

DERECHO MERCANTIL Y OTRAS MATERIAS CONEXAS CON EL DERECHO TRIBUTARIO

Francisco Javier López Aldea

Economista

Miembro de la AEDAF

NUEVO CODIGO PENAL. CUENTAS ANUALES

FORMULACIÓN INADECUADA DE LAS CUENTAS ANUALES U OTROS DOCUMENTOS, que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad (Cooperativa, Caja de Ahorros, mutua, entidad financiera o 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).

El artículo 171 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas delimita claramente la competencia de los Administradores a formular las cuentas anuales, en relación con la competencia de la Junta General a la que corresponde exclusivamente su aprobación (art. 95 y 212 del TRLSA y 44 de la LSL).

Las Cuentas Anuales no son un proyecto o una propuesta, sino son un documento que debe reflejar la situación patrimonial, financiera y de resultados de la entidad. Esta exigencia viene impuesta por el artículo 34 del Código de Comercio y por el artículo 172 del TRLSA, que obliga a redactar, elaborar o formular las Cuentas Anuales de acuerdo a los principios de claridad e imagen fiel.

En el supuesto de que los administradores de forma consciente y deliberada no formulen las Cuentas Anuales de acuerdo con el principio de imagen fiel, la entidad puede no aprobar las cuentas en Junta General y devolvérselas a los administradores para su reelaboración y, en su caso, puede destituirlos de su cargo sin necesidad de alegar justa causa (artículo 68 L.S.R.L.).

No obstante, si la sociedad o entidad, está sujeta a auditoría de sus cuentas anuales, el artículo 210 del TRLSA regula la forma de proceder por parte del auditor, si como consecuencia del informe, los administradores se vieran obligados a alterar las cuentas anuales, los auditores habrán de ampliar su informe e incorporar los cambios producidos.

Sobre este tema es de interés reproducir la consulta número cinco publicada en el BOICAC número cuatro.

«Vinculación del informe de auditoría.-Informe sobre reformulación de las Cuentas Anuales.»

CONSULTA Nº 04005

Sobre la interpretación del artículo 210.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y en particular sobre la ampliación del informe de auditoría en el supuesto contemplado en dicho artículo.

Respuesta

La redacción del artículo 210 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), en su número 2, establece que «si como consecuencia del informe, los administradores se vieran obligados a alterar las cuentas anuales, los auditores habrían de ampliar su informe o incorporar los cambios producidos». La redacción de este artículo puede suscitar ciertas dudas en cuanto a la interpretación que deba darse a los términos «se vieran obligados». A nuestro juicio no debe interpretarse, como podría deducirse de una somera lectura del texto, que los auditores pueden obligar a los administradores a modificar las cuentas anuales y, en este sentido, entendemos que el informe de auditoría no tiene carácter vinculante para los administradores.

Ahora bien, la Ley delimita claramente las obligaciones de los administradores, por un lado, y la de los auditores, por otro. Así, los primeros deben formular las cuentas anuales de acuerdo con las normas contables establecidas en la legislación vigente y los auditores deben comprobar que las cuentas anuales se han formulado de acuerdo con las mencionadas normas.

Bajo esta perspectiva, lo dispuesto en el artículo 210.2 debe interpretarse en el sentido de que si existiera un incumplimiento de las normas contables los administradores deberían modificar las cuentas anuales, siendo el origen de tal obligación no ya la existencia de un informe de auditoría en el que tal hecho se ponga de manifiesto, sino lo preceptuado por la Ley en materia contable.

Por lo que respecta a las actuaciones que deben realizar los auditores de cuentas si se produce una modificación de las cuentas anuales inicialmente formuladas por los Administradores y sobre las que el auditor procedió a emitir un informe, este Instituto entiende:

1º *Es obligatorio de la sociedad poner en conocimiento de los auditores de cuentas la existencia de tales modificaciones y las nuevas cuentas anuales formuladas, ya que, a tenor de lo dispuesto tanto en el artículo 210.2 del TRLSA como en el apartado 6º del artículo 330.1 del Reglamento del Registro Mercantil, las cuentas anuales aprobadas por la Junta General de Accionistas deben corresponderse con las auditadas.*

2º *Los auditores de cuentas deberían comprobar las modificaciones introducidas en las cuentas anuales y proceder conforme al artículo 210.1.a «ampliar su informe e incorporar*

los cambios producidos». En cumplimiento de este precepto, y sin perjuicio de lo que puedan disponer las normas técnicas de auditoría que a este respecto se emitan en un futuro, se considera que el auditor de cuentas debería emitir un nuevo informe incorporando las nuevas cuentas anuales y cumpliendo con los requisitos establecidos en las normas técnicas de auditoría sobre informes, si bien con la particularidad de que adicionalmente debería mencionarse la existencia de informe anterior, la fecha del mismo, las razones que justifican la emisión de uno posterior y el efecto que en la opinión del auditor han tenido las modificaciones introducidas en las cuentas anuales.

Queda claro que si existe un incumplimiento de las normas contables, los administradores deberán modificar las cuentas anuales, hasta formularlas de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados, siendo el origen de tal obligación lo preceptuado por la Ley en materia contable.

El artículo 290 del Código Penal, inserto en el capítulo XIII referente a los delitos societarios, dispone que los administradores, de hecho o de derecho, de una sociedad constituida o en formación, que 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, serán castigados con la pena de prisión de 1 a 3 años y multa de 6 a 12 meses.

Si se llegare a causar el perjuicio económico se impondrán las penas en su mitad superior.

Es decir, las penas previstas son:

	Prisión	Multa
Sin perjuicio económico	1-3 años	De $30 \times 6 \times 200 = 36.000$ $30 \times 6 \times 50.000 = 9.000.000$
		Hasta $30 \times 12 \times 200 = 72.000$ $30 \times 12 \times 50.000 = 18.000.000$
Con perjuicio económico	1,5 - 4,5 años	De $30 \times 9 \times 200 = 54.000$ $30 \times 9 \times 50.000 = 13.500.000$
		Hasta $30 \times 18 \times 200 = 108.000$ $30 \times 18 \times 50.000 = 27.000.000$

En primer lugar llamamos la atención de que es aplicable a los administradores de cooperativas, cajas de ahorros, mutuas, entidades financieras o de crédito, fundaciones,

sociedades mercantiles o de cualquier otra entidad de análoga naturaleza que para el cumplimiento de sus fines participe de modo permanente en el mercado.

En segundo lugar y dado que las Cuentas Anuales son un documento que debe reflejar la situación patrimonial, financiera y de resultado de la entidad y ésta se obtiene mediante la elaboración de dichas Cuentas Anuales con arreglo a los principios contables regulados en el artículo 38 del Código de Comercio y demás normas contables de obligado cumplimiento, cualquier vulneración material, significativa, importante, que viole dichos principios y normas, será considerada como forma idónea de falsear dichas Cuentas Anuales.

Esto significa que si unas Cuentas Anuales tuvieran errores materiales, significativos o importantes, no cualquier tipo de error, es decir, errores que configuran lo que en argot auditor se denominan salvedades o excepciones en el informe de Auditoría, entonces estaremos ante una forma idónea de falsear las Cuentas Anuales.

Pongamos el ejemplo más simple a que puede dar lugar la aplicación de este tipo penal. —Los administradores formulan las Cuentas Anuales de Z, S.A. con un capital de 10.000.000 ptas.—, y presentan para su aprobación a la Junta General, con un beneficio de 60.000.000 ptas. El balance presenta un neto patrimonial, antes de incluir el resultado del período actual, de 12.000.000 ptas.—

Se detecta que en la cuenta de pérdidas y ganancias no figura la dotación a la amortización del inmovilizado material por importe de 80.000.000 ptas.—

El resultado corregido será $(+60.000.000 - 80.000.000 = -20.000.000 \text{ ptas.})$, es decir, una pérdida e 20.000.000 ptas.—

Si se incorporara el resultado del período, el neto patrimonial sería:

SIN CORREGIR	CORREGIDO
$12.000.000 + 60.000.000 =$	$12.000.000 - 20.000.000 =$
72.000.000	- 8.000.000

Resulta evidente que si la Junta General no exige la introducción de esta corrección o modificación y por lo tanto decide no aprobar las Cuenta Anuales, los administradores, están obligados a atender la exigencia de corrección, porque de no actuar en éste sentido, serán responsables de las infracciones cometidas, y ello porque el presupuesto de la responsabilidad no radica en no atender las directrices de la Junta General, sino en no haber actuado conforme a las normas imperativas en materia de Cuentas Anuales. Por esta razón también serán responsables aún en el supuesto de que la Junta General aprobara las Cuentas Anuales, sin exigir corrección alguna.

El tipo penal del artículo 290 hace una referencia en blanco a la legislación que regula las Cuentas Anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad al requerir que las Cuentas Anuales o los documentos sean falsos, lo que

requiere mudar la verdad, la verdad que éstas o éstos deben presentar, según la legislación contable, pero la mutación de la verdad debe hacerse de forma idónea para causar un perjuicio económico.

Ahora bien, ¿a qué tipo de falsedad se está refiriendo el artículo 290?

Todo falseamiento o muda de la verdad no se protege en el Código Penal, sino que lo que se protege es la fe pública, entendiendo por tal la creencia impuesta y garantizada por el Estado en la verdad de ciertos signos, instrumentos de prueba o actos de los que se derivan consecuencias jurídicas, por lo que queda protegido el ataque contra dicha fe.- Así el bien jurídico protegido en la falsedad de documentos mercantiles es la veracidad y seguridad del tráfico mercantil o el crédito y la seguridad del tráfico financiero en la falsificación de moneda.

Al encuadrarse el artículo 290 en el capítulo XIII «de los delitos societarios» y no en el capítulo XVIII «de las falsedades», queda claro que la forma de falsedad a que hace referencia el artículo 290 no lo es a la fe pública, sino a la manipulación, alteración o muda de la verdad, la verdad que se desprende de la legislación contable.

Este alcanzar la verdad, que traducido al argot contable significa «presenta la imagen fiel», cuando se trata de Cuentas Anuales, se obtiene por aplicación del artículo 38 del Código de Comercio, que regula los principios de contabilidad que deben seguirse para alcanzarla.- También exige el artículo 34 del Código de Comercio que las Cuentas Anuales se redacten, elaboren o formulen de forma clara, lo que significa elaborarlas con detalle y minuciosidad. La claridad hace referencia a la presentación externa, a la forma en que se manifiesta a través del respeto de las esquemas y también exige el mentado art. 34 que las Cuentas Anuales deben mostrar la imagen fiel, lo que entre otras cosas supone formularlas de forma que se respete el contenido mínimo de información que requiere la legislación contable (Código de Comercio, TRLSA, TSL, P.G.C., planes sectoriales de Contabilidad, etc.).

Esto nos lleva al planteamiento sobre cuando existe un falseamiento de forma idónea para causar un perjuicio económico.- Para ello debemos recurrir a la técnica auditora.- El objeto de las Cuentas Anuales es facilitar información a los usuarios.- Esta información debe representar la situación patrimonial, financiera y de los resultados de la entidad, todo ello deducirlo en base a haberse aplicado principios de contabilidad generalmente aceptados, además de contener la información necesaria y suficiente que permitan una comprensión adecuada de dichas Cuentas.

Como el usuario no es un experto, o no tiene porque serlo y en cualquier caso no tiene acceso a los soportes de la información, sino únicamente a los documentos síntesis que significan las Cuentas Anuales, aparece la figura del auditor de cuentas, el cual realiza una acción de revisión o verificación sobre las Cuentas Anuales, compara los resultados de su acción con lo reflejado en las Cuentas Anuales, mediante el sensor o instrumento de comparación que son los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, y emite una opinión técnica.

¿Cómo se forma la opinión técnica del auditor?

Dos son las fases que sigue el auditor para emitir su opinión:

- 1.- Formación de su juicio cumpliendo con las Normas Técnicas de Auditoría.
- 2.- Expresando la opinión sobre las Cuentas Anuales.

En ocasiones, el auditor no se encuentra en condiciones de expresar una opinión favorable, ya que sea por existir alguna o algunas partidas que no estén de acuerdo con principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares de valoración y de presentación o exposición o por haber observado alguna inconsistencia en las bases de aplicación de dichos principios y reglas particulares, o bien, por haber existido limitaciones en el alcance del examen o que existan incertidumbre sobre la solución de algún problema importante.

Cualquier excepción significativa a alguna de las mencionadas situaciones, el auditor deberá emitir, lo que generalmente se denomina, un informe con salvedades o con excepciones a su opinión.

Las salvedades o excepciones no deben ser tan significativas que hagan inútil la opinión del auditor sobre las Cuentas Anuales tomadas en su conjunto y que, por lo tanto, lo adecuado sería emitir una opinión desfavorable, negativa o adversa; así mismo el auditor debe abstenerse de expresar un opinión cuando el alcance del examen, por cualquier circunstancia, ha sido limitado de forma importante o afectada o en forma trascendental por incertidumbre en la forma en que ciertos asuntos han de resolverse y que influirán decisivamente en la vida misma del negocio.

El grado de importancia que se asigna a las salvedades o excepciones es materia del juicio personal y del criterio profesional por parte del auditor en vista de las circunstancias.

Se considera que una partida tiene importancia relativa, es significativa, cuando mediante su inclusión o exclusión, o un cambio en su presentación, en su valoración, o en su descripción pudiera modificar sustancialmente la interpretación de la información financiera.

No todos los hechos, criterios y elementos que forman parte de las Cuentas Anuales, son de la misma importancia. Existen algunos cuya importancia es decisiva dentro del contexto general que las Cuentas Anuales dan, o que serán decisivos para la opinión que el auditor va a rendir, pero hay otros que no afectarían sustancialmente ni a esa estructura ni a esa opinión, cuando pudieran dentro de ellos existir errores.

Por esta razón la atención del auditor debe dirigirse a aquellos hechos o circunstancias que tienen importancia o representan un riesgo sustancial de error.

El riesgo probable se refiere a la posibilidad de error que puede representar la carencia o deficiencia de ciertas partes de la evidencia, dada la naturaleza de la partida que se pretende comprobar.

Las formas de medir la importancia relativa se basan en dos cuestiones:

- 1) Considerar el punto de vista del usuario, evaluando cada situación empleado las herramientas que emplearía un usuario.
- 2) Considerar si el usuario cambiaría de actitud.

En estas situaciones habrá que desechar pautas de evaluación basadas en relaciones simples (tantos por ciento) que no consideran las Cuentas anuales en su conjunto.

Por último es preciso definir la clasificación de las salvedades o excepciones entre, determinadas e indeterminadas. Determinadas son aquellas que expresas discrepancias concretas por parte del auditor que pueden ser afirmadas como tales por tratarse de circunstancias reales y efectivas; Indeterminadas son aquellas en que el auditor no ha podido formarse un juicio completo, dado que la certeza en la cuantificación o en la materialización no puedan estimarse objetivamente.

Las salvedades determinadas cuando son significativas o muy importantes afectan a la calidad de las Cuentas Anuales y hacer inútiles éstas, por lo que la opinión del auditor debe ser desfavorable, negativa o adversa.

Las salvedades indeterminadas cuando son significativas o muy importantes afectan a la calidad de la opinión del auditor y hace inútil el informe del auditor, por lo que el auditor debe abstenerse de opinar o denegar la opinión.

Teniendo en cuenta que las salvedades pueden serlo por limitación al alcance, por incertidumbre, a la aplicación de los P.C.G.A. y a la uniformidad en su aplicación, sólo resta indicar que la incertidumbre juega conjuntamente con la aplicación de los P.C.G.A. y la uniformidad y con estos conceptos se forman los 41 casos posibles de OPINIÓN del auditor.

De esta opinión técnica pueden resultar las situaciones siguientes:

1. Los criterios, normas o principios aplicados para la formulación de las Cuentas Anuales por los administradores, así como la información que éstos facilitan en dichas Cuentas Anuales, son acordes con los P.C.G.A. y normativa contable. El auditor emite una opinión favorable. En este supuesto nunca será de aplicación el artículo 290 del Código Penal.-

2. El auditor cuando realiza su trabajo para contrastar los criterios, normas, principios e información contable, se encuentra con limitaciones para realizar su trabajo, que le impiden formarse una opinión técnica.

Estaríamos en el supuesto de que el auditor no pueda asistir al recuento de las existencias iniciales, o finales para poder opinar sobre el resultado del ejercicio, así como el coste de operaciones para poder justificar una periodificación adecuada de operaciones. No presencia en la verificación del inventario de inmovilizado. Imposibilidad de revisar la valo-

ración de participaciones en empresas no sometidas a auditoría. Prohibición de confirmar saldos con terceros (Bancos, clientes, proveedores), etc.

En estos supuestos nos encontraremos ante la falta de evidencia y por ello el auditor no podrá afirmar con rotundidad sobre el saldo o la información reflejada en las Cuentas Anuales. Por falta de pruebas no podría ser de aplicación el art. 290 del Código Penal.

Si la entidad tenía obligación de someter las Cuentas Anuales a Auditoría, la dificultad de obtención de evidencia será como consecuencia de la negligencia de los administradores y podría serles de aplicación el artículo 293 del C.P. en cuanto que sin causa legal negaren o impidieren a un socio el ejercicio de los derechos de información, participación en la gestión o control de la actividad social o suscripción preferente de acciones reconocidas por las leyes, serán castigados con la pena de multa de 6 de 12 meses, es decir:

Multa

De	30 x 6 x 200	=	36.000
	30 x 6 x 50.000	=	9.000.000
Hasta	30 x 12 x 200	=	72.000
	30 x 12 x 50.000	=	18.000.000

Si la entidad no tiene obligación de someter las Cuentas Anuales a Auditoría, será cuestión de falta de prueba, pero la llevanza de una contabilidad ordenada adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balance e inventarios, que impone el art. 25 del Código de Comercio, debería facilitar la realización de procedimientos alternativos de obtención de evidencia, de lo contrario también impedirán el control de la actividad social y les será de aplicación el artículo 293 del C.P.-

3.- También puede no formarse una opinión técnica por situación de incertidumbre, es decir de asuntos o situaciones de cuyo desenlace final no se tiene certeza a la fecha del balance, por depender de que ocurra o no algún otro hecho futuro, ni la entidad puede estimarlo razonablemente.-

Una incertidumbre supone la incapacidad de realizar una estimación razonable futura por depender de hechos futuros en los que existe un grado de aleatoriedad imprevisible.-

En este caso si la información consta de la Memoria (una de las tres cuentas que configuran las Cuentas Anuales), no será de aplicación ni el artículo 290 ni el 293 del C.P.

En caso contrario será de aplicación el artículo 290, al tratarse de falsedad de las Cuentas Anuales al omitir información necesaria para una y adecuada interpretación y comprensión de las Cuentas Anuales.

Las incertidumbres a que se refiere este apartado pueden ser como consecuencia de la vulneración del principio de **gestión continuada**, cuyas causas pueden ser:

Legales	1) Incurrir art. 163 TRLSA: REDUCCION CAPITAL
	2) Incurrir art. 260 TRLSA: DISOLUCION
	3) Suspensión de pagos
Tendencia negativa de	1) Resultados
	2) Cash-flow
	3) Fondo de maniobra
Recaudaciones	1) Clientes
	2) Volumen de operaciones
	3) Licencias, conces. o patentes
Otros	1) Contingencias
	2) Inversiones sin futuro
	3) Contratos a largo o rentables

4.- Cuando del trabajo del auditor se deduzcan incumplimiento en la aplicación de P.C.G.A. ... estaremos ante una salvedad determinada, una salvedad en la que el auditor afirma con rotundidad que alguna operación o transacción o está mal incluida, mal valorada o mal expuesta en las Cuentas Anuales.-

A este tipo de salvedades es a las que le es de aplicación el art. 290, porque a ellas se refiere... de forma idónea...-

Ejemplos que pueden dar lugar a salvedades determinadas, siempre que sean significativas sus importes, son:

- 1.- Activación de un gasto.
- 2.- Valoración de existencias al precio de venta menos gastos estimados de realización.
- 3.- No dotar provisión para Estimaciones para morosos.
- 4.- No dotar provisión para Obsolescencia de servicios o productos.
- 5.- No dotar provisión para Garantías de servicios o productos.
- 6.- No dotar provisión para Planes de pensiones del personal.
- 7.- No dotar provisión para Prestaciones al personal.
- 8.- No dotar provisión para Garantías o avales.
- 9.- No dotar provisión para Estimaciones de vidas útiles de activos.
- 10.- No dotar provisión para Litigios pendientes cuantificables.
- 11.- No dotar provisión para Reclamaciones de impuestos cuantificables.

12.- No informar sobre gravámenes de inmovilizado.

13.- No informar sobre la restricción en el reparto de dividendos.

14.- Cuentas Anuales que muestran las propiedades a valor liquidativo.

15.- Cuentas Anuales que aplican principios de contabilidad específicos convenidos entre las partes para una operación en particular-combinación de negocios que contengan condiciones o convenios poco usuales.

16.- Cuentas Anuales, presentados en base al criterio de CAJA.

INICIACION DEL PROCESO PENAL

Para iniciar el proceso penal contra los administradores que presuntamente han falseado las Cuentas Anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de una entidad, es necesario la denuncia de la propia entidad a que se refieren las Cuentas Anuales, de cualquiera de sus socios o de cualquier tercero relacionado con la misma (trabajadores, proveedores, Bancos, Hacienda, Seguridad Social, etc).-

La **denuncia** es una declaración de conocimiento a través de la que se puede o debe comunicar a las autoridades judiciales, al Ministerio Fiscal o a la Policía (Nacional, Autonómica o Local), la comisión de unos hechos que podrían ser constitutivos de delito o falta.

La denuncia se puede presentar ante el competente órgano territorial (ver domicilio de la entidad que emite las Cuentas Anuales):

- 1) Juzgado de Instrucción o Juzgado de guardia, en caso de haber varios.
- 2) Ministerio Fiscal.
- 3) Policía.

La denuncia puede tener las siguientes formas: es decir, presentarse:

- 1) Por escrito.
- 2) Verbalmente.

En ambos casos puede denunciarse personalmente y cuando se trate de denuncia por escrito, podrá hacerse a través de mandatario con poder especial para denuncia.

La denuncia puede presentarse en castellano o en el idioma propio de la Comunidad Autónoma, dentro de su territorio. Los extranjeros pueden hacerla en su propio idioma.

La denuncia escrita requiere:

- 1) Circunstancias personales del denunciante (D.N.I, pasaporte).

2) Relación de los hechos con indicación, de ser posible de su presunto autor y sus circunstancias personales.

3) No es necesaria una posible calificación jurídica.

4) Firma del denunciante.

5) El funcionario receptor deberá rubricar y sellar en presencia del denunciante, todas las hojas, ofreciendo al denunciante la oportunidad de rubricarlas también.

6) El denunciante puede solicitar del funcionario o autoridad receptora que expida resguardo justificativo de la denuncia.

7) Se exige, con carácter general, la ratificación de la denuncia.

La denuncia verbal requiere:

1) El funcionario que la reciba deberá levantar ACTA que contenga; en forma la declaración del denunciante:

a) Circunstancias personales del denunciante (D.N.I., pasaporte).

b) Cuantos datos el declarante desee hacer constar acerca de los hechos o de su presunto autor.

2) El acta será firmada por el denunciante.

3) El acta será firmada por el funcionario receptor de la denuncia.

4) El denunciante puede solicitar del funcionario o autoridad receptora que expida resguardo justificativo.

5) Se exige, con carácter general, la ratificación de la denuncia.

Efectos de la denuncia.

La denuncia es una afirmación, no una petición, con lo que determina la actuación de su receptor que deberá, con carácter general, llevar a efecto las diligencias necesarias para comprobar si los hechos denunciados pueden, efectivamente, ser constitutivos de conducta sancionable.

Por el simple hecho de denunciar no se está obligado a probar los hechos denunciados, ni a formular querella.

El derecho a la tutela judicial efectiva requiere que el órgano jurisdiccional acoja la denuncia y realice la correspondiente investigación (STC 173/1988, de 3 de noviembre y 1/1985, de 9 de enero).

A) Si la denuncia se presenta ante un órgano jurisdiccional.

1) Exige de su receptor (Juez), una calificación previa de su posible verosimilitud y de si los hechos realmente merecen ser investigados.

2) Si el Juez estimase que los hechos no son constitutivos de delito o falta o si la denuncia apareciera manifiestamente falsa, debería abstenerse de todo procedimiento, sin perjuicio de la responsabilidad en que pudiera incurrir si desestimase aquella indebidamente.

Desestimación.

3) El Juez dictará un auto desestimando; contra este auto caben los recursos de reforma y queja.

La desestimación debe ser consecuencia de una necesaria comprobación de los hechos denunciados (STC 1/1985).

Estimación.

4) De estimarse la denuncia, el Juez de instrucción lo pondrá en conocimiento de la Fiscalía, así como de las diligencias practicadas como su consecuencia para la determinación de la naturaleza y circunstancias del hecho y sus presuntos responsables.

En el proceso ordinario, se dará parte al presidente de la Audiencia de la formación del sumario, dentro de los 2 días siguientes al que se hubiere comenzado su instrucción.

B) Si la denuncia se presenta ante miembros del Ministerio Fiscal.

1) Remitirá la denuncia al órgano jurisdiccional competente.

2) Acordará la práctica de diligencias para la comprobación de los hechos denunciados y presuntas responsabilidades.

3) Alternativamente decretará su archivo por infundada, notificándolo así al denunciante.

4) En el proceso abreviado el desarrollo de la investigación informativa se hace al margen del Instructor y sólo se le dará conocimiento al instar la apertura de diligencias previas, son remisión de lo actuado, de no estimarse procedente el archivo de la denuncia por infundada.

C) Si la denuncia se presenta ante la Policía.

1) El funcionario receptor tiene obligación de darle trámite, lo que debe hacer inmediatamente (24 horas).

2) Deberá cesar en la realización de diligencias tan pronto el Juez o el Fiscal se hagan cargo de las actuaciones, con independencia de que puedan practicar las que éstos les ordenen.

3) Las diligencias que practica la Policía se denominan atestados.

4) El atestado debe:

a) Hacerse por escrito.

b) Comprender con la mayor exactitud todos los datos y circunstancias.

c) Firmarse y sellarse por quien la extienda.

d) Pueden firmarla quienes hubieran intervenido en él como testigos, a los que se invitará a hacerlo y, si no lo hicieran, se expresará la razón.

e) Las actuaciones que documenta no pierden su naturaleza, así un informe de auditoría incorporado al atestado, mantiene su naturaleza pericial y así debe ser valorado (STC 24/1991, de 11 de febrero).

D) De la denuncia falsa o simulación de delitos.

Si la denuncia hubiera sido realizada con voluntad de dañar injustamente a otra persona, el denunciante queda sometido a responsabilidad por:

a) Acusación falsa (art. 456 Código Penal).

Los que, con conocimiento de su falsedad o temerario desprecio hacia la verdad, imputaren a alguna persona hechos que, de ser ciertos, constituirían infracción penal, si esta imputación se hiciera ante funcionario judicial o administrativo que tenga el deber de proceder a su averiguación, serán sancionados:

1.- Con la pena de prisión de 6 meses a 2 años y multa de 12 a 24 meses, si se imputa un delito grave (prisión superior a 3 años; aplicable en el caso de causar perjuicio, a que se refiere el art. 290 del Código Penal).

2.- Con la pena de multa de 12 a 24 meses, si se imputará un delito menos grave (prisión de 6 meses a 3 años o multa de más de 2 meses; aplicable en el caso de poder causar perjuicio, a que se refiere el art. 290 del Código Penal).

No podrá procederse contra el denunciante o acusador sino tras sentencia firme o auto también firme, de sobreseimiento o archivo del Juez o Tribunal que hay conocido de la infracción imputada. Estos mandarán proceder de oficio contra el denunciante o acusador siempre que de la causa principal resulten indicios bastantes de la falsedad de la imputación, sin perjuicio de que el hecho pueda también perseguirse previa denuncia del ofendido.

b) Simulación de delitos (art. 457 Código Penal)

El que ante funcionario judicial o administrativo denunciare una infracción penal inexistente, provocando actuaciones procesales, será castigado con la multa de 6 a 12 meses.

Prescripción del delito y de la pena del art. 290 del Código Penal

DELITOS:

A los 5 años, en el caso de causar perjuicio, a que se refiere el 290 del Código Penal.

A los 3 años, en el caso de poder causar perjuicio, a que se refiere el 290 del Código Penal.

PENAS:

A los 10 años, en el caso de causar perjuicio, (290 Código Penal).

A los 5 años, en el caso de poder causar perjuicio, (290 Código Penal).

La prescripción se contará desde el día en que se formularen las Cuentas Anuales. Se interrumpe la prescripción cuando quedando sin efecto el tiempo transcurrido, el procedimiento se dirija contra el culpable, comenzando a correr de nuevo el término de la prescripción desde que se paralice el procedimiento o se termine sin condena.

