
estudios

DELITO CONTABLE. ATIPICIDAD DE DETERMINADAS CONDUCTAS TRAS LA NUEVA LEGISLACION DEL I.R.P.F.

Carmen SANCHEZ AYUSO
Abogada y Economista
Miembro de la AEDAF

Sumario

1. INTRODUCCION
2. ARTICULO 350 BIS DEL CODIGO PENAL, LEY PENAL EN BLANCO
3. REFERENCIA A LA SITUACION ANTERIOR A LA LEY 18/1991 DE 6 DE JUNIO
4. SITUACION TRAS LA CITADA LEY 18/1991 DE 6 DE JUNIO Y SUS NORMAS DE DESARROLLO
5. EL DELITO CONTABLE, ENIGMA DE LA FUTURA LEGISLACION PENAL
6. CONCLUSION

1. INTRODUCCION

En este comentario, queremos analizar los efectos que ha tenido la nueva regulación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la aplicación del delito contable.

Nos planteamos, sobre todo, el caso del pequeño empresario (por ejemplo: comerciante, dueño de un pequeño restaurante, etc.) que, con la legislación anterior, incurría fácilmente, sin saberlo, en lo previsto en el artículo 350 bis del Código penal.



estudios

2. ARTICULO 350 BIS DEL CODIGO PENAL, LEY PENAL EN BLANCO

El artículo 350 bis del todavía vigente Código penal tipifica el delito contable, estableciendo que «será castigado con la pena de arresto mayor y multa de 1.500.000 a 3.000.000 de pesetas el que estando obligado por la Ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales:

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

La consideración como delito de los supuestos de hecho a que se refieren las letras c) y d) del apartado anterior requerirán que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía en más o menos de los cargos o abonos omitidos o falseados, exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 10.000.000 de pesetas por cada ejercicio económico.»

El artículo transcrito se configura como una *ley penal en blanco*. Es decir, el presupuesto, la conducta típica en definitiva, no se recoge totalmente en este precepto penal, sino que el mismo remite a otra Ley para completar su definición.

La remisión aquí se hace de forma expresa cuando nos dice el art. 350 bis que será castigado «el que estando obligado *por Ley Tributaria* a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales», y también de forma tácita en varias ocasiones: en el apartado a), al referirse a la «estimación directa de *bases tributarias*»; en los apartados c) y d), al mencionar «los *libros obligatorios*»; y en el último párrafo, al mencionar «las *declaraciones tributarias*».

Es, por tanto, la legislación tributaria la que perfila cuál es el comportamiento punible, lo que se entiende si tenemos en cuenta el bien jurídico protegido por este delito: la función del tributo, pues al ser un delito de peligro, en el que se están penalizando actos preparatorios de la defraudación tributaria, podemos considerar que, en última instancia, el bien jurídico protegido es el mismo que en el delito de fraude fiscal.

La normativa tributaria es la que define qué sujetos están obligados a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales, y cuáles son esos libros, así como el contenido y los requisitos tanto del régimen de estimación directa de bases tributarias como de las declaraciones tributarias.

La necesidad de que dichas definiciones se realicen por Ley formal o la posibilidad de que sea por disposición de rango inferior a Ley (Reglamento o incluso Orden Ministerial) es una cuestión que no es objeto de este comentario. No obstante, creemos interesante señalar que la mayoría de la doctrina, no toda, acepta la posibilidad de que la ley penal en blanco remita

a una disposición de rango inferior, siendo un caso de delegación en la Administración, similar al de los decretos legislativos.

Recordemos que los decretos legislativos son desarrollo de una ley de bases o redacción de un texto refundido, están previstos en los artículos 82 a 85 de la Constitución y en cualquier caso, sólo podrán utilizarse para la elaboración de normas penales si se admite la reserva de ley ordinaria en materia penal, y no la reserva de ley orgánica, según la cual este tipo de ley sería la única por la que se podrían crear normas penales.

Sin embargo, no existe en la ley penal en blanco la garantía de una ley de bases o de una ley de delegación a la que haya de sujetarse la actuación administrativa, como sí ocurre en el caso de los decretos legislativos.

Pues bien, a pesar de la opinión anterior, algún tribunal ha considerado que un profesional en estimación directa de bases que no llevase ningún libro registro no podría cometer el delito del artículo 350 bis por considerar que es imprescindible que la obligación derive de una Ley en sentido formal. Este es el criterio que sigue la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid en el célebre «caso Lola Flores». La Sentencia del Tribunal Supremo que resolvió los recursos de casación presentados contra la anterior (Sentencia del Tribunal supremo de 27 de diciembre de 1990) no entra en la cuestión, ya que aplica el delito de fraude fiscal del art. 349, que se estima consume al del 350 bis.

Sin embargo, el voto particular del Magistrado D. Marino Barbero Santos considera no cometido el delito del artículo 349, por efecto de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989, que considera nulos determinados preceptos de la anterior ley reguladora del I. R. P. F. (no olvidemos que también el artículo 349 es una ley penal en blanco: al no poderse aplicar la norma sustantiva a que se refiere dicho precepto, tampoco éste tendría aplicación). Entra, por tanto, a analizar el artículo 350 bis y considera cometido el delito contable, puesto que sí había Ley Tributaria que impusiera la obligación de llevar libros o registros contables: el artículo 38 de la Ley del Impuesto, aunque sea por remisión, como veremos en el apartado siguiente.

Es de descartar la escasez de sentencias del Tribunal Supremo que analicen este delito. Además de la ya citada, lo tratan: las de 26 de noviembre de 1990, de 31 de octubre de 1992 y de 9 de marzo de 1993, reiterando la doctrina de la de 27 de diciembre de 1990 respecto al concurso con el delito de fraude fiscal del artículo 349, y la sentencia de 12 de mayo de 1986, sólo para declarar la imposibilidad de aplicarlo retroactivamente por ser la conducta anterior a la vigencia del artículo 350 bis (29-4-1985).

3. REFERENCIA A LA SITUACION ANTERIOR A LA LEY 18/1991 DE 6 DE JUNIO

La Ley 44/1978 de 8 de septiembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y el Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 2384/1981 de 3 de agosto, han estado en vigor, con sucesivas reformas, hasta el 1 de enero de 1992.

El artículo 38 de la citada Ley establecía la obligación de los sujetos pasivos que llevaban a cabo actividades empresariales, profesionales o artísticas de llevar los libros registros en los que se reflejaran sus ingresos y gastos, pero remitiendo al Reglamento en cuanto a la forma de llevanza de los mismos («en la forma que reglamentariamente se determine»).

== estudios ==

Y el correspondiente artículo 164 del Reglamento del Impuesto delegaba la cuestión en el Ministerio de Hacienda («en la forma que se determine por el Ministerio de Hacienda») que fue quién, finalmente, mediante Resolución de la Dirección General de Tributos de 23 de diciembre de 1978, estableció las obligaciones registrales de empresarios, profesionales y artistas en régimen de estimación directa de bases tributarias, remitiendo a las normas que regulan el régimen de estimación objetiva singular para los registros obligatorios en dicho régimen.

En cuanto a dichos regímenes de estimación objetiva singular, era el artículo 105.2 del Reglamento (redactado según el Real Decreto 2.933/1983 de 13 de octubre) el que establecía que «el Ministerio de Economía y Hacienda señalará los registros que han de llevar los sujetos pasivos en régimen de estimación objetiva singular», y éstos se regularon por Orden de 13 de marzo de 1984.

No nos extraña que, con tanta remisión encadenada, se dude sobre el cumplimiento del principio de reserva de ley en materia penal.

La propia orden de 13 de marzo de 1984, en su artículo sexto, establecía la *forma y plazos* para solicitar la *inclusión* en el régimen de estimación objetiva singular (normal o simplificada), por supuesto por escrito, y en el mes de enero del año natural en el que tenía que surtir efecto, o dentro de los treinta días naturales primeros en caso de inicio de actividad.

Según todo lo anterior, y a los efectos previstos en el artículo 350 bis del Código penal, un pequeño empresario que, por sus circunstancias (su avanzada edad y no haberse adaptado a la normativa vigente, o por haber iniciado recientemente su actividad y no tener recursos suficientes para asesorarse adecuadamente, o por cualquier otro motivo), generalmente sin intención de defraudar, no llevase contabilidad alguna (aparte de «la del pincho»), al estar en estimación directa de bases (supuesto que no hubiera solicitado su inclusión en el régimen de estimación objetiva singular), incurría en el apartado a) del citado tipo penal: «incumplir absolutamente dicha obligación en *régimen de estimación directa de bases*».

Era especialmente doloroso constatar cómo la conducta era punible aun cuando el sujeto estuviera realizando correctamente sus declaraciones fiscales y pagando escrupulosamente sus impuestos, ya que el último párrafo del artículo 350 bis sólo se refiere a las letras c) y d) del apartado del mismo artículo. Recordemos que la pena prevista es de arresto mayor (privación de libertad de un mes y un día a seis meses) y multa de 1.500.000 a 3.000.000 pesetas.

Para los casos de error, como los que nos han servido de ejemplo, podría aplicarse lo previsto en los artículos 6 bis a) y 6) bis b) del propio Código penal, dependiendo de que se tratase de un error de tipo o de prohibición, y de que fuera vencible o invencible.

El error de tipo es el que recae sobre un elemento integrante de la infracción penal. Ej: cuáles son las obligaciones contables de un empresario, pues se puede pensar que es suficiente con conservar justificantes; o cuál es el régimen de estimación en que se encuentra, piénsese, por ejemplo, en una solicitud de inclusión en el de estimación objetiva singular realizada en febrero, que al estar fuera de plazo, no surtía efecto para ese año natural (el sujeto cree que está en estimación objetiva singular y realmente está en estimación directa).

El error de tipo vencible (es decir, que puede ser vencido por el sujeto empleando la diligencia debida) determina que una infracción se castigue como culposa, con la consiguiente reducción de la pena.

Es error de prohibición la creencia de estar obrando lícitamente, cuando se incurre en un tipo penal. Por ejemplo: ignorar que existe el delito contable. El error de prohibición, si es vencible, da lugar a una importante atenuación de la pena.

Tanto el error de tipo como el error de prohibición, si son invencibles (no pueden ser vencidos por el sujeto aún empleando la diligencia debida), atendiendo a las circunstancias del hecho y a las personales del autor, excluyen la responsabilidad criminal. Pero hay que pensar que en la práctica son más comunes. El análisis de esta cuestión nos llevaría a la problemática de cuál es la diligencia que debe poner el sujeto, en una materia tan compleja como la fiscal, cuestión que excede la finalidad de este trabajo.

Sí nos parece interesante recoger el comentario del Magistrado D. Marino Barbero vertido en el voto particular a la Sentencia del Tribunal Supremo antes citada, sobre la extensión de la obligación de llevar libros o registros fiscales. Dicha obligación está establecida por Ley, pero no así la forma concreta de llevarlos. Por esto, en su opinión, si la procesada (Lola Flores) hubiera llevado los libros o registros muy rudimentariamente, aun sin cumplir con lo previsto en las normas de desarrollo de la Ley, su conducta no hubiera sido punible. La convierte en punible el hecho de incumplir la obligación de forma *absoluta* (según dice el propio artículo 350 bis). No entra, el Magistrado, a valorar la posible existencia de un error.

4. SITUACION TRAS LA CITADA LEY 18/1991, DE 6 DE JUNIO, Y SUS NORMAS DE DESARROLLO

El artículo 41 de la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al definir el rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales como la diferencia entre ingresos y gastos, dice: «sin perjuicio de lo previsto para la estimación objetiva».

La misma salvedad la realiza la Ley en el artículo 42, al establecer las normas para la determinación de dicho rendimiento neto.

Es el artículo 69 el que establece los criterios con arreglo a los cuales el Reglamento ha de regular los procedimientos de estimación objetiva.

El Reglamento, aprobado por Real Decreto 1841/91 de 30 de diciembre, regula los sistemas de estimación objetiva en sus artículos 17 a 30; como ya es conocido, estimación objetiva por signos, índices o módulos y estimación objetiva por coeficientes:

- El método de estimación objetiva por signos, índices o módulos consiste en la determinación del rendimiento neto de la actividad aplicando los parámetros dados por el Ministerio de Hacienda (por ejemplo: para los despachos de pan, en 1993, 801.000 pesetas de rendimiento neto anual por persona asalariada dedicada a fabricación, 860 pesetas por decímetro cuadrado de superficie del horno, etc.).
- En el método de estimación objetiva por coeficientes, el rendimiento neto se calcula restando, del volumen total de ingresos, los siguientes gastos: coste de personal,



estudios

compras, consumo de energía y agua, alquileres, gastos financieros, tributos no estatales, reparaciones y conservación. De la anterior cantidad positiva se deduce el resultado de aplicar a la misma uno de los siguientes porcentajes: 20 por cien en las actividades de fabricación, mineras y de construcción; 15 por cien en las actividades comerciales, de prestación de servicios, agrícolas, ganaderas y pesqueras; y 10 por cien en las actividades profesionales.

Resumiremos los límites de los distintos sistemas de estimación: Para los profesionales, directa siempre que sobrepasen 5.000.000 de pesetas de ingresos o tengan algún empleado, coeficientes si no los sobrepasan, y no pueden estar en estimación mediante módulos. Para empresarios, directa siempre que tengan más de 50.000.000 de pesetas de ventas o de doce empleados, coeficientes si no superan esas cifras, y siempre que no estén en módulos, que existen para las actividades y magnitudes determinadas por el Ministerio de Hacienda.

Lo más interesante para el objeto de este trabajo es una cuestión común a los dos regímenes de estimación objetiva: *el ámbito de aplicación*. Siempre que esté dentro de los límites previstos para dichos regímenes, se aplica el método de estimación objetiva, salvo que se renuncie expresamente a él.

Esta «inversión» del régimen aplicable a los pequeños y medianos empresarios y a los profesionales que no hagan opción expresa tiene gran trascendencia, a los efectos que nos ocupan, por diversas cuestiones:

a) *Obligaciones contables y registrales* (art. 67 Reglamento I. R. P. F.). En actividades en régimen de estimación directa, estas obligaciones no cambian prácticamente (en general, llevar contabilidad con arreglo al Código de Comercio para los empresarios, y los mismos libros que en estimación objetiva para los profesionales). Y las de los sujetos que desarrollan actividades empresariales o profesionales en régimen de estimación prácticamente las mismas que tenían los sujetos que desarrollaban dichas actividades en estimación objetiva singular normal con la Ley anterior (llevar de los libros registrados de ventas e ingresos, compras y gastos, y bienes de inversión, para los empresarios, a los que se añade el libro de registro de provisiones de fondos y suplidos en el caso de los profesionales).

Sin embargo, para los sujetos que desarrollan actividades empresariales y que determinen su rendimiento neto mediante la modalidad de signos, índices o módulos, las obligaciones formales se han simplificado enormemente, puesto que únicamente tienen que conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas de acuerdo a lo previsto en el Real Decreto 2402/1985 de 18 de diciembre, así como las facturas recibidas y los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados. Pero no tendrán que llevar ningún libro o registro contable de estas actividades.

Es decir, para todos los empresarios que determinen su rendimiento neto mediante la aplicación de módulos deja de tener aplicación el artículo 350 bis del Código penal. No podrán ser autores de dicho delito, puesto que no están obligados por Ley tributaria a llevar contabilidad ni libros o registros fiscales, que es su presupuesto.

b) *Renuncia* al método de estimación objetiva. Según el artículo 20 del citado Reglamento, la renuncia al método de estimación objetiva se efectuará durante el mes de diciembre del año anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto. Mientras no se renuncie y se cumplan los requisitos de una modalidad de estimación objetiva, se aplicará dicho método (art.

17 Reglamento). (Este sistema de renuncia expresa era también el existente antes de la modificación del anterior Reglamento por el citado Real Decreto 2.933/1983 de 13 de octubre.)

Por tanto, según las cuestiones analizadas, el nuevo sistema racionaliza la aplicación del delito contable, *quedando atípicas* muchas conductas que antes sí encajaban en el tipo penal (aunque pudiera haber una eximente, como el caso de error invencible mencionado anteriormente).

En caso de que al pequeño comerciante que nos servía de ejemplo en el apartado anterior de este trabajo, le sea de aplicación el método de módulos, estará actuando de forma perfectamente legal al llevar su «contabilidad del pincho» (guardar justificantes), sin más. Podrá incurrir en otro tipo penal (por ejemplo, por dejar de ingresar), pero no en el 350 bis.

Y aún en el caso de que no le sea de aplicación dicha modalidad de módulos, si no tiene más de doce trabajadores ni supera los 50.000.000 de pesetas de ventas (no sería «pequeño comerciante», si supera dichos límites), estaría en estimación objetiva por coeficientes, no en estimación directa. Esto supone:

- La exclusión del apartado a) del artículo 350 bis: incumplir absolutamente la obligación de llevar contabilidad o libros o registros fiscales *en régimen de estimación directa de bases*.
- El apartado b), la llevanza de doble contabilidad, ha de tener una finalidad defraudatoria, por lo que no responde al supuesto de hecho planteado.
- Los apartados c) y d), como ya he comentado anteriormente, requieren que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que éstas reflejen la falsa contabilidad, y que la cuantía en más o en menos de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 10.000.000 de pesetas por cada ejercicio económico. Tampoco es éste el supuesto de hecho planteado.

Los profesionales, que sólo pueden estar en estimación directa o estimación objetiva mediante coeficientes, no mediante módulos, también se han favorecido de la necesidad de renunciar al régimen de estimación objetiva si no pasan los límites del mismo (además, este límite se ha elevado, en comparación con la antigua estimación objetiva singular normal, de 1.500.000 pesetas a 5.000.000 pesetas). Las consecuencias de no llevar los libros registros obligatorios son paralelas a las comentadas para el empresario en régimen de estimación objetiva por coeficientes que, no llevando contabilidad, no ha renunciado al régimen de estimación objetiva y no está, por tanto, en estimación directa.

No obstante, siempre nos ha parecido menos preocupante el caso de los profesionales; a los que suponemos más información.

El haber rebasado los límites del método de estimación objetiva correspondiente determina la *exclusión*, para el año inmediato posterior, de dicho régimen de estimación (artículo 21 Reglamento I. R. P. F.). Pero, en ese caso, el profesional o empresario ya no sería tan «pequeño».

Un hecho que nos parece digno de destacar es que sea por Orden Ministerial cómo se desarrolla el método de módulos, estableciendo ésta para qué actividades y dentro de qué magnitudes es aplicable dicho método, así como los signos índices o módulos que sirven para el cálculo del rendimiento neto (Orden Ministerial de 26 de febrero de 1992 y Orden Ministerial de 26 de noviembre de 1992). La trascendencia de estas Ordenes Ministeriales está clara, pues al ser el artículo 350 bis una ley penal en blanco, vienen a completar dicho precepto

estudios

penal, determinando, en definitiva, qué actuaciones constituyen comportamiento típico y cuáles no. (Repetimos una vez más: los empresarios en régimen de estimación por módulos, que son los señalados por la Orden Ministerial correspondiente, no pueden cometer el delito del 350 bis, al no tener obligación de llevar ningún registro fiscal).

5. EL DELITO CONTABLE, ENIGMA DE LA FUTURA LEGISLACION PENAL

El proyecto de Ley Orgánica del Código Penal, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 23 de septiembre de 1992, no recoge los delitos contra la Hacienda Pública, y deja su regulación a una Ley Penal especial. La razón, según la «exposición de motivos» de dicho Proyecto de Ley, es la pretensión de estabilidad del Código Penal. No se quiere que sea el Código Penal el instrumento que determine el buen funcionamiento del sistema económico en toda su extensión, por lo que el texto únicamente va a inculpar la infracción de las «reglas mínimas del juego».

También dice la referida «exposición de motivos» que, en la decisión de remitir los delitos contra la Hacienda Pública y los relativos a control de cambios a una Ley Penal especial «ha sido determinante al convencimiento de que su formulación está absolutamente ligada a la regulación sustantiva, la cual puede variar con relativa frecuencia».

No nos parece acertado este criterio de «sacar» una materia tan importante y de tanta transcendencia social del cuerpo del Código penal. En este mismo sentido, entre las enmiendas introducidas en la tramitación parlamentaria del proyecto, se encuentra la introducción de la regulación de la misma dentro del propio texto de la Ley:

- En enmienda de adición presentada al proyecto por Arantza Mendizábal Gorostiaga, de Euskadiko Eskerra, integrada en el Grupo Mixto (enmienda n.º 546) se propone añadir al Título XII («Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico») un Capítulo XVI, relativo al delito fiscal, en los mismos términos que el actual Código penal.

La justificación de la enmienda es que no se considera necesario llevarlo a una Ley Penal especial, por las dificultades técnicas que supone.

- El grupo parlamentario de Izquierda Unida presentó enmienda (n.º 767) de adición, proponiendo añadir un nuevo Título: «Delitos contra la Hacienda Pública», con tres artículos, el tercero de los cuales coincide exactamente con el 350 bis del actual Código penal, a excepción de la pena impuesta: de doce a veinticuatro fines de semana y multa de doce a veinticuatro meses.

Recoge dos novedades del Proyecto en penas privativas de libertad y en penas pecuniarias: los arrestos de fin de semana y el sistema llamado de los días-multa (multa equivalente al importe de tantas cuotas diarias, semanales o mensuales como el juez señale, determinando el importe de cada cuota de acuerdo con la capacidad económica del condenado, dentro de los límites establecidos por la Ley, que en el caso de la cuota mensual es de 10.000 a 1.000.000 de pesetas, según lo establecido en el artículo 46 del Proyecto).

La justificación que se da a la enmienda es muy concisa: «Es incomprensible que no figure dentro del Código penal el delito fiscal».

Carmen Sánchez Ayuso

- El grupo socialista, en una enmienda de adición (enmienda n.º 502), propone la creación en el Título XII («Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico») de un Capítulo XVII, bajo la rúbrica «Delitos contra la Hacienda Pública», que constaría de tres artículos, que serían 309 bis a), b) y c).

El que sería 309 bis c) es exactamente igual al actual 350 bis, a excepción de la pena privativa de libertad (arresto de uno a seis fines de semana), puesto que la pena de multa también coincide con la actual (de 1.500.00 a 3.000.000 de pesetas).

La motivación dada a la enmienda es extremadamente escueta: «Mejora técnica».

Habrà que esperar a que terminen los trámites parlamentarios y se apruebe el nuevo Código penal para saber qué solución se da a esta cuestión.

6. CONCLUSION

A pesar de tener muchas cosas criticables, la nueva regulación de la estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, volviendo al sistema de renuncia expresa que existió en un principio en la regulación anterior, y simplificando, en algún caso, las obligaciones formales, ha tenido, como consecuencia indirecta, un efecto positivo: favorecer al pequeño y mediano empresario y al profesional pequeño al alejar de su ámbito de actuación la aplicación de uno de los delitos contra la Hacienda Pública más desconocidos por la generalidad: el delito contable.

Aunque se va extendiendo ya la conciencia en la sociedad de que no pagar a Hacienda es delito, no ocurre así, al menos en igual medida, con la infracción de los deberes registrales. Puede pensarse que no llevar los libros es una infracción administrativa, pero mucha gente no cree que pueda tener como consecuencia una pena de cárcel.

Veremos qué ocurre con la regulación de este tipo de delitos en la nueva legislación penal, y continuaremos, en el momento en que ésta se conozca, el análisis del delito contable-tributario.