

Departamento de Impuestos
de Coopers & Lybrand, S.A.

**LEYES DE
MODIFICACION
PARCIAL DE LA
LEY GENERAL
TRIBUTARIA Y
DE REFORMA DEL
CODIGO PENAL
EN MATERIA DE
DELITOS CONTRA
LA HACIENDA
PUBLICA**

RECIENTEMENTE se han publicado en el *B.O.E.* la ley de 10/1985, de 26 de abril, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (L.G.T.), que al comienzo de su tramitación parlamentaria se denominaba ley de Represión del Fraude Fiscal, y la ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de Reforma del Código Penal en materia de Delitos contra la Hacienda Pública.

Las reformas introducidas por las citadas leyes, además de su indudable repercusión en nuestro sistema jurídico-tributario, producen efectos trascendentales, especialmente en materia sancionadora, en la relación Hacienda Pública-contribuyente, algunos de los cuales, incluso, han llegado ya a suscitar entre la doctrina dudas sobre su constitucionalidad. No obstante, dada la finalidad perseguida con estas colaboraciones, vamos a limitarnos a destacar los aspectos más relevantes de la nueva normativa.

A tal fin, dividiremos nuestros comentarios en los siguientes apartados:

**LEY DE MODIFICACION PARCIAL
DE LA LEY GENERAL
TRIBUTARIA**

I. Responsables del tributo.

II. Determinación de la base imponible.

III. Intereses de demora.

IV. Infracciones y sanciones tributarias.

V. Otras modificaciones de interés.

VI. Entrada en vigor.

**LEY ORGANICA
DE REFORMA DEL CODIGO PENAL
EN MATERIA DE DELITOS
CONTRA LA HACIENDA PUBLICA**

**LEY DE MODIFICACION PARCIAL
DE LA LEY GENERAL
TRIBUTARIA**

I. RESPONSABLES DEL TRIBUTO

La ley da nueva redacción a los artículos 38, 39, 40.1, 45.2 y 89.3 y 4 de la Ley General Tributaria. Destacan, a nuestro juicio, las siguientes novedades:

1. La responsabilidad solidaria de las obligaciones tributarias en que incurren los causantes y colaboradores en la realización de las infracciones tributarias se extiende a toda clase de infracciones y no sólo a las de defraudación, como disponía la anterior redacción del artículo 38 de la ley.

2. La responsabilidad, antes subsidiaria, de los copartícipes o cotitulares de las entidades a que se re-

fiere el artículo 33 (herencias yacentes, comunidades de bienes, etc.) se transforma en solidaria.

3. La responsabilidad subsidiaria de los administradores de las personas jurídicas por las infracciones simples de omisión y defraudación, se amplía en cuanto que afectará no sólo a las infracciones simples, sino también a la totalidad de la deuda tributaria en caso de infracción grave. Tal responsabilidad viene determinada, bien por el hecho de haber consentido los incumplimientos o adoptado los acuerdos que hicieron posible la infracción o bien por no haber realizado los actos necesarios en orden al cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas. Asimismo, y en todo caso, los administradores serán responsables subsidiarios de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades.

4. En todos los casos anteriores, se suprimen las referencias a la exigencia de actuación dolosa, negligente o de mala fe por parte del responsable, lo cual es consecuencia del nuevo concepto de infracción tributaria, que parece instaurar un sistema basado en la responsabilidad objetiva.

5. En cuanto a la transmisión de las obligaciones tributarias pendientes, se regulan dos supuestos, el primero de los cuales ya se contenía

en el Reglamento General de Recaudación:

- La transmisión a los herederos o legatarios, sin perjuicio de lo que establece el Código Civil sobre aceptación de la herencia a beneficio de inventario, de las obligaciones tributarias pendientes del causante; en ningún caso, sin embargo, serán transmisibles las sanciones.
- La transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas, por las que responderán solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les haya adjudicado.

II. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

La ley 10/85 afecta a los artículos 47 a 51. Si bien en algunos casos se limita a introducir en el texto de la L.G.T. modificaciones ya originadas por normas anteriores (estimación objetiva singular, supresión de jurados tributarios), sí conviene destacar la reforma del sistema de impugnación de las bases determinadas en régimen de estimación indirecta.

En efecto, la estimación indirecta procede cuando, según el artículo 50:

«... la falta de presentación de declaraciones o las presentadas por

los sujetos pasivos no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos, o cuando los mismos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables.»

Pues bien, si antes de la reforma era recurrible el acuerdo del delegado de Hacienda decidiendo la aplicación de la estimación indirecta, y sólo cuando este acuerdo fuese firme podía determinarse la base y fijarse la liquidación, el nuevo artículo 51.2 elimina dicho acuerdo y, por tanto, la posibilidad de impugnarlo, de forma que se determinará directamente la base y se girará la liquidación, sin perjuicio de que en el recurso que, en su caso, se interponga pueda plantearse si era o no procedente la aplicación de la estimación indirecta.

III. INTERESES DE DEMORA

De la nueva normativa destacamos:

1. Se establece la exigencia de intereses de demora en todo ingreso realizado fuera de plazo, incluso sin requerimiento previo de la Administración.

La nueva redacción del precepto puede suscitar alguna duda en torno a la subsistencia del recargo de pró-

rroga y su compatibilidad con el interés de demora.

Entendemos que, a pesar de haberse reafirmado nuevamente la vigencia del recargo de prórroga en fecha muy reciente (Real Decreto 338/1985, de 15 de marzo), es perfectamente planteable el tema de si la nueva ley suprime dicho recargo. Tal conclusión podría venir apoyada no sólo por el tenor literal del precepto, sino también por lo que parece ser la intención del legislador manifestada en un doble sentido:

a) El sistema indudablemente más equitativo que resulta de la sustitución de un recargo, cuya cuantía no varía cualquiera que sea el retraso, por un interés de demora, cuyo importe se determina, precisamente, en función de dicho retraso.

b) El hecho de que si la inicial redacción del Proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal, en su Disposición Adicional Quinta, declaraba compatibles el interés de demora y el recargo de prórroga, la Ponencia del Congreso de los Diputados suprimió la referencia expresa a éste, fundamentando tal supresión en la intención de eliminar el mismo, sin que en la tramitación parlamentaria posterior se volviera a alterar este extremo.

2. El interés de demora será el legal del dinero (en la actualidad, el 11 por 100), incrementado en un 25 por 100.

3. La devolución de ingresos indebidos al contribuyente llevará aparejado, asimismo, el abono del interés legal (entendemos que sin incremento alguno).

IV. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

Se modifica de forma sustancial el capítulo VI del título II de la Ley General Tributaria, que regula las infracciones y sanciones y su condonación (artículos 77 a 89).

Nos limitamos a destacar:

1. *Concepto*

Aproximándonos a lo que resultaría ser un sistema de responsabilidad objetiva, la nueva redacción del artículo 77 considera infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes, suprimiendo el requisito de la voluntariedad que exigía la anterior definición, si bien, al añadir que las infracciones «serán sancionables incluso a título de simple negligencia», parece volverse, en cierta medida, al llamado principio de culpabilidad.

2. *Clases de infracciones y sanciones*

Desaparece la clasificación de las infracciones tributarias en simples, de omisión y de defraudación. La reforma regula dos clases de infracción simple y grave.

2.1. Infracciones simples

La nueva normativa no contiene una enumeración exhaustiva de las infracciones, que se califican de simples, limitándose a formular una definición genérica y, en cierto modo, residual respecto a las infracciones graves, remitiéndose a las normas reglamentarias reguladoras de los diferentes tributos para una tipificación concreta. No obstante, y por razón de ser objeto de una sanción

distinta a la general, el artículo 83 enumera una serie de infracciones simples, muchas de las cuales ya tenían tal consideración en la redacción anterior a la reforma. Resaltando, ante todo, el incremento sustancial en la cuantía de las sanciones y la mayor adaptación de las infracciones a nuestro actual sistema tributario, se indica a continuación un esquema de las infracciones simples y su sanción.

<i>Infracción simple</i>	<i>Sanción</i>
A) General: incumplimiento de obligaciones exigidas por razón de la gestión de los tributos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, y cuando no constituyan infracción grave	Multa de 1.000 a 150.000 ptas.
B) Especiales:	
a) Por incumplimiento de obligaciones de índole contable o registral:	
— retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad	Multa de 10.000 a 200.000 ptas.
— utilización de cuentas con significado distinto al que corresponda, según su naturaleza, que dificulte la comprobación tributaria	Multa de 25.000 a 1.000.000 ptas.
— falta de aportación o negativa a exhibir pruebas o documentos contables.	Multa de 25.000 a 1.000.000 ptas.
— inexactitud u omisión de operaciones en contabilidad o en registros exigidos por normas fiscales	Multa de 25.000 a 1.000.000 ptas.
— llevanza de contabilidades diversas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa	Multa de 25.000 a 1.000.000 ptas.
— transcripción incorrecta en las declaraciones de los datos que figuren en libros o registros obligatorios	Multa de 25.000 a 1.000.000 ptas.

*Infracción simple**Sanción*

b) Por incumplimiento de obligación de información y colaboración:

— falta de presentación de declaraciones o de aportación de datos requeridos, de acuerdo con los artículos 111 y 112, u omisión o inexactitud de los datos o declaraciones aportadas

Multa de 10.000 a 200.000 ptas. por cada dato omitido, incompleto o falseado.

— resistencia, excusa o negativa a la actuación de la Inspección para el examen de documentos, libros, facturas, contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos o cualquier otro antecedente o información.

Multa de 50.000 a 1.000.000 ptas.

A lo anterior debe añadirse que, tratándose de las infracciones simples que hemos incluido en el gru-

po B), b), la sanción puede agravarse en los siguientes términos:

1) Si la cuantía de la sanción es superior a 500.000 ptas., implicará la pérdida durante dos años de

- beneficios fiscales.
- posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial.
- posibilidad de contratar con el Estado y otros entes públicos.

2) Si los infractores son autoridades, funcionarios o profesionales oficiales (Notarios, Registradores, Corredores de Comercio, Agentes de Cambio y Bolsa)

- se suspenderá del ejercicio del empleo o cargo público por plazos que oscilan entre un mes y un año, en función de la cuantía de la multa y siempre que sea superior a 250.000 pesetas.

2.2. Infracciones graves

A) Se consideran infracciones graves:

a) La falta de ingreso en el plazo de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, o de las cantidades retenidas o que hubieran debido retenerse. Entendemos que la tipificación de infracción grave exigirá que haya existido requerimiento previo por parte de la Administración, ya que la gravedad viene determinada no por el ingreso fuera de plazo, sino por «dejar de ingresar», y la diferencia entre ambos supuestos de hecho consiste en la existencia de una actuación administrativa que constate dicha falta de ingreso.

b) La obtención o disfrute indebido de beneficios fiscales o devoluciones.

c) Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto, a deducir o compensar en la base o en la cuota, en declaraciones-liquidaciones propias o de terceros. La aplicación estricta de este precepto significaría que el sujeto pasivo no podría oponerse, por mantener una interpretación distinta, a las pretensiones de la inspección sin incurrir en infracción grave.

d) Tratándose de entidades en régimen de transparencia fiscal, determinar bases imponibles o imputar a los socios cantidades que no se ajusten a la realidad.

B) Sanciones:

a) General: Multa del medio al triple de la deuda tributaria, de las cantidades que hubieran dejado de ingresarse o del importe de los beneficios o devoluciones obtenidos indebidamente.

Además, si el perjuicio para la Hacienda Pública representa más del 50 por 100 de la deuda tributaria o de las cantidades que hubieran debido ingresarse y excede de 500.000 pesetas, dará lugar a la pérdida de:

- La posibilidad de contratar con el Estado u otros entes públicos durante un plazo de hasta cinco años.
- La posibilidad de obtener subvenciones públicas, créditos oficiales o disfrutar de beneficios fiscales durante un plazo de dos a cinco años.

Por otra parte, se exigirán intereses de demora desde la finalización del período voluntario de pago hasta el día en que se imponga la sanción.

b) Supuestos especiales:

- La falta de ingreso de tributos repercutidos o de retenciones practicadas o que debeiran haberse practicado, a cuenta de cualquier impuesto: multa del 150 al 300 por 100.
- La determinación de gastos o partidas negativas para com-

pensar o deducir en la base de declaraciones futuras: multa del 10 por 100 de tales conceptos, es decir, que la multa se calcula sobre la base imponible y no sobre la cuota.

- Acreditación indebida de partidas a compensar en la cuota o de créditos tributarios aparentes: multa del 15 por 100 de la cantidad indebidamente acreditada.
- Entidades en régimen de transparencia fiscal: multas del 20, 40 y 50 por 100, según los casos, por las inexactitudes en las cantidades positivas o negativas imputadas en la base imponible de los socios o imputación indebida de deducciones, bonificaciones o retenciones.

3. *Supuestos de exclusión de responsabilidad*

No obstante cometerse la infracción tributaria, se excluye la responsabilidad en los siguientes supuestos que destacamos:

- Concurrencia de fuerza mayor.
- Cuando la infracción derive de una decisión colectiva, se excluye la responsabilidad de quienes hayan salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en la que se adoptó la decisión. Este supuesto de exclusión de responsabilidad de-

be ponerse en relación con lo indicado en el apartado I.3) anterior.

En relación con este tema cabe añadir:

- Que en el proyecto de ley remitido por el Gobierno se excluía la responsabilidad, asimismo, cuando la Comisión de la infracción pudiera racionalmente imputarse a la existencia de una laguna normativa, variedad de criterios administrativos o jurisprudenciales, o de error material o de hecho. La tramitación parlamentaria suprimió estas causas de exclusión de responsabilidad.
- Que en todos estos casos, la no imposición de la sanción correspondiente no excluye que, al regularizarse la situación tributaria, se exijan las cuotas y recargos correspondientes, así como el interés de demora.

4. *Graduación de sanciones*

La simple lectura de algunos criterios que, para graduar las sanciones, establece la ley 10/1985, unida al amplio «abanico cuantitativo» en las multas pecuniarias, permite deducir una importante esfera de discrecionalidad administrativa en la imposición de las sanciones, y ello, a pesar de haberse suprimido, como se indicará posteriormente, la condonación automática.

Tales criterios de graduación se resumen en los siguientes:

- Buena o mala fe del infractor.
- Su capacidad económica.
- La resistencia, negativa u obstrucción a la acción de la Administración.
- La comisión repetida de infracciones.
- La conformidad a la propuesta de liquidación.
- El cumplimiento espontáneo de la obligación.
- La trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria del dato, informe o antecedente no facilitado o, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales, contables o registrables.
- La cuantía del perjuicio ocasionado a la Hacienda Pública.

5. *Condonación de sanciones*

Desaparece la condonación automática del 50 por 100 de las multas, que se producía al prestarse conformidad a la propuesta de liquidación formulada por la inspección en casos de infracciones de omisión o defraudación. Resulta, en cierto modo, paradójico que se suprima la condonación automática, pero se incluya, como se ha expuesto, la conformidad del sujeto pasivo como criterio de graduación de sanciones.

Se mantiene, no obstante, la condonación graciable en términos análogos a la normativa anterior, es decir, su concesión discrecional por el ministro de Economía y Hacienda o autoridad en quien delegue, a solicitud del infractor o responsable, con renuncia a toda acción de impugnación contra el acto administrativo que impuso la sanción. Únicamente se suprime el requisito, antes exigido, de que el infractor no fuera reincidente, y se añade que los actos de concesión de la condonación se publicaran en el *B.O.E.*, no siendo efectivos hasta ese momento.

V. OTRAS MODIFICACIONES DE INTERÉS

1. *Consultas a la Administración*

Se modifica el artículo 107, suprimiendo el carácter vinculante que, para los órganos de gestión, tenían los criterios reflejados en la contestación a las consultas. La contestación tendrá, a partir de ahora, el carácter de mera información, si bien se exceptúan los casos en que por ley se disponga lo contrario o tratándose de consultas que se formulen en la forma que reglamentariamente se establezca y relativas a inversiones extranjeras. No obstante, si, dándose determinadas condiciones, el sujeto pasivo cumple su

obligación tributaria de acuerdo con la contestación de la consulta, no incurrirá en responsabilidad.

La reforma, en este punto, elimina un importante factor de seguridad jurídica y de acercamiento al contribuyente en el sentido de facilitarle el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales.

2. *Obligación de proporcionar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria*

La reforma, pendiente de desarrollo reglamentario en algunos aspectos, da nueva redacción a los artículos 111 y 112 de la ley, incluyendo una regularización pormenorizada de la obligación de toda persona natural o jurídica, pública o privada, de suministrar a la Hacienda Pública cuantos datos o antecedentes con trascendencia tributaria se deduzcan de sus relaciones, económicas, profesionales o financieras con otras personas.

La obligación se singulariza en relación con retenedores, sociedades, colegios profesionales, entidades bancarias, crediticias o de mediación financiera, funcionarios públicos y profesionales. Destacaremos únicamente:

- Que el incumplimiento de esta obligación no podrá ampararse en el sector bancario.
- Que la obligación de los profesionales no alcanzará a los datos privados no patrimonia-

les cuya revelación atente al honor o a la integridad personal y familiar de sus clientes ni a datos confidenciales que conozcan como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

- Que los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria.
- Que los datos obtenidos sólo podrán ser utilizados para fines tributarios y, en su caso, para denuncia de hechos que puedan ser constitutivos de cualquier delito público.
- Que los juzgados o tribunales facilitarán, de oficio o a requerimiento de la Administración, los datos con trascendencia tributaria que se desprendan de las actuaciones judiciales, si bien respetando el secreto de las diligencias sumariales.
- Que la Administración publicará las sanciones por infracciones graves de más de cinco millones de pesetas que no hayan dado lugar a iniciación de sumario por delito fiscal, incluyendo el nombre, apellidos o razón social del infractor, cuantía de la sanción y tributo a que se refiere. Asimismo, se publicarán las sentencias firmes por delitos fiscales.

3. *Prácticas de liquidaciones por la Inspección*

La reforma dota de cobertura legal la competencia de la Inspección para practicar liquidaciones, que ya se le había atribuido por el Real Decreto de 12-2-1984, declarado nulo por la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984. La efectividad de esta competencia se supedita, en la Disposición Transitoria, a la publicación del Reglamento de desarrollo correspondiente. Hasta tal momento, rige el vigente Real Decreto de 31 de octubre de 1984.

4. *Presunción de veracidad de las actas y diligencias de la Inspección*

En el apartado 3 del artículo 145 se introduce una norma que ha dado lugar a una fuerte polémica en la discusión parlamentaria del proyecto de ley. Se trata de la atribución a las actas y diligencias de la Inspección de la naturaleza de documentos públicos, de forma que, salvo que se acredite lo contrario, hacen prueba de los hechos que motivan su formalización.

5. *Estados financieros consolidados en sociedades vinculadas*

La Disposición Adicional Segunda autoriza al Ministro de Economía y Hacienda a imponer la consolidación de estados financieros en grupos económicos formados por socie-

dades vinculadas a través de una participación directa o indirecta en el 25 por 100 del capital, o cuando una o varias sociedades ejerzan en otra u otras funciones que impliquen el ejercicio de un poder de decisión.

6. *Prescripción*

Aclarando las dudas que se habían suscitado al respecto, la reforma dispone, modificando la anterior redacción de la ley, que el plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración.

VI. ENTRADA EN VIGOR

La reforma de la Ley General Tributaria entró en vigor el día en que se publicó en el B.O.E. (27 de abril) y se aplicará a las infracciones que se cometan a partir de tal fecha. Ello supone que resultan afectadas por la nueva ley las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades que se formulen a partir de la citada fecha. Por lo demás, la ausencia de otras disposiciones transitorias puede plantear problemas en algunos casos. Si así fuese, con carácter general, consideramos resultaría de aplicación la norma más favorable, es decir, la normativa anterior, de acuerdo con el principio constitucional de la irre-

troactividad de las normas de carácter sancionador (art. 9.3. Constitución).

**LEY ORGANICA 2/1985,
DE 29 DE ABRIL,
DE REFORMA DEL CODIGO PENAL
EN MATERIA DE DELITOS
CONTRA LA HACIENDA PUBLICA**

La nueva regulación del delito fiscal se contiene en los artículos 349, 350 y 350 bis del Código Penal y entró en vigor a los veinte días de su publicación en el *B.O.E.* del día 30 de abril del año en curso.

Debe destacarse, ante todo, la derogación del artículo 37 de la ley de 14 de noviembre de 1977, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, donde, junto con el artículo 319 del Código Penal, se contenía la anterior regulación de esta figura delictiva. En consecuencia, se suprime la doble exigencia que contenía el precepto derogado, en el sentido de que, por una parte, el delito fiscal sólo sería perseguible a instancia de la Administración, y, por otra, que para que se pudiera promover la acción penal era preciso haber agotado la vía administrativa o, en su caso, existir resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, es decir, la llamada prejudicialidad administrativa.

Así pues, el delito fiscal se configura como un delito público, siendo aplicable el régimen general de

los artículos 101 y 264 y siguientes de la ley de Enjuiciamiento Criminal sobre el carácter público de la acción penal y su denuncia. Asimismo, la supresión de la prejudicialidad administrativa justifica la introducción en el artículo 77 de la Ley General Tributaria de un apartado 6 en el que se establece que caso de que las infracciones tributarias pudieran ser constitutivas de delito, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, absteniéndose de continuar el procedimiento sancionador en tanto no exista sentencia firme, de forma que sólo en caso de no estimarse judicialmente la existencia de delito, continuaría el expediente administrativo sancionador en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados. Se establece, asimismo, en el citado artículo de la Ley General Tributaria, que la sanción penal excluye la administrativa, con lo que se consagra el principio que impide la concurrencia de sanciones administrativas y penales por unos mismos hechos («non bis in ídem»).

Muy brevemente se indican a continuación las conductas tipificadas como delito y las penas aplicables en cada caso:

1. Eludir el pago de tributos o disfrutar indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda de cinco millones de pesetas (antes, dos millones de pesetas).

A los efectos de la determinación de la cuantía citada, el sistema es semejante al que regulaba el derogado artículo 319 del Código Penal, si bien en la nueva redacción se equiparan los tributos periódicos (Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades) con los que, aun no sabiéndolo, sean objeto de declaración periódica (caso del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas). En estos casos, se estará a lo defraudado en cada período impositivo y, si éste fuese inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás tributos, la cuantía se refiere a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

Pena: Multa del tanto al séxtuplo y prisión menor —de seis meses y un día a seis años—. La condena implica además la pérdida, durante un plazo de tres a seis años, de la posibilidad de obtener subvenciones públicas, créditos oficiales o de gozar de beneficios o incentivos fiscales.

Contrasta el nuevo sistema punitivo con el anterior, en el que se distinguía entre arresto mayor, si la cuantía del delito estaba comprendida entre cinco y diez millones, y prisión menor, caso de superar la última cifra. En ambos casos se requería, además, que la cantidad defraudada excediera de la décima parte de la cuota precedente. En la re-

forma desaparece este importante factor de graduación y proporcionalidad en la aplicación de la pena, de forma que se recibirá un tratamiento penal, en principio idéntico, cualquiera que sea la proporción entre la cuota que se considere defraudada y el total de la cuota precedente. Resulta difícil asimilar que una ocultación de, por ejemplo, un 5 por 100 de la cuota pueda ser acreedora de la misma pena que una de un 50 por 100 o más de la cuota.

2. En relación con las subvenciones públicas de cuantía superior a 2.500.000 de pesetas, se tipifican las siguientes conductas:

- Su obtención falseando las condiciones requeridas u ocultando las que hubieran impedido su concesión.
- El incumplimiento sustancial de las condiciones, alterando los fines que motivaron la subvención.

Pena: Igual al caso anterior.

3. En cuanto a los obligados a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales, cometen delito:

- Si incumplen absolutamente tal obligación en régimen de estimación directa.
- Si llevan contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, ocultan o simulan la verdadera situación de la empresa.

— Si, en los libros obligatorios, practican anotaciones contables ficticias, omiten negocios, operaciones o transacciones económicas o las anotan con cifras falsas. En este último caso, para que exista delito, se exige que no se hayan presentado las declaraciones tributarias o que las presentadas sean reflejo de la contabilidad falsa

y que la cuantía de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 10.000.000 de pesetas por cada ejercicio económico.

Pena: Arresto mayor —de un mes y un día a seis meses— y multa de 500.000 a 1.000.000 de pesetas por cada ejercicio económico.