cuarta edición) ISBN: 978-84-9876-919-7

TEXTOS LEGALES MENCIONADOS

- DECRETO 3096/1973, de 14 de septiembre, por el que se aprueba conforme a la Ley 44/1971, de 15 de noviembre, el texto refundido del Código Penal y sus modificaciones posteriores (derogado)
- LEY ORGÁNICA 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal
- LEY ORGÁNICA 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.
- LEY 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores
- LEY 27/1999, de 16 de julio, General de Cooperativas
- LEY 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.
- REAL DECRETO 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. (derogado)
- REAL DECRETO 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

REAL DECRETO 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.

REGLAMENTO (CE) No 1606/2002 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 19 de julio de 2002 relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad

REGLAMENTO (CE) nº 809/2004 de la Comisión, de 29 de abril de 2004, relativo a la aplicación de la Directiva 2003/71/CE del Parlamento Europeo y del Consejo en cuanto a la información contenida en los folletos así como el formato, incorporación por referencia, publicación de dichos folletos y difusión de publicidad.

ORDEN ECO/3614/2003, de 16 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas (derogada).

ORDEN EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas.