

# LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS Y SUS IMPLICACIONES EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA (ANÁLISIS CRÍTICO DE LAS ÚLTIMAS REFORMAS LEGISLATIVAS)

---

Olga Carreras Manero  
Universidad de Zaragoza

## **RESUMEN**

El presente trabajo tiene como objeto analizar las consecuencias del reconocimiento de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en sede del delito de defraudación tributaria; para ello van a estudiarse, en primer término, las últimas modificaciones legislativas acaecidas a este respecto, para pasar a abordar, ya en un momento posterior, las repercusiones derivadas de la comisión de un delito fiscal por dichas entidades.

*Palabras clave:* Delito de defraudación tributaria; persona jurídica; responsabilidad penal.

## **SUMARIO**

1. INTRODUCCIÓN. 2. ESTUDIO DE LA EVOLUCIÓN DEL RÉGIMEN JURÍDICO DE LA IMPUTACIÓN DE RESPONSABILIDAD PENAL A LAS PERSONAS JURÍDICAS. 2.1 Antecedentes normativos. 2.2 La regulación actual a raíz de la reforma operada por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio. 3. LAS PERSONAS JURÍDICAS COMO AUTORAS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA. 3.1 Rasgos configuradores de la atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas. 3.2 Aspectos materiales del delito de defraudación tributaria. 3.3 Consecuencias jurídico-penales derivadas de la comisión por parte de las personas jurídicas del delito de defraudación tributaria: las penas aplicables. 3.4 Circunstancias modificativas de la responsabilidad penal de las personas jurídicas. 4. ALGUNAS CONSIDERACIONES CRÍTICAS EN TORNO A LA ACTUAL CONFIGURACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS COMO AUTORAS DE UN DELITO FISCAL. BIBLIOGRAFÍA.

## 1. INTRODUCCIÓN

Como es bien sabido, uno de los principios básicos y tradicionales en el ámbito penal consistía en la máxima *societas delinquere non potest*, en virtud del cual las personas jurídicas no podían ser sancionadas en dicho sector del ordenamiento, recayendo la correspondiente sanción penal en las personas físicas que obrasen en su representación, siempre y cuando estas últimas hubieran llevado a cabo un determinado comportamiento punible –en nuestro caso, defraudar a la Hacienda Pública–.

No obstante lo anterior, en sede tributaria, ya desde la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (1), sí que se recoge la posibilidad de considerar sujetos infractores a las entidades con personalidad jurídica, pudiendo imponerse a las mismas, por lo tanto, la oportuna sanción de carácter tributario. A estos efectos, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –en adelante, LGT– viene a indicar que «Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las Leyes» (2), previsión ésta que se encuentra, asimismo, en el ámbito administrativo (3).

Ahora bien, y en relación con esta cuestión, es preciso señalar que dicha diferencia de trato respecto a las personas jurídicas en ambos sectores del ordenamiento –el penal y el tributario– ha sido superada, dado que a raíz de la reforma de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal –en adelante, CP– operada por obra de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, se establece, ya de forma expresa, la posibilidad de que aquéllas sean sancionadas penalmente, aboliéndose, de este modo, el principio antes mencionado. Precisamente por ello, dichas entidades van a poder ser autoras del delito de defraudación tributaria regulado en el artículo 305 del CP, posibilidad de la que carecían hasta la entrada en vigor de la referida Ley (4).

En este sentido, debe ponerse de relieve que es muy frecuente que el tipo penal arriba aludido se cometa por personas jurídicas –en concreto, por conceptos tales como el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Sociedades–, en tanto que éstas son las que desarrollan la mayor parte de las actividades económicas de producción, distribución y consumo de bienes y servicios (5); por este motivo, debe lucharse por evitar que las mismas queden impunes ante tales actuaciones, siendo dicha medida el fundamento de la citada reforma del CP y cuyas consecuencias en el ámbito del delito fiscal son las que vamos a estudiar en el presente trabajo.

Así, y una vez indicado lo anterior, debemos poner de manifiesto, desde este preciso instante, que somos de la opinión de que el debate sobre si debe imputarse responsabili-

(1) A este respecto, el artículo 77.3 de la Ley citada en el texto disponía que «Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el artículo 33 de esta Ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes (...)» (la cursiva es nuestra).

(2) La cursiva es nuestra.

(3) En este sentido, el artículo 130.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común dispone que «Sólo podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción administrativa las personas físicas y jurídicas que resulten responsables de los mismos aun a título de simple inobservancia» (la cursiva es nuestra).

(4) La cual tuvo lugar, de conformidad con lo previsto en la Disposición final séptima de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, a los seis meses de su completa publicación en el *BOE*, esto es, el 23 de diciembre de 2010.

(5) *Cfr.*, RODRÍGUEZ LÓPEZ (2008), pág. 92. En este sentido, COLINA RAMÍREZ (2010, pág. 148) ha puesto de relieve que el tipo penal del artículo 305 del CP se encuentra configurado de tal manera que en la mayoría de las ocasiones lo comete una persona jurídica.

dad penal a las personas jurídicas ya ha sido resuelto –como tendremos ocasión de comprobar– en sentido afirmativo, teniendo que determinarse, en la actualidad, cuáles son los parámetros y los criterios para articular la misma de un modo adecuado (6), hipótesis ésta de la que vamos a partir en nuestro análisis.

A tal fin, nos centraremos en los efectos derivados de la posibilidad de atribuir un delito contra la Hacienda Pública a dichas entidades; para ello, abordaremos, en primer lugar, los antecedentes de la regulación actual y los motivos o causas que han propiciado la mencionada reforma de 2010, para pasar a efectuar, a continuación, un examen del régimen jurídico aplicable en el momento presente.

Por lo demás, serán objeto de estudio tanto los aspectos positivos que, a nuestro juicio, derivan de la posibilidad de declarar penalmente responsables a las entidades con personalidad jurídica, como los negativos, proponiendo, en tales casos, las soluciones *lege ferenda* que consideremos oportunas.

## 2. ESTUDIO DE LA EVOLUCIÓN DEL RÉGIMEN JURÍDICO DE LA IMPUTACIÓN DE RESPONSABILIDAD PENAL A LAS PERSONAS JURÍDICAS

### 2.1. Antecedentes normativos

De conformidad con el esquema indicado, y antes de abordar el análisis de la regulación actual atinente a la autoría de los delitos fiscales en los supuestos en que el sujeto de la relación tributaria es una persona jurídica, resulta preciso examinar, siquiera de forma breve, cuál ha sido la evolución de la misma, para así poder comprender, de un modo adecuado, el fundamento y el por qué de las últimas modificaciones legislativas relativas a esta cuestión.

A estos efectos, cabe señalar que tradicionalmente en el ámbito penal regía el principio *societas delinquere non potest*, en la medida en que las consecuencias derivadas de la comisión de los referidos delitos se imputaban a los gestores, personas físicas, de dichas entidades; más en concreto, era el artículo 15 *bis* del CP/1973 –introducido por la Ley Orgánica 8/1983, de 29 de junio– el que venía a prever que «El que actuara como directivo u órgano de una sociedad o en representación legal o voluntaria de la misma, responderá personalmente, aunque no concurran en él y sí en la entidad en cuyo nombre obrara, las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura del delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo».

El precepto transcrito en el párrafo precedente fue incorporado, a su vez, al CP hoy vigente –artículo 31–, si bien con importantes modificaciones a raíz de la reforma operada en dicho Código por obra de la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, puesto que ya no iba a hacerse alusión al «directivo u órgano de una sociedad», sino a los *administradores de hecho o de derecho* (7), modificación ésta que cabe destacar en tanto que

---

(6) *Vid.*, ZUGALDÍA ESPINAR (2010), pág. 6. Por su parte, CROS GARRIDO (2010, pág. 33) ha indicado que para que el delito fiscal adquiriese verdadera carta de naturaleza era preciso otorgar responsabilidad penal a las personas jurídicas y acabar con la inconsistencia de que, pudiendo ser sujetos pasivos de los impuestos tanto las personas físicas como las jurídicas, al tratar su incumplimiento hubiese dos caminos diferentes.

(7) A tenor de lo dispuesto en el artículo 31.1 del CP: «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 concurran 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».

la misma venía a suponer una concordancia con el artículo 305 del citado texto normativo concerniente a los delitos contra la Hacienda Pública, el cual fue también objeto de nueva redacción (8).

De acuerdo con ello, para atribuir la correspondiente responsabilidad penal era necesario concretar al sujeto que asumía la *gestión efectiva* de la sociedad (9), no admitiéndose la mera imputación objetiva respecto del formal administrador de la misma sino llevaba a cabo la oportuna conducta defraudatoria, lo cual no era óbice para que aquél fuese considerado, en su caso, cooperador necesario o cómplice, pero no autor (10); en definitiva, lo que resultaba imprescindible, en su virtud, era determinar al verdadero *dueño* de la voluntad social (11).

Aclarado lo anterior, y continuando con la cuestión que nos ocupa, es preciso poner de relieve que ya desde el año 2003, y en el seno del Derecho comunitario, han sido frecuentes las Decisiones Marco y las Directivas, en cuya virtud se ha reconocido la responsabilidad penal de las personas jurídicas en relación con determinadas infracciones penales, aunque en aspectos ajenos, empero, al delito fiscal (12).

Así, y siguiendo con esta tendencia comunitaria, nuestro legislador incorporó –a raíz de la citada reforma de 2003– un segundo apartado al artículo 31 del CP, a tenor del cual: «si se impusiere en sentencia una pena de multa al autor del delito, será responsable de la misma de manera directa y solidaria la persona jurídica en cuyo nombre o por cuya cuenta actuó».

En relación con esta cuestión, es preciso indicar que el precepto transcrito *ut supra* venía a configurar, por vez primera en nuestro ordenamiento y para una parte de la doctrina, la responsabilidad penal de las personas jurídicas (13); sin embargo, el mismo no

(8) *Cfr.*, CROS GARRIDO (2010), pág. 289.

(9) A este respecto, RODRÍGUEZ LÓPEZ (2008, pág. 95) puso de relieve que «no es el mero desempeñar el cargo de administrador o representante lo que da lugar a responsabilidad, sino el llevar a cabo, en la práctica, la conducta material de defraudar a Hacienda». Por su parte, el Tribunal Supremo, en su pronunciamiento de 2 de marzo de 2005 (FJ 3º) (RJ 2005/5132), vino a indicar que «cuando nos encontremos, como sucede en ese caso, ante obligaciones tributarias con cargo a personas jurídicas que adoptan la forma de sociedades, es evidente que la responsabilidad penal recae en todos aquellos que, de una u otra manera, tienen capacidad decisoria y han acordado realizar las operaciones o transacciones que generan la deuda tributaria». Asimismo, puede consultarse la Sentencia de la Audiencia Provincial de Castellón de 8 de octubre de 2003 (FJ 1º) (JUR 2003/270828).

(10) TORRES GELLA (2009), pág. 141. En este sentido, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2004 (FJ 7º) (RJ 2004/5627) se ha puesto de manifiesto que «no cabe olvidar que la responsabilidad criminal se atribuye por la intervención efectiva en los hechos, no por la titulación formal que pudiera existir en la ostentación de un cargo en la empresa».

(11) Sentencias de las Audiencias Provinciales de Barcelona de 10 de enero de 2005 (FJ 3º) (ARP 2005/65) y Granada de 13 de septiembre de 2004 (FJ 2º) (ARP 2005/120).

(12) A modo de ejemplo cabe destacar la DM 2004/68/JAI, de 22 de diciembre de 2003, relativa a la lucha contra la explotación sexual de los niños y la pornografía infantil; DM 2004/757/JAI, de 25 de octubre, sobre infracciones y penas vinculadas al tráfico ilícito de drogas; DM 2005/222/JAI, de 24 de febrero, en materia de ataques contra los sistemas de información; la DM 2005/667/JAI, de 12 de julio, sobre contaminación procedente de buques y la Directiva 2005/60/CE, de 26 de octubre, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y para la financiación del terrorismo.

(13) TORRES GELLA (2009), pág. 137. Asimismo, en la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, se puso de relieve que iba a abordarse «la responsabilidad penal de las personas jurídicas, al establecer que, cuando se imponga una pena de multa al administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica por hechos relacionados con su actividad, ésta será responsable de una manera directa y solidaria».

estuvo exento de críticas, puesto que se consideró un artículo confuso y a medio camino entre la responsabilidad penal y la civil de dichas entidades (14). Lo cierto es que aquél no declaraba, *stricto sensu*, a estas últimas culpables del delito de que se tratase (15), sino que sólo preveía la transmisión directa y solidaria del pago de la multa correspondiente, lo cual parece, en nuestra opinión, que la finalidad del artículo 31.2 del CP era, simplemente, la de asegurar su cobro.

Dando un paso más en el análisis relativo a la evolución del régimen jurídico concerniente a la imputación de delitos a las sociedades, cabe señalar que desde el año 2007 han existido varios Proyectos de Reforma del CP, los cuales, en este caso sí, ya prevén, de forma expresa, la responsabilidad penal y directa de aquéllas.

A estos efectos, la necesidad de tal medida vino a justificarse en el hecho de que no parecía adecuado que únicamente fuesen los referidos directivos o administradores quienes debían hacer frente a las consecuencias penales derivadas de la comisión de un delito fiscal a nombre de la persona jurídica, puesto que, en dichos supuestos, es esta última la que incumple sus obligaciones fiscales y, en definitiva, la que defrauda a la Hacienda Pública; es más, debe tenerse en cuenta que el autor –persona física– de la mencionada figura delictiva iba a responder, en su caso, con la pena de privación de libertad –*ex artículo 305 del CP*–, amén de tener que satisfacer solidariamente con la sociedad la multa que se impusiera, a tenor de lo previsto en el artículo 31.2 del citado Código (16).

Asimismo, y como bien puso de relieve REDONDO ANDREU, carecía de toda lógica que por exceder la defraudación de una determinada cuantía y tratarse así de delito, sólo los sujetos arriba aludidos fueran quienes debían responder de la multa correspondiente, mientras que si por resultar inferior a la misma se trataba de una infracción tributaria respondía la sociedad en primer término (17).

De acuerdo con ello, y para evitar tales situaciones, el Proyecto de Ley Orgánica, de 15 de enero de 2007, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del CP pretendió incluir en el seno del mismo el artículo 31 *bis*, en cuya virtud: «*las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos por cuenta o en provecho de las mismas, por las personas físicas que tengan un poder de dirección fundado en la atribución de su representación o en su autoridad, bien para tomar decisiones en su nombre bien para controlar el funcionamiento de la sociedad (...)*» (18), sin embargo aquél no llegó a aprobarse al concluir la VIII legislatura.

Un nuevo intento de reforma del CP, en los términos que ahora estamos examinando, se produjo a raíz del Anteproyecto de Ley Orgánica, de 14 de noviembre de 2008, el cual pretendía suprimir el referido artículo 31.2 e incorporar el artículo 31 *bis* con una redacción idéntica a la recogida en el Proyecto de 2007, quedando dicho Anteproyecto, no obstante, paralizado.

A este respecto, resulta preciso poner de relieve que la principal diferencia existente entre los dos Proyectos de Reforma del CP arriba citados consistía en que mientras el

(14) *Cfr.*, MUÑOZ LORENTE (2007), pág. 29. Por su parte, DE RIVAS VERDES-MONTENEGRO (2010, pág. 62) vino a señalar que cuanto más se analiza el artículo 31.2 del CP es posible apreciar cómo la responsabilidad penal de las personas jurídicas se difumina o matiza de forma notable.

(15) En este sentido, se llegó a advertir en la Circular 2/2004, de 22 de diciembre, de la Fiscalía General del Estado que «el art. 31 no puede obviar la necesidad de dirigir el proceso y, en su caso, condenar a las concretas personas físicas que dentro de la persona jurídica hayan cometido el delito».

(16) *Cfr.*, MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI (2010), pág. 35.

(17) REDONDO ANDREU (2004), pág. 797.

(18) La cursiva es nuestra.

primero de ellos –relativo al año 2007– preveía una declaración genérica, y sin limitación para ningún delito en concreto, de responsabilidad penal de las personas jurídicas, el Anteproyecto de 2008 optaba por señalar aquellas figuras delictivas que podían ser cometidas por estas últimas, entre las cuales se encontraban los delitos contra la Hacienda Pública.

Sea como fuere, lo cierto es que tanto los cambios sociales que se han producido en las últimas décadas, como la tendencia iniciada en otros países de nuestro entorno y en el ámbito comunitario abogaban por la necesidad de que se considerasen a las sociedades, ya de un modo efectivo, sujetos activos del delito de defraudación tributaria, dado que, en caso contrario, podían dejarse «impunes conductas gravemente perjudiciales al socaire de la criminalidad de la empresa» (19); y ello es precisamente lo que ha venido a recogerse en el CP a raíz de la modificación operada en el mismo por obra de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, reforma ésta que procedemos a analizar a continuación.

## 2.2. La regulación actual a raíz de la reforma operada por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio

De conformidad con lo arriba señalado, es preciso indicar que, desde la entrada en vigor de la citada Ley, ya queda abolido en nuestro CP el principio *societas delinquere non potest*, puesto que el artículo 31 *bis* de dicha norma –siguiendo el tenor de los Proyectos de Reforma de 2007 y de 2008– establece que «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 (...)» (20).

Como consecuencia lógica de lo anterior, se suprime, a su vez, el apartado segundo del artículo 31 del CP, a fin de evitar que las sociedades sean consideradas meras pagadoras de las multas impuestas a sus administradores (21), y así poder atribuir a las mismas, de una forma directa, la autoría de determinados delitos –entre otros, del delito fiscal– y las consecuencias que ello conlleva.

De este modo, la referida modificación encuentra su justificación en la necesidad de adecuar nuestro ordenamiento a diversos instrumentos internacionales que venían demandando una respuesta penal clara para las personas jurídicas, sobre todo en relación con aquellas figuras delictivas donde la posible intervención de las mismas se hace cada vez más evidente (22) (23); en concreto, este modelo de imputación de responsabilidad a

---

(19) COLINA RAMÍREZ (2010), pág. 149. En opinión de MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI (2010, pág. 33), en estos casos lo que viene a producirse es una «personificación jurídica de las entidades mercantiles como instrumento para localizar un centro de imputación de situaciones jurídicas –antes de la reforma, inevitable y escandalosamente impunes–, concibiéndose éstas por el legislador como un centro de imputación de conductas delictivas –con las penas consiguientes– por hechos cometidos por un tercero».

(20) La cursiva es nuestra.

(21) En este mismo sentido ya se pronunció MARTÍNEZ LAGO (2008, pág. 46) en relación con la modificación que pretendía llevarse a cabo en el año 2007.

(22) Véase el apartado VII de la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio. En este sentido, MORALES PRATS (2010, pág. 48) ha indicado que «la apuesta político criminal, siguiendo las directrices de la Unión Europea pretende abarcar la mayoría de ámbitos en los que la producción del delito se produce en un contexto organizado y, como es lógico, en las empresas».

(23) Precisamente por ello, para DE URBANO CASTRILLO (2009, pág. 27) se trata de una reforma no especialmente justificada, «pues no nos habla de ninguna dirección de política criminal determinada, más allá de su significado de introducir nuevas penas, nuevos delitos y de endurecer los ya existentes».

las citadas entidades supone –como examinaremos con posterioridad– la traslación a aquél de la llamada *Third Party Strategy* (24), prevista en numerosos textos comunitarios.

Asimismo, cabe destacar, en línea de principio, que aunque la correspondiente normativa europea no obligase a establecer, de un modo directo, la responsabilidad penal de las sociedades, lo cierto es que puede observarse cómo cada vez más países han ido adoptando medidas en este sentido, habiéndose previsto en sede del ordenamiento jurídico patrio tal efecto penalizador a raíz de la modificación operada por la susodicha Ley Orgánica de 2010 (25).

En definitiva, y a la vista de las consideraciones efectuadas, entendemos que resulta del todo punto acertada la posibilidad de declarar autoras de determinados delitos a las propias personas jurídicas, dado que si a estas últimas, desde una perspectiva teórica, se les reconoce capacidad jurídica y negocial, debe otorgárseles, por tanto, capacidad de acción penal (26).

Es más, debe tenerse en cuenta que, hasta el momento presente, existía una quiebra ante imputaciones en el ámbito penal derivadas de actuaciones tributarias previas, y ello porque, en dicha sede, como el administrador debía colaborar con la Inspección de los tributos –en calidad de representante de la persona jurídica infractora–, a su vez, podía poner en evidencia su culpabilidad en el posterior proceso penal, hecho éste que hacía necesaria la adopción de una postura común *«tanto para combatir el fraude y la irresponsabilidad organizada, como para garantizar los derechos del imputado»* (27).

(24) La cual consiste en la implicación político-criminal de la empresa en la evitación de la comisión de conductas delictivas que puedan favorecerle; en este sentido, GÓMEZ MARTÍN (2011), pág. 129.

(25) En efecto, es preciso señalar que hasta las últimas décadas sólo los países de corte anglosajón contemplaban la posibilidad de imputar responsabilidad penal a las personas jurídicas; a este respecto, puede consultarse el Informe, de 26 de febrero de 2009, del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de Ley Orgánica de modificación del CP.

(26) MUÑOZ PÉREZ (2008), pág. 146. En este sentido, CHOCLÁN MONTALVO (2011, págs. 192 y 193) ha indicado que «los intentos de encontrar en la persona jurídica un ente con capacidad de culpabilidad, como si se tratase de una persona física, están abocados al fracaso, y la cuestión debe reformularse en el sentido de que la persona jurídica es capaz de culpabilidad, y por tanto de pena, si así lo dispone la ley por asimilación funcional a la persona física». Así, y a juicio de CROS GARRIDO (2010, pág. 28), es preciso tener en cuenta que «si hasta ahora la evolución del Derecho Penal ha girado en torno a la persona humana, parece que en la actualidad el rumbo ha cambiado. La responsabilidad de las personas jurídicas se abre camino partiendo de la idea de que el Estado no puede quedar indefenso ante las actuaciones delictivas de las sociedades. Que algunos delitos sólo puedan ser cometidos por los hombres no significa que todos sólo puedan ser cometidos por ellos. Deben distinguirse los delitos de carácter económico de los demás». Esta misma opinión es compartida por MUÑOZ LORENTE (2007), pág. 45.

(27) A este respecto, SÁNCHEZ HUETE (2011, pág. 87) ha puesto de relieve que «la práctica nos llevaba a supuestos en los que, en primer lugar, se requiere información en el ámbito tributario a la entidad, la cual es facilitada por el administrador, y que posteriormente, cuando se aprecian indicios de delito, se traspasan a la vía jurisdiccional. Así resulta que el administrador, actuando en representación de la entidad ante la Inspección, colaboró materialmente a evidenciar su culpabilidad en el posterior proceso penal, sin que haya podido esgrimir el derecho a no declarar contra sí». Por su parte, ANEIRO PEREIRA (2008, pág. 1539) considera que, en estos casos y a raíz de la autonomía de las personas jurídicas en sede penal, estas últimas podrán invocar el derecho a no autoincriminarse, puesto que se trata de los mismos sujetos sometidos a investigación en materia tributaria y penal.

Siendo esto así, y precisamente por ello, el análisis de esta concreta materia ha de centrarse –como ya hemos puesto de relieve– en examinar los *mecanismos* o los *parámetros* por medio de los cuales debe articularse la responsabilidad de dichas entidades, cuestión ésta que procedemos a abordar a continuación, para pasar a estudiar, acto seguido, las consecuencias derivadas de aquélla en el seno del delito fiscal.

### 3. LAS PERSONAS JURÍDICAS COMO AUTORAS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

#### 3.1. Rasgos configuradores de la atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas

Profundizando en el examen de la culpabilidad de las personas jurídicas, el primer aspecto que debe ser estudiado es el relativo a las *características* o los *rasgos esenciales* que configuran la misma.

A este respecto, el artículo 31 *bis*.1 del CP dispone que «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», indicando, a su vez, que «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 en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control atendidas las concretas circunstancias del caso».

De conformidad con el precepto arriba transcrito, el primer rasgo que cabe destacar relativo a la responsabilidad penal de las entidades con personalidad jurídica lo constituye el hecho de que no se trata de una responsabilidad ilimitada y reconocida, con carácter general, para cualquier tipo de delito, sino que, por el contrario, aquélla sólo resultará operativa en relación con *determinadas* figuras delictivas, en concreto, las que se encuentran previstas legalmente (28).

A estos efectos, y en lo que a nuestro estudio concierne, es preciso señalar que nada obsta para declarar autoras de los delitos contra la Hacienda Pública a las referidas entidades, al recogerse dicha posibilidad, de forma expresa, en el artículo 310 *bis* del CP.

Junto a lo anterior, y como segunda característica, se trata, asimismo, de una responsabilidad de tipo *acumulativo*, en el sentido de que la responsabilidad penal de las personas jurídicas no sustituye la correspondiente a los sujetos mencionados en el artículo 31 *bis*.1 del citado Código, sino que se acumula a esta última (29), y ello aun cuando no haya podido individualizarse a la concreta persona física responsable o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella (art. 31 *bis*.2 CP), previsión ésta que im-

---

(28) Así se ha declarado en el apartado VII de la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio.

(29) GÓMEZ MARTÍN (2011), pág. 131. En opinión de ADAME MARTÍNEZ (2009, pág. 94) se trata de una responsabilidad por atribución o por transferencia, puesto que quien delinque es el individuo pero éste transfiere su responsabilidad a la persona jurídica si el delito lo cometió aquél por cuenta o en provecho de ésta.

plica que nos encontremos, en nuestra opinión, ante un modelo de *responsabilidad propia* u *originaria* de aquéllas (30).

De este modo, y a la vista de las consideraciones formuladas, es posible afirmar que, para poder imputar un delito de defraudación tributaria a una sociedad, éste deberá llevarse a cabo, en todo caso y como no podría ser de otro modo, por alguna de las *personas físicas* enunciadas en el primero de los preceptos aludidos *ut supra* (31), siempre y cuando dicha figura delictiva se cometa en su *provecho*, lo cual puede ser factible si la cuota defraudada se utiliza en las actividades propias de la entidad o bien la misma se transfiere al patrimonio de los socios (32).

De acuerdo con ello, y continuando con nuestro análisis de las características de la configuración del sistema de responsabilidad penal previsto para las empresas, cabe señalar, asimismo, que el artículo 31 *bis*.1 del CP establece, a su vez, una *doble vía de imputación*, en la medida en que se hace responsable a aquéllas no sólo de los delitos cometidos por las personas que tienen el poder de representación en las mismas, sino también por las infracciones propiciadas por no haberse ejercido el debido control sobre sus empleados (33).

A estos efectos, y en relación con el *primer supuesto* arriba aludido, es preciso indicar que el *representante legal* de la sociedad o sus *administradores* –de hecho o de derecho– deberán actuar en nombre o por cuenta de la misma y en su provecho, lo cual excluye la responsabilidad de la persona jurídica por la comisión de un delito fiscal cuando dichos sujetos no cometan el referido tipo penal en tal condición, esto es, lo hagan «actuando al margen de su función de representación o administración de la sociedad, aunque la comisión del delito favorezca económicamente a la persona jurídica» (34).

(30) A este respecto, TORRES GELLA (2009, pág. 139) ha afirmado que «la responsabilidad de las personas jurídicas se concibe como propia, aunque nacida de los delitos cometidos, por cuenta o beneficio de las mismas, por las personas físicas que las gobiernan o gestionan o por no haber ejercido sobre ellas el debido control». En este mismo sentido se han pronunciado MORALES PRATS (2010, pág. 49) y MUÑOZ LORENTE (2007, pág. 37). Por su parte, MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO (2011, pág. 554) consideran que la clave de la reforma se encuentra en garantizar la personalidad del ilícito, con independencia de los avatares que concurren en las personas físicas que son autores materiales de los mismos.

(31) Ahora bien, debe precisarse que aunque el artículo 31 *bis*.1 del CP se refiera a las personas físicas, nada obsta, en nuestra opinión, para imputar la susodicha responsabilidad a la sociedad cuando los órganos de gestión de la misma sean otra persona jurídica –como sucede en los *holdings* empresariales–, dado que, en caso contrario, se estaría vulnerando el espíritu del referido precepto; en relación con esta cuestión puede consultarse a GÓMEZ BERNABEU (2011, pág. 174).

(32) *Cfr.*, ANEIRO PEREIRA (2011), pág. 29. Para QUINTERO OLIVARES (2009, pág. 22), «la responsabilidad del ente social dependerá de que se pueda apreciar una identidad efectiva y verificable entre los intereses de las personas físicas y los de la persona jurídica».

(33) Véase el apartado VII de la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio.

(34) GÓMEZ MARTÍN (2011), pág. 133. Por su parte, RODRÍGUEZ RAMOS (2011b, versión digital) ha indicado, a este respecto, que en «todos aquellos supuestos en los que el delito sea perjudicial o neutro para los intereses de la empresa no sólo no generará responsabilidad penal alguna para la misma, sino que incluso tendrá, como ya venía teniendo, el derecho a reclamar daños y perjuicios a esa persona física, mediante su personación en el procedimiento penal como acusación particular o actora civil». En opinión de CHOCLÁN MONTALVO (2011, pág. 187), la autoría del delito fiscal cometido por una persona jurídica debe determinarse con arreglo al criterio de dominio social, por lo tanto, «el administrador meramente formal, que no tiene el dominio del hecho, y que es un puro hombre de paja o testaferro, no puede ser autor al faltarle el dominio típico, pero puede ser responsabilizado como cooperador necesario si concurre el dolo referido a la elusión tributaria, aunque sea eventual». En este sentido, pueden consultarse las Sentencias de las Audiencias Provinciales de A Coruña de 28 de septiembre de 2007 (FJ 1º) (ARP 2007/738), Ávila de 2 de octubre de 2001 (FJ 9º) (JUE 2002/38992), León de 14 de mayo de 2010 (FJ 2º) (ARP 2010/752) y Madrid de 3 de marzo de 2008 (FJ 6º) (ARP 2008/429).

En este sentido, ha de ponerse de relieve que al imputarse la responsabilidad penal a tales entidades como consecuencia de los actos derivados de quien materialmente las gestiona, aquélla también puede tener lugar por las correspondientes actuaciones del administrador cuando éste tenga la condición de gestor independiente —como, *ad. ex.*, un *abogado* o un *asesor fiscal*— (35), y ello, además, porque no resulta imprescindible que dicho sujeto se encuentre formalmente vinculado a la empresa a través de un contrato laboral o mercantil (36), siendo suficiente con que el trabajador actúe por cuenta de esta última y en su provecho.

En lo que atañe ya a la *segunda hipótesis* de imputación, la responsabilidad de la sociedad deriva del hecho de que el delito de que se trate haya sido cometido como consecuencia de que sobre su autor —esto es, el correspondiente *empleado*— no se hubiera ejercido el debido control, estableciéndose explícitamente de este modo, y por vez primera en el CP, un deber de supervisión de los superiores respecto de los empleados (37).

A la vista de las consideraciones efectuadas, y en relación con los dos supuestos arriba mencionados, estimamos que resulta criticable que no se hayan previsto consecuencias de diferente gravedad para la persona jurídica en función del sujeto que hubiese cometido el tipo penal en nombre de la misma —esto es, bien los directivos o administradores o bien sus empleados—, y ello con base en la existencia cierta de una organización defectuosa y una carencia de control en sede de la sociedad (38); así, como ha puesto de manifiesto MORALES PRATS, «hubiera sido deseable que para los supuestos de delitos cometidos por empleados descontrolados, se hubiere impuesto la pena en su mitad inferior» (39).

Dando un paso más en nuestro estudio, resulta oportuno indicar que una parte de la doctrina ha venido entendiendo que el sistema jurídico-penal establecido en relación con el problema que ahora nos ocupa constituye un supuesto de *responsabilidad objetiva*, ya que, *stricto sensu*, quien comete el delito en cuestión son los representantes legales, los administradores de hecho o de derecho de la empresa o sus empleados. En este sentido, se ha puesto de relieve que dicha entidad va a responder por comportamientos delictivos ajenos, atribuyéndose a la misma —a efectos de reproche— algo que hicieron otros y que, al carecer de «vida propia», aquélla ni siquiera podría llegar a ejecutar (40).

Por su parte, otro sector doctrinal ha considerado que, a fin de evitar, precisamente, dicha calificación, debe interpretarse el artículo 31 *bis* del CP de un modo *restrictivo*, de

(35) *Cfr.*, ADAME MARTÍNEZ (2009), pág. 59.

(36) Es más, para GÓMEZ MARTÍN (2011, pág. 133), no existe inconveniente en que el susodicho sujeto sea un autónomo o un trabajador subcontratado, siempre que se halle integrado en el ámbito del dominio social.

(37) *Cfr.*, GÓMEZ-JARA DÍEZ (2010), pág. 1848.

(38) A este respecto, ADAME MARTÍNEZ (2009, pág. 96) ha considerado, atendiendo a las opiniones puestas de manifiesto en el Informe, de 26 de febrero de 2009, del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de Ley Orgánica de modificación del CP, que «la trasposición fiel de las Decisiones Marco, la técnica y el fundamento político-criminal del sistema dualista aconsejan diferenciar la gravedad de las penas para las personas jurídicas en cada uno de estos supuestos».

(39) MORALES PRATS (2010), pág. 65.

(40) FERNÁNDEZ TERUELO (2011), pág. 25. Esta misma opinión es compartida por MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI (2010, pág. 35), para quien la referida responsabilidad penal de las sociedades constituye «una responsabilidad sin delito, siendo la pena que se impone a la persona jurídica una pena sin dolo o imprudencia». En este sentido, MORALES PRATS (2010, pág. 55) ha venido a indicar que el tenor del artículo 31 *bis* del CP «difícilmente puede compatibilizarse con el principio de responsabilidad penal con el hecho propio, principalmente porque no se esclarecen los propios criterios de imputación específica de la persona jurídica».

forma que sólo podrá reputarse autora a la persona jurídica de un determinado delito cuando haya existido un *defecto de organización* en su seno, esto es, «una omisión del cuidado debido en la evitación de la comisión de delitos» (41). De acuerdo con ello, se vendría a otorgar a tal entidad una posición de *garante*, en la medida en que tiene que controlar el cumplimiento de las obligaciones de sus agentes y evitar las acciones que deriven en resultados lesivos (42), siendo necesario, a su vez, que en aquélla pueda apreciarse el reproche por la no evitación de la actuación delictiva cometida por la persona física (43).

De este modo, resulta patente, como ha indicado DE RIVAS VERDES-MONTENEGRO, que aunque siempre existirán una o varias personas físicas que ostenten el dominio del hecho, y tengan en su mano la comisión del delito, la persona jurídica aparecerá como un instrumento imprescindible para ello, circunstancia ésta que permite justificar la imputación de la correspondiente sanción a la misma, con independencia de la que recaiga sobre dichos sujetos (44), y ello aun cuando estos últimos no hayan podido ser individualizados (art. 31 *bis.2* CP).

Ahora bien, es preciso reconocer, siguiendo a GÓMEZ TOMILLO, que para que dicha teoría tenga plena eficacia debería haberse previsto, de forma expresa, la posibilidad de que las personas jurídicas pudieran librarse de la oportuna sanción en aquellos casos en que las mismas prueben que ha existido en su seno una organización eficiente, orientada a impedir la comisión de delitos (45), cuestión ésta que será objeto de examen en un momento ulterior.

A estos efectos, y con independencia de lo anterior, entendemos que, aunque la persona jurídica siempre requerirá de personas físicas que actúen en su nombre defraudando a la Hacienda Pública, sí que es posible reconocer en dicha entidad una cierta *actitud pasiva*, no actuando cuando debía y permitiendo con su omisión, por tanto, que se haya cometido la correspondiente figura delictiva (46); no obstante, y a fin de evitar una posible responsabilidad objetiva para las referidas sociedades, estimamos que deberán aten-

(41) Véase, GÓMEZ MARTÍN (2011), pág. 135. A juicio de ZUGALDÍA ESPINAR (2010, pág. 13), «la persona jurídica responde con su propia acción y por su propia culpabilidad –respetándose así los principios de personalidad de las penas y de culpabilidad–. Ni se responde por el hecho de otro, ni la responsabilidad es objetiva».

(42) NIETO GARCÍA (2005), pág. 408. Por su parte, ZUGALDÍA ESPINAR (2010, pág. 10) ha puesto de relieve, respecto a la culpabilidad de las sociedades, que se requiere «que todo ello ocurra como consecuencia de haber omitido la persona jurídica –de forma contraria al deber– la adopción de alguna de las medidas de precaución y de control (defecto de organización) que eran exigibles para garantizar el desarrollo legal (y no delictivo) de la actividad de empresa».

(43) RODRÍGUEZ RAMOS (2011a), pág. 4.

(44) DE RIVAS VERDES-MONTENEGRO (2010), pág. 67. En relación con esta cuestión, CHOCLÁN MONTALVO (2011, pág. 196) ha venido a indicar que «por mucho que se afirme una capacidad de culpabilidad propia de la persona jurídica, lo cierto es que es necesario que pueda imputarse un delito al directivo o empleado de la empresa, a la persona humana, y que se haya actuado por cuenta o en beneficio de ella. Es decir, la responsabilidad propia de la persona jurídica nace de la responsabilidad de la persona individual».

(45) GÓMEZ TOMILLO (2011), págs. 76 y 78.

(46) Para RODRÍGUEZ RAMOS (2011b, versión digital), la imputación de responsabilidad a las personas jurídicas deriva de lo que se denomina comisión por omisión, siendo necesario para ello que se acredite «el incumplimiento de una obligación de actuar nacida de la ley, de un contrato o de una intervención previa que ha generado un riesgo» y que «además tal acción no realizada hubiera evitado el resultado delictivo acaecido».

derse y valorarse, de modo conveniente, las concretas circunstancias que concurran en cada caso (47).

En consecuencia, cabe señalar, ya para finalizar el presente epígrafe, que la imputación de responsabilidad penal a las personas jurídicas deriva de una omisión del deber de cuidado de dichas entidades, cuyo origen radica en lo que ha venido a denominarse *culpa in vigilando* o *in eligendo*, debiendo configurarse aquélla, por tanto, como una «culpa sin representación del posible resultado delictivo» (48); más en concreto, la citada responsabilidad será oportuna cuando se defraude a la Administración tributaria en nombre de la sociedad, siempre y cuando esta última hubiese podido evitar tal situación estableciendo los mecanismos de control y vigilancia necesarios.

### 3.2. Aspectos materiales del delito de defraudación tributaria

Una vez examinados aquellos aspectos subjetivos del delito de defraudación tributaria que conciernen a las personas jurídicas, y de conformidad con el esquema preestablecido, es el momento de llevar a cabo, a continuación, el análisis *sustantivo* o *material* del mismo, para lo cual se irán poniendo de relieve las cuestiones más relevantes que atañen a dichas entidades.

A estos efectos, y como es de sobra conocido, el delito arriba mencionado aparece recogido en el artículo 305 del CP, disponiendo su apartado primero que «El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía (...)».

Así, y en primer lugar, es preciso indicar, en relación con la autoría del delito que ahora nos interesa, que la doctrina ha venido debatiendo sobre si el mismo debe considerarse un *delito especial* o *de propia mano* o, en cambio, un *delito común*.

De acuerdo con ello, en sede de nuestros tribunales se ha entendido, de forma mayoritaria, que el delito fiscal debe calificarse de especial, en el sentido de que sólo pueden cometerlo aquellos sujetos que tengan la condición de obligados tributarios (49), opinión

---

(47) A este respecto, el Informe, de 26 de febrero de 2009, del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de Ley Orgánica de modificación del CP, vino a indicar que para evitar incurrir en un supuesto de responsabilidad objetiva por el hecho cometido por otro «es imprescindible identificar el concreto criterio que permita la imputación objetiva y subjetiva del hecho a la persona jurídica».

(48) RODRÍGUEZ RAMOS (2011b), versión digital.

(49) A estos efectos, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Zaragoza, de 5 de diciembre de 2008 (FJ 4º) (ARP 2009/525), ha puesto de relieve que «es doctrina jurisprudencial consolidada que el delito fiscal es un delito que únicamente puede cometer la persona jurídica obligada al pago del tributo correspondiente, sin perjuicio de que otros sujetos diferentes pudieran responder en calidad de inductores, cooperadores necesarios o cómplices». En términos similares pueden consultarse las Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de junio de 2010 (FJ 7º) (RJ 2010/7169) y 2 de marzo de 2005 (FJ 3º) (RJ 2005/5132) y de las Audiencias Provinciales de A Coruña de 17 de febrero de 2005 (FJ 2º) (ARP 2006/110), Asturias de 1 de diciembre de 2004 (FJ 2º) (ARP 2005/5) y Barcelona de 15 de enero de 2010 (FJ 1º) (ARP 2010/601) y de 21 de marzo de 2005 (FJ 2º) (ARP 2005/231).

ésta defendida, asimismo, por un amplio sector de nuestra doctrina científica (50). Ahora bien, en contra de esta tesis se encuentran quienes estiman que el autor de la referida figura delictiva puede serlo cualquiera, sea o no sujeto pasivo del tributo que se defrauda (51).

Sea como fuere, lo cierto es que, en lo que a nuestro estudio concierne, para poder imputar a una sociedad la correspondiente responsabilidad penal es preciso, en todo caso, que la misma ostente la cualidad de *obligado tributario* del tributo en relación con el cual se ha cometido la defraudación (52); no obstante, y como ha puesto de relieve TORRES GELLA, ha de tenerse en cuenta que la condición de obligado en una determinada relación tributaria constituye un requisito necesario, pero no suficiente, para poder incurrir en la autoría del citado tipo penal (53).

En efecto, y a la vista del tenor literal del precepto transcrito con anterioridad, es posible afirmar que para poder declarar a una persona jurídica responsable del delito fiscal de que se trate resulta necesario que concurren los *dos* siguientes elementos configuradores del *tipo objetivo*: esto es, que tenga lugar una evasión de tributos o se obtengan, de forma ilícita, beneficios fiscales —en nuestro caso, por parte de la sociedad— y, a su vez, que dicha actuación se califique de defraudatoria (54).

Siendo esto así, y para poder configurar el contenido del primer requisito aludido *ut supra*, debe acudir a lo previsto en la propia normativa tributaria, en la medida en que la misma será la que determine si se han cometido tales hechos típicos, y ello porque nos encontramos ante lo que ha venido a denominarse un *tipo penal en blanco* (55), circunstancia ésta que concurre en la mayor parte de los delitos imputables a las personas jurídicas (56).

(50) En este sentido se han pronunciado CHICO DE LA CÁMARA (1998), pág. 12; PÉREZ ROYO (2011), pág. 442; RODRÍGUEZ LÓPEZ (2008), pág. 93 y ROMERAL MORALEDA (2000), págs. 104 y 105.

(51) *Vid.*, a este respecto, a APARICIO PÉREZ (2006), pág. 332; MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO y POVEDA BLANCO (2010), pág. 244 y MUÑOZ PÉREZ (2008), pág. 131. Por su parte, COLINA RAMÍREZ (2010, pág. 145) concibe el referido tipo penal como un «delito de infracción de un deber», puesto que para dicho autor «se debe atender al delito tributario en base del ámbito competencial que tenga el autor».

(52) A modo de ejemplo, cabe señalar que las personas jurídicas son consideradas sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (art. 7 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), del Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras (art. 101 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales —en adelante, TRLHL—) y del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (art. 106 TRLHL), entre otros.

(53) TORRES GELLA (2009), pág. 132.

(54) PÉREZ ROYO (2011), pág. 436.

(55) Para TORRES GELLA (2009, pág. 131) resulta necesario «examinar la normativa tributaria para poder conocer si se han cometido tales hechos típicos. Y ello mediante el examen, no sólo de las Leyes que regulan cada tributo en particular, sino, inclusive, de la normativa reglamentaria de desarrollo». A este respecto, APARICIO PÉREZ (2006, pág. 331) ha indicado que, en estos casos, deberemos acudir a las leyes tributarias reguladoras de las distintas figuras impositivas y, de modo fundamental, a la Ley General Tributaria. En este sentido, ANEIROS PEREIRA (2008, pág. 1502) viene a afirmar que «el delito fiscal es una de las instituciones en las que confluyen necesariamente el Derecho tributario y el Derecho penal. La unidad del ordenamiento jurídico implica la integración de las distintas ramas del mismo». Asimismo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 2005 (FJ 3º) (RJ 2005/5132) ha puesto de relieve que «la autoría del delito fiscal plantea problemas extrapenales ya que su determinación hay que complementarla con las normas tributarias que definen al contribuyente como la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible».

(56) RODRÍGUEZ RAMOS (2011a), pág. 7.

En este sentido, se ha puesto de manifiesto que el tipo penal en cuestión deriva de una *sobreprotección* de los bienes jurídicos definidos primariamente en sus respectivos ámbitos –en nuestro caso, en sede tributaria–, lo que conlleva que el cumplimiento de la correspondiente normativa no penal imposibilite atribuir responsabilidad de tal naturaleza a dichas entidades (57).

Asimismo, y atendiendo ya a lo que atañe al segundo de los requisitos que conforman el tipo objetivo de la figura delictiva que ahora nos interesa, el mismo consiste en la comisión de una *conducta defraudatoria* (58), puesto que resulta necesario que se haya *ocultado* la realización del hecho imponible o el exacto valor de la base imponible, a fin de obtener indebidamente devoluciones o disfrutar de beneficios fiscales (59).

Por consiguiente, y a la vista de las consideraciones efectuadas, entendemos que el referido delito debe calificarse de *doloso*, dado que el elemento de la defraudación excluye la posibilidad de la punición de actuaciones imprudentes (60). Ahora bien, las personas físicas aludidas en el artículo 31 *bis*.1 del CP serán las que deberán llevar a cabo, materialmente, dicho comportamiento doloso, por cuenta y en provecho de la sociedad, al carecer esta última, en pureza, de tal facultad (61).

No obstante lo anterior, no resulta imprescindible, a nuestro modo de ver, que dichos sujetos actúen con un particular ánimo de lucro, ni con la intención de obtener un determinado beneficio económico –lo que ha venido a denominarse *dolo reduplicado*– (62), siendo suficiente, por tanto, con tener el conocimiento de la elusión del pago del tributo de que se trate en una cuantía superior al límite de punibilidad fijado en el CP –120.000

---

(57) En relación con esta cuestión, RODRÍGUEZ RAMOS (*Ibidem*) ha puesto de relieve que «el incumplimiento de tales obligaciones jurídicas extrapenales suele ser una *condictio necessaria sed non sufficiens* para que la conducta sea penalmente típica». A juicio de RUIZ GARCÍA (2011, pág. 754), la decisión que se adopte sobre la comisión del delito de defraudación tributaria dependerá del resultado de aplicar aquellas normas tributarias que sean relevantes para determinar el importe de la cuota, en la medida en que la «aplicación de la norma tributaria es, por lo tanto, un antecedente lógico-jurídico que ha de ser resuelto ineludiblemente para alcanzar el pronunciamiento penal».

(58) Recordemos que el propio artículo 305.1 del CP viene a establecer que «*El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública (...)*» (la cursiva es nuestra).

(59) A este respecto, ANEIRO PEREIRA (2008, pág. 1512) ha destacado el hecho de que la conducta descrita en el texto es, precisamente, la que se trata de impedir, «puesto que para los supuestos de mero impago de la deuda tributaria, una vez cumplida la obligación de presentar la correspondiente declaración, el ordenamiento tributario ya cuenta con mecanismos para exigir el importe debido». En este mismo sentido, PÉREZ ROYO (2011, pág. 440) considera que «lo que se requiere para apreciar una conducta defraudatoria, de ocultación, es que el comportamiento del sujeto, en relación con sus deberes de declaración, haya puesto a la Administración en una situación en la que ésta no pueda proceder a determinar la deuda sin recurrir a la búsqueda o investigación de datos adicionales».

(60) Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 1993 (FJ 2º) (RJ 1993/8387). En relación con esta cuestión MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO (2011, pág. 557) han indicado que la necesaria concurrencia de dolo conlleva la imposibilidad de subsumir como conducta constitutiva de delito los supuestos calificables como fraude de ley.

(61) Así, y en opinión de TORRES GELLA (2009, pág. 139), «la evidente influencia del factor humano en la imputación del hecho a la persona jurídica permite, además, superar la objeción a la llamada incapacidad de culpabilidad o de conducta dolosa, pues esas dimensiones personales y subjetivas continúan residenciadas en la persona o personas físicas responsables penalmente ex art. 31 CP».

(62) Sentencia de la Audiencia Provincial de Castellón de 8 de octubre de 2003 (FJ 2º) (JUR 2003/270828).

euros— (63), ya que cuando no se sobrepase la citada cantidad nos encontraremos ante una *infracción* de naturaleza *tributaria* (64).

A este respecto, cabe señalar, ya para finalizar, que tal circunstancia constituye una diferencia esencial entre el delito fiscal y las infracciones tributarias, puesto que estas últimas no requieren, en todo caso, de un comportamiento doloso, pues basta que concurre culpa leve o que las mismas se hayan cometido de forma negligente; en concreto, es el artículo 183.1 de la LGT el precepto que dispone que «Son infracciones tributarias las acciones u omisiones *dolosas o culposas* con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley» (65).

### 3.3. Consecuencias jurídico-penales derivadas de la comisión por parte de las personas jurídicas del delito de defraudación tributaria: las penas aplicables

Como consecuencia del reconocimiento en sede penal de la responsabilidad de tal naturaleza a las personas jurídicas (art. 31 *bis* CP), deben establecerse, como es lógico, las *penas* correspondientes a las mismas derivadas de la comisión de aquellos delitos en relación con los cuales se ha previsto tal posibilidad.

A estos efectos, es preciso indicar que, antes de la reforma operada en el CP por obra de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, no venía a recogerse en el citado Código un catálogo de penas aplicables a las referidas entidades, sino sólo determinadas *consecuencias accesorias* que el juez podía imponer en el caso de delitos cometidos en el seno o a través de sociedades (66), las cuales, empero, no constituían *stricto sensu* una suerte de pena para las mismas.

---

(63) A este respecto, CHOCLÁN MONTALVO (2004, pág. 1578) ha indicado que «el delito fiscal es esencialmente un delito de omisión. Y forma parte del tipo objetivo del delito de omisión la situación generadora del deber —en nuestro caso, la realización del hecho imponible—, el propio deber y el incumplimiento de la acción esperada. Luego el objeto del dolo se refiere a todas estas circunstancias». En opinión de MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO (2011, pág. 559), la acción típica ha de tener un determinado resultado, el cual debe materializarse en una lesión a la Hacienda Pública que exceda de 120.000 euros. Por su parte, en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Zaragoza, de 5 de diciembre de 2008 (FJ 5º) (ARP 2009/525), ha venido a indicarse que el delito fiscal no requiere «ningún artificio, mecanismo engañoso o *mise en scene*, considerando típica la mera omisión sin necesidad de tergiversación o manipulación de los datos que configuran las correspondientes bases imponibles». En este mismo sentido, véanse las Sentencias de las Audiencias Provinciales de Las Palmas de 28 de febrero de 2008 (FJ 2º) (ARP 2008/398) y Valencia de 16 de octubre de 1998 (FJ 1º) (ARP 1998/5157).

(64) A efectos del cómputo de la cuantía mencionada en el texto puede consultarse el apartado segundo del artículo 305 del CP.

(65) La cursiva es nuestra. A este respecto, GARCÍA GÓMEZ (2002, pág. 66) ha puesto de relieve que «la infracción tributaria se construye, por tanto, sobre tipos culposos o imprudentes, una circunstancia por otra parte afín a la generalidad de las infracciones administrativas y sólo excepcional en la órbita penal, de acuerdo con el principio de intervención mínima que rige en esta rama del ordenamiento».

(66) En este sentido, el artículo 129.1 del CP (vigente hasta la reforma mencionada en el texto) disponía que «El juez o tribunal, en los supuestos previstos en este Código, y sin perjuicio de lo establecido en el artículo 31 del mismo, previa audiencia del ministerio fiscal y de los titulares o de sus representantes legales podrá imponer, motivadamente, las siguientes consecuencias: a) Clausura de la empresa, sus locales o establecimientos, con carácter temporal o definitivo. La clausura temporal no podrá exceder de cinco años. b) Disolución de la sociedad, asociación o fundación. c)

Dicha situación ha sido modificada a raíz de la entrada en vigor de la Ley arriba aludida, al incluirse en el CP las penas aplicables por la comisión del delito de que se trate por parte de las personas jurídicas, penas éstas que el juez debe aplicar en todo caso y no puede optar por una u otra, a diferencia de lo que ocurría con anterioridad a la mencionada reforma (67).

Así, y en relación con las referidas consecuencias accesorias, debe ponerse de relieve que las mismas sólo resultan aplicables, en el momento presente, a las *entidades sin personalidad jurídica*, estableciendo, a este respecto, el actual artículo 129 del CP que «En caso de delitos o faltas cometidos en el seno, con la colaboración, a través o por medio de empresas, organizaciones, grupos o cualquier otra clase de entidades o agrupaciones de personas que, *por carecer de personalidad jurídica*, no estén comprendidas en el artículo 31 *bis* de este Código, el Juez o Tribunal podrá imponer motivadamente a dichas empresas, organizaciones, grupos, entidades o agrupaciones una o varias consecuencias accesorias a la pena que corresponda al autor del delito (...)» (68).

Sea como fuere, y en lo que a nosotros concierne, la pena que debe imponerse en aquellos supuestos en que una sociedad cometa un delito contra la Hacienda Pública será la prevista en el artículo 310 *bis.a*) del CP, esto es, «Multa del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años», pudiéndose aplicar, a su vez y siempre que se atienda a las reglas establecidas en el artículo 66 *bis*, las medidas recogidas en las letras b) a g) del artículo 33.7 de dicho texto normativo (69).

En relación con esta cuestión, consideramos que la pena impuesta a las personas jurídicas no puede reputarse más que como positiva, dado que la comisión de un delito fis-

---

Suspensión de las actividades de la sociedad, empresa, fundación o asociación por un plazo que no podrá exceder de cinco años. d) Prohibición de realizar en el futuro actividades, operaciones mercantiles o negocios de la clase de aquellos en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito. Esta prohibición podrá tener carácter temporal o definitivo. Si tuviere carácter temporal, el plazo de prohibición no podrá exceder de cinco años. e) La intervención de la empresa para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores por el tiempo necesario y sin que exceda de un plazo máximo de cinco años».

(67) Nótese, a este respecto, que el precepto transcrito en la nota precedente establecía que el Juez o Tribunal *podrá* imponer alguna de las consecuencias que en el mismo se recogen.

(68) La cursiva es nuestra. En relación con las entidades sin personalidad jurídica, ECHARRI CASI (2011, pág. 3) ha considerado que da la impresión de que el legislador ha querido incorporar un régimen penal específico para dichos entes, con la imposición no de penas, sino de consecuencias accesorias, accesoriedad que se predica respecto de la pena que corresponde a la persona física responsable del delito.

(69) A este respecto, cabe señalar que las penas aplicables a las personas jurídicas, las cuales tienen la consideración de graves, resultan muy similares a las consecuencias accesorias que se recogían en el seno del anterior artículo 129 del CP, precepto este último que ha sido transcrito en la nota 66; más en concreto, el actual artículo 33.7.b) a g) de dicho Código prevé, en este sentido, la «b) Disolución de la persona jurídica. La disolución producirá la pérdida definitiva de su personalidad jurídica, así como la de su capacidad de actuar de cualquier modo en el tráfico jurídico, o llevar a cabo cualquier clase de actividad, aunque sea lícita. c) Suspensión de sus actividades por un plazo que no podrá exceder de cinco años. d) Clausura de sus locales y establecimientos por un plazo que no podrá exceder de cinco años. e) Prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito. Esta prohibición podrá ser temporal o definitiva. Si fuere temporal, el plazo no podrá exceder de quince años. f) Inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con el sector público y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la Seguridad Social, por un plazo que no podrá exceder de quince años. g) Intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores por el tiempo que se estime necesario, que no podrá exceder de cinco años (...)».

cal por éstas ha podido reportarles grandes beneficios económicos y, además, va a causar, si bien de modo indirecto, una lesión al interés general; no obstante, somos de la opinión de que a la hora de fijar la concreta cuantía de la multa correspondiente deberá atenderse, junto a los criterios generales de determinación de la misma, a la *capacidad económica* de tales entidades (70).

Ahora bien, ha de tenerse en cuenta que una vez cometido el correspondiente delito de defraudación tributaria de que se trate tiene lugar –como ya hemos indicado– una *doble vía de imputación*, al exigirse la oportuna responsabilidad penal tanto a la persona jurídica como al autor material del mismo –es decir, a los sujetos que ostenten un determinado poder de dirección en la sociedad o a aquellos que careciendo de dicho poder han actuado sin el debido control de su superior– (71), circunstancia ésta que viene a ponerse de manifiesto en sede de las penas aplicables a este respecto.

En efecto, va a ser muy frecuente que la multa prevista en el artículo 310 *bis* del CP antes aludido se superponga con la pena impuesta a las personas físicas –esto es, la recogida en el artículo 305 del CP–, estableciéndose para tales supuestos la necesidad de *modular* las respectivas cuantías; más en concreto, es el artículo 31 *bis*.2 de dicho Código el precepto que prevé que «(...) Cuando como consecuencia de los mismos hechos se impusiere a ambas la pena de multa, los jueces o tribunales modularán las respectivas cuantías, de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquéllos».

De acuerdo con ello, se ha considerado que cuando unos mismos actos den lugar a una doble responsabilidad puede verse vulnerado el principio de *non bis in idem* (72), situación ésta que, a nuestro modo de ver, se evitará siempre y cuando los reproches sean distintos e independientes para la sociedad, por un lado –por la existencia cierta de un defecto de organización y por no haber llevado a cabo un adecuado control–, y, por otro, para las personas físicas autoras materiales del delito en cuestión. Ahora bien, si ello fuera así ya no resultará necesario *modular* la pena de multa, puesto que los hechos cometidos serán, en puridad, diversos (73).

Por lo demás, es preciso señalar, ya para finalizar este epígrafe, que en sede del CP se prevé la posibilidad de *fraccionamiento* del pago de la multa que le sea impuesta a la persona jurídica cuando exista peligro para su supervivencia (74); asimismo, vienen a establecerse determinadas medidas cuya finalidad consiste en impedir que la responsabilidad penal de aquélla pueda ser burlada por una *disolución encubierta* o *aparente* o por su transformación, fusión, absorción o escisión, traspasándose, en tales supuestos, dicha responsabilidad a la entidad o entidades resultantes de estas operaciones (75).

(70) A efectos de determinar la pena de multa, consúltense las reglas previstas en el artículo 52 del CP.

(71) Ahora bien, no puede olvidarse que cabe la posibilidad de que «la concreta persona física responsable no haya sido individualizada o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella» (art. 31 *bis*.2 CP); en tal caso, la única responsabilidad que se sustanciará en el proceso será la que atañe a la persona jurídica.

(72) En opinión de FERNÁNDEZ TERUELO (2011, pág. 21), «la afirmación del legislador relativa a que la suma resultante (de las penas de multa impuestas a la persona física y jurídica) no debe ser desproporcionada determina, (...) una prueba clara del complejo subyacente de *bis in idem*».

(73) *Cfr.*, FERNÁNDEZ TERUELO (*Ibidem*).

(74) En relación con el fraccionamiento del pago de la pena de multa impuesta a las personas jurídicas, véase el artículo 53.5 del CP.

(75) A este respecto, puede consultarse el artículo 130.2 del CP.

Así, y una vez vista la pena aplicable a las personas jurídicas como consecuencia de la comisión de un delito de defraudación tributaria, es el momento de pasar a analizar, a continuación, aquellas circunstancias que, en su caso, van a permitir modificar la responsabilidad penal de las mismas.

### 3.4. Circunstancias modificativas de la responsabilidad penal de las personas jurídicas

A este respecto, es preciso señalar que la responsabilidad penal de la sociedad no puede considerarse accesoria de la que atañe a la persona física autora material del delito contra la Hacienda Pública en cuestión, dado que, aunque la pena de multa que se imponga puede ser coincidente para ambas (art. 31 *bis*.2 CP), las *circunstancias relativas a la culpabilidad* de la primera no excluirán ni modificarán la responsabilidad concierne a la segunda, en la medida en que las mismas no resultan transmisibles (76) (77).

Sin perjuicio de lo indicado en el párrafo precedente, y con independencia del tenor literal que presenta el artículo 31 *bis*.3 del CP, somos de la opinión de que, para evitar incurrir en un supuesto de responsabilidad objetiva, cuando el comportamiento de la persona física no pueda calificarse de antijurídico, porque la misma obre amparada bajo una causa de justificación, no tendría que imputarse, en puridad, responsabilidad penal a la entidad en cuyo interés y provecho se actuó; y ello porque, a nuestro modo de ver, esta última no habrá incurrido en ningún supuesto de *culpa in vigilando*, ni en un defecto de organización (78).

Asimismo, debe ponerse de relieve que en el seno del CP se prevén determinados supuestos de *atenuación* de la responsabilidad que atañen, en exclusiva, a las personas jurídicas y entre los que destacan la confesión de la infracción —en nuestro caso, del delito fiscal— a las autoridades, la reparación del daño y el establecimiento de normas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro puedan cometerse bajo la cobertura de aquéllas (79).

---

(76) En este sentido, el artículo 31 *bis*.3 del CP dispone que «La concurrencia, en las personas que materialmente hayan realizado los hechos o en las que los hubiesen hecho posibles por no haber ejercido el debido control, de circunstancias que afecten a la culpabilidad del acusado o agraven su responsabilidad, o el hecho de que dichas personas hayan fallecido o se hubieren sustraído a la acción de la justicia, no excluirá ni modificará la responsabilidad penal de las personas jurídicas, sin perjuicio de lo que se dispone en el apartado siguiente».

(77) GÓMEZ MARTÍN (2011), pág. 135. En relación con esta cuestión, PORTAL MANRUBIA (2010, pág. 169) ha afirmado que nuestro legislador ha optado por «la inclusión de una responsabilidad directa contra la persona jurídica, sin que la misma venga condicionada, en modo alguno, por la responsabilidad penal de la persona física que ha mantenido el dominio de la acción punible, la cual puede ser condenada de manera independiente».

(78) A este respecto, MUÑOZ LORENTE (2007, pág. 41) ha entendido que en los supuestos en que concurre una causa de justificación en el comportamiento de la persona física y que es la base de la imputación a la sociedad, ésta no ha de responder de dicha actuación, en la medida en que la misma no resulta contraria al Ordenamiento penal; junto a ello, ha venido a indicar que distinta solución merecen los casos en que tiene lugar alguna circunstancia eximente de la responsabilidad no calificable como causa de justificación, sino de exención de la culpabilidad, dado que en estos casos es totalmente lógico que aunque la persona física no responda del delito lo haga, empero, la correspondiente entidad, puesto que el comportamiento llevado a cabo por aquélla no deja de ser antijurídico aunque no resulte ser culpable. Esta opinión es compartida por MORALES PRATS (2010), pág. 58.

(79) Apartado VII de la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio. Véase, en relación con las circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, el artículo 31 *bis*.4 del CP.

A estos efectos, consideramos que debería haberse establecido, junto a las atenuantes mencionadas *ut supra*, la posibilidad de *exclusión* de la responsabilidad penal de dichas entidades en determinados supuestos. En este sentido, CHOCLÁN MONTALVO ha venido a entender que del tenor del artículo 31 *bis*.4.d) del CP se infiere que si las medidas de prevención correspondientes se impusieran antes de la realización del tipo delictivo por la persona física, la sociedad resultará exonerada de responsabilidad penal (80) (81); sin embargo, y aunque a nuestro juicio la solución que defiende el citado autor es del todo punto lógica, entendemos que la misma debería haberse recogido, de forma expresa, en sede penal y no derivar, empero, de una interpretación *sensu contrario* del referido precepto.

De acuerdo con ello, estimamos, *lege ferenda*, que si la persona jurídica ha llevado a cabo determinados *planes de conducta* encaminados a evitar la evasión de impuestos y la defraudación tributaria, y siempre que pueda apreciarse que no ha existido *culpa in vigilando*, a aquélla no debería imputársele el delito en cuestión, dado que si dicha circunstancia permite reducir la pena impuesta, también debería reconocerse, *ex lege*, efectos eximentes (82), posibilidad ésta que sí se prevé en el seno del *Derecho italiano* (83).

En conclusión, somos de la opinión de que debería favorecerse la adopción por parte de las empresas de códigos internos de prevención de actuaciones punibles –los denominados *compliance programs*–, por medio de los cuales las mismas desarrollen una permanente vigilancia de las exigencias legales y, dependiendo de su eficacia y cumplimiento, podría llegar a evitarse la imputación a dichas entidades de la figura delictiva de que se trate (84).

Por su parte, y en lo que concierne a las circunstancias *aggravantes*, debe ponerse de relieve que las mismas también resultarán aplicables en sede de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública por las referidas entidades, y entre las cuales cabe destacar los casos de reincidencia, cuestión ésta que va a conllevar una modificación del Registro de Penados y Rebeldes, pues a partir de ahora aquéllas podrán tener antecedentes penales (85).

(80) En este sentido, es preciso señalar que, en virtud del precepto citado en el texto, tiene la consideración de circunstancia atenuante de la responsabilidad penal de la persona jurídica el hecho de «Haber establecido, antes del comienzo del juicio oral, medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica».

(81) CHOCLÁN MONTALVO (2011), pág. 199.

(82) *Cfr.*, ZUGALDÍA ESPINAR (2010), pág. 14 y GÓMEZ TOMILLO (2011), págs. 76 y 78.

(83) En efecto, el artículo 6.1 del Decreto Legislativo número 231, de 8 de junio de 2001, sobre *Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica* ha establecido que «Se il reato é stato commesso dalle persone indicate nell'articolo 5, comma 1, lettera a), *l'ente non risponde* se prova che: a) l'organo dirigente ha adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto, modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi (...)» (la cursiva es nuestra).

(84) En relación con esta cuestión, ECHARRI CASI (2011, pág. 4) ha venido a afirmar que se trata de «promover la adopción de códigos internos, dirigidos a fomentar el buen gobierno de las personas jurídicas por medio de su implicación en la autorregulación, presuponiendo que la propia entidad es quien está en las mejores situaciones para controlar el comportamiento de sus agentes». En este mismo sentido se ha pronunciado MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI (2010), págs. 38 y 39.

(85) *Cfr.*, GÓMEZ BERNABEU (2011), pág. 178. A este respecto, BANACLOCHE PALAO, ZARZALEJOS NIETO y GÓMEZ-JARA DÍEZ (2011, pág. 289) han considerado que «la LO 5/2010 nada dice sobre la creación de un registro específico para personas jurídicas, por lo que ha de entenderse que las sentencias firmes que las condenan accederán al Registro Central de Penados, conforme al art. 2.3 letra a) del Real Decreto 95/2009, de 6 de febrero, por el que se regula el Sistema de Registros Administrativos de apoyo a la Administración de Justicia».

Una vez efectuadas las consideraciones precedentes, y dando un paso más en nuestro estudio, sólo resta hacer alusión, siquiera de forma breve, a la *exención* de responsabilidad penal por delito fiscal y por irregularidades contables que el artículo 305.4 del CP prevé para aquellos sujetos –personas jurídicas incluidas– que regularicen voluntariamente su situación tributaria (86).

En relación con esta cuestión, es preciso señalar que cuando el deudor tributario sea una sociedad la regularización mencionada deberán realizarla las personas físicas –administradores o representantes– que hayan actuado en su nombre –*ex art. 31 bis* del CP–, viéndose favorecidas junto con dicha entidad, y como autoras materiales del delito de defraudación tributaria de que se trate, por la oportuna exención (87).

#### 4. ALGUNAS CONSIDERACIONES CRÍTICAS EN TORNO A LA ACTUAL CONFIGURACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS COMO AUTORAS DE UN DELITO FISCAL

Una vez analizada la regulación concerniente a posibilidad de declarar responsables penales a las personas jurídicas y tras haber estudiado las consecuencias derivadas de la imputación a las mismas de un delito fiscal, es el momento de pasar a examinar, a continuación y ya para concluir este trabajo, aquellos aspectos, tanto positivos como negativos, que atañen a dicha previsión.

A este respecto, cabe señalar que, aunque se ha reconocido la necesidad y la importancia de poder considerar autoras de la correspondiente figura delictiva a las referidas entidades, y ello a fin de luchar contra la corrupción y la criminalidad en el seno de las empresas (88), lo cierto es que la modificación del CP operada por obra de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, ha sido duramente criticada por una parte de la doctrina.

En este sentido, ha venido a considerarse que dicha medida supondrá en la práctica un incremento de los controles internos por parte de las sociedades con los correspon-

---

(86) En virtud de lo dispuesto en el precepto citado en el texto: «Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria». En relación con la referida regularización voluntaria, debe tenerse en cuenta que la misma no exige, necesariamente, el pago inmediato de las cantidades que en su día se defraudaron; véase, a este respecto, a MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO (2011), págs. 562 y 563.

(87) Para un estudio detallado de este asunto, puede consultarse a PÉREZ MARTÍNEZ (2008), pág. 208 a 237. A estos efectos, IGLESIAS CAPELLAS (2011, pág. 29) ha puesto de relieve que «el comportamiento post-delictivo de la sociedad producirá efectos eximentes en la responsabilidad penal de la propia sociedad y del administrador», indicando, a su vez, que las circunstancias atenuantes del artículo 31 *bis*.4 del CP se encuentran fuera del ámbito de aplicación del artículo 305.4 de dicho Código.

(88) *Cfr.*, ZUGALDÍA ESPINAR (2010), pág. 13.

dientes costes que ello implica, circunstancia ésta que, para FALCÓN Y TELLA, va a afectar a la competitividad de las mismas (89).

Junto a lo anterior, se ha puesto de manifiesto que se trata de una reforma *desafortunada e indeterminada*, la cual sólo acumula la responsabilidad penal de la persona física y la jurídica (90). Asimismo, ha venido a indicarse que una de las carencias más importantes a este respecto se encuentra en el hecho de que, junto con la tramitación de la Ley arriba citada, no ha tenido lugar, a su vez, la oportuna *modificación procesal*, en cuya virtud deberían haberse reconocido a las referidas entidades las mismas garantías en el proceso de las que gozan las personas físicas —siempre y cuando sean compatibles con su naturaleza—, habiéndose olvidado el legislador, en consecuencia, de la sincronización que debe existir entre el derecho y el proceso (91).

Por consiguiente, y dado que las personas jurídicas tienen que ser llevadas al proceso penal en calidad de imputadas, resultaba del todo punto necesaria una reforma de la LECrM, modificación ésta que ya ha tenido lugar por obra de la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal (92), siendo uno de los principales objetivos de la citada norma el de adaptar los procesos penales al ámbito de la responsabilidad de aquéllas.

De este modo, en sede de la última Ley arriba mencionada van a regularse las cuestiones relativas al régimen de la competencia de los tribunales, el derecho de defensa de las sociedades, su intervención en el juicio oral y conformidad, así como su rebeldía, cuestiones todas ellas de indudable importancia y que, van a otorgar una mayor eficacia a la reforma del CP, en cuya virtud se ha reconocido la posibilidad de delinquir de dichas entidades. Ahora bien, no pueden dejar de aludirse a algunos de los problemas que, a buen seguro, van a plantearse como consecuencia del actual régimen de responsabilidad de las personas jurídicas en el ámbito del delito fiscal, tales como la incorporación de una nueva parte pasiva en el proceso, aspecto éste que complicará la investigación, la posibilidad de no autoincriminarse de las referidas sociedades o la posible impunidad de las personas físicas responsables.

No obstante lo anterior, y ya para concluir, debemos poner de relieve que, en nuestra opinión, la mencionada reforma debería haberse previsto en el año 2010, en el mismo instante en que vino a establecerse, ya de un modo directo y expreso, la responsabilidad penal de las personas jurídicas, si bien, y a pesar de ello, consideramos que sólo el tiempo podrá determinar, de una forma cierta, si las modificaciones operadas en el seno de la LECrM como consecuencia de la citada Ley de medidas de agilización procesal resultan suficientes (o no) a efectos de llevar al proceso, en calidad de imputadas, a aquéllas (93).

(89) FALCÓN Y TELLA (2011), pág. 7.

(90) CHOCLÁN MONTALVO (2011), pág. 191. En opinión de RODRÍGUEZ RAMOS (2011a, pág. 7), «el legislador ha vuelto a quedarse corto y a mantener parte de la incongruencia que arrastraba en mayor medida desde la promulgación del CP de 1995».

(91) A estos efectos, PORTAL MANRUBIA (2010, pág. 173) entiende que el derecho sin el proceso no puede alcanzar su propósito aunque tampoco el proceso sin el derecho, indicando, a este respecto, que «el proceso penal que se dirija contra la persona jurídica debe salvaguardar durante su sustanciación el respeto al proceso debido como principio general del derecho», lo cual debería haberse previsto expresamente en la Ley de Enjuiciamiento Criminal, de 14 de septiembre de 1882 —en adelante, LECrM—. Por su parte, ECHARRI CASI (2011, pág. 2), ha venido a afirmar que «resulta preocupante el escaso o nulo interés con el que el legislador afronta las reformas procesales que paralelamente deben acompañar a las modificaciones sustantivas, para que aquéllas lleguen a ser viables, y lo que es más importante, aplicables de manera satisfactoria en toda su extensión». En este mismo sentido se han pronunciado BANACLOCHE PALAO, ZARZALEJOS NIETO y GÓMEZ-JARA DÍEZ (2011), págs. 133 y 134; ÚBEDA DE LOS COBOS (2010), pág. 31 y ZUGALDÍA ESPINAR (2010), pág. 15.

(92) BOE de 11 de octubre de 2011, núm. 245.

(93) A este respecto, FERNÁNDEZ TERUELO (2011, pág. 15) ha venido a poner de relieve, en relación con el Proyecto de Ley de medidas de agilización procesal, que el mismo contempla una reforma de carácter muy parcial.

## BIBLIOGRAFÍA

- ADAME MARTÍNEZ, F. (2009): *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*, Comares, Granada.
- ANEIROS PEREIRA, J. (2008): «El delito fiscal», en M. VILLAR EZCURRA (directora): *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- ANEIROS PEREIRA, J. (2011): «Principales implicaciones de la reforma del Código Penal para el ámbito tributario», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 93.
- APARICIO PÉREZ, J. (2006): «Delito fiscal, jurisprudencia y Ley General Tributaria», en *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- BANACLOCHE PALAO, J., ZARZALEJOS NIETO, J., y GÓMEZ-JARA DÍEZ, C. (2011): *Responsabilidad penal de las personas jurídicas. Aspectos sustantivos y procesales*, La Ley, Madrid.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (1998): «El delito fiscal en el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas jurídicas no debe alterar las posiciones jurídico-subjetivas del tributo», *Quincena Fiscal*, núm. 11.
- CHOCLÁN MONTALVO, J. A. (2004): «Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo», *Revista Jurídica Española. La Ley*, volumen I.
- CHOCLÁN MONTALVO, J. A. (2011): *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Bosch, Barcelona.
- COLINA RAMÍREZ, E. I. (2010): *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico-dogmático del art. 305 CP*, Bosch, Barcelona.
- CROS GARRIDO, J. (2010): «La responsabilidad de las personas jurídicas especialmente en el caso de delito fiscal», *Tribuna Fiscal*, núm. 236.
- ECHARRI CASI, F. J. (2011): «Las personas jurídicas y su imputación en el proceso penal: una nueva perspectiva de las garantías constitucionales», *Diario La Ley*, núm. 7632.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2011): «La reforma del Código Penal: la nueva concepción de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de éste con el delito de blanqueo», *Quincena Fiscal*, núms. 1-2.
- FERNÁNDEZ TERUELO, J. G. (2011): «La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Código Penal español (una visión crítica)», *Revista jurídica de Castilla y León*, núm. 25.
- GARCÍA GÓMEZ, A. J. (2002): *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid.
- GÓMEZ BERNABEU, I. (2011): «La responsabilidad penal de las personas jurídicas», en M. J. BAEZA DÍAZ-PORTALES (director): *VII Congreso Tributario. Ponencias del VII Congreso Tributario*, AEDAF, Madrid.
- GÓMEZ-JARA DÍEZ, C. (2010): «La responsabilidad penal de las personas jurídicas en la reforma del Código Penal», *Revista Jurídica Española. La Ley*, volumen V.
- GÓMEZ MARTÍN, V. (2011): «Artículo 31 bis», en M. CORCOY BIDASOLO y S. MIR PUIG (directores): *Comentarios al Código Penal. Reforma LO 5/2010*, Tirant lo Blanch, Valencia.

- GÓMEZ TOMILLO, M. (2011): «Imputación objetiva y culpabilidad en el Derecho penal de las personas jurídicas. Especial referencia al sistema español», *Revista jurídica de Castilla y León*, núm. 25.
- IGLESIAS CAPELLAS, J. (2011): «La regularización de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núms. 341-342.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., y POVEDA BLANCO, F. (2010): *Derecho tributario*, 15ª ed., Aranzadi, Cizur Menor.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., y CASADO OLLERO, G. (2011): *Curso de Derecho financiero y tributario*, 22ª ed., Tecnos, Madrid.
- MARTÍNEZ LAGO, M. A. (2008): «Participación en infracciones y extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias», *Quincena Fiscal*, núms. 15-16.
- MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M. (2010): «La responsabilidad penal de las personas jurídicas por la comisión de delitos contra la Hacienda Pública», *Quincena Fiscal*, núm. 20.
- MORALES PRATS, F. (2010): «La responsabilidad penal de las personas jurídicas (arts. 31 bis., 31.2 supresión, 33.7, 66 bis., 129, 130.2 CP)», en G. QUINTERO OLIVARES (director): *La Reforma Penal de 2010: análisis y comentarios*, Aranzadi, Cizur Menor.
- MUÑOZ LORENTE, J. (2007): «La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el proyecto de Ley de 2007 de reforma del Código Penal de 1995», *La Ley Penal*, núm. 40.
- MUÑOZ PÉREZ, M. (2008): «Capítulo II. Estructura del tipo», en J. DE FUENTES BARDAJÍ, P. CANCER MINCHOT, R. FRÍAS RIVERA y J. J. ZABALA GUADALUPE (directores): *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Aranzadi, Cizur Menor.
- NIETO GARCÍA, A. (2005): *Derecho administrativo sancionador*, 4ª ed., Tecnos, Madrid.
- PÉREZ MARTÍNEZ, D. (2008): «Capítulo III. Causas de justificación. La regularización tributaria», en J. DE FUENTES BARDAJÍ, P. CANCER MINCHOT, R. FRÍAS RIVERA y J. J. ZABALA GUADALUPE (directores): *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Aranzadi, Cizur Menor.
- PÉREZ ROYO, F. (2011): *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 21ª ed., Civitas, Cizur Menor.
- PORTAL MANRUBIA, J. (2010): «La persona jurídica ante la jurisdicción penal tras la última reforma del Código Penal», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 6.
- QUINTERO OLIVARES, G. (2009): «Administradores de hecho y de derecho ante la reforma del Código Penal», *Iuris: Actualidad y práctica del derecho*, núm. 142.
- REDONDO ANDREU, I. (2004): «La potestad sancionadora en materia tributaria y los sujetos infractores», en A. MARTÍNEZ LAFUENTE (director): *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serre-ra Contreras*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- RODRÍGUEZ LÓPEZ, P. (2008): *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Bosch, Barcelona.
- RODRÍGUEZ RAMOS, L. (2011a): «¿Cómo puede delinquir una persona jurídica en un sistema penal antropocéntrico? (La participación en el delito de otro por omisión imprudente: pautas para su prevención)», *Diario La Ley*, núm. 7561.

- RODRÍGUEZ RAMOS, L. (2011b): «La responsabilidad penal de las empresas y los *compliance programs*», *Estrategia Financiera*, núm. 281, (versión digital), disponible en: [laleydigitalhome.laley.es](http://laleydigitalhome.laley.es)
- ROMERAL MORALED A, A. (2000): «Sujeto activo del Delito Fiscal: Las personas jurídicas: Responsabilidad y la crisis de empresa como causa de justificación», en *Terceras jornadas sobre el delito fiscal. Comentarios y conclusiones, Gaceta Fiscal*, núm. 1.
- RIVAS VERDES-MONTENEGRO, C. DE (2010): «La responsabilidad penal de las personas jurídicas: problemas dogmáticos y soluciones legislativas», *La Ley Penal*, núm. 75.
- RUIZ GARCÍA, J. R. (2011): «La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública», *CREDF*, núm. 151.
- SÁNCHEZ HUETE, M. A. (2011): «La modificación del Código Penal (LO 5/2010) y sus implicaciones en la legislación tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 4.
- TORRES GELLA, F. J. (2009): «Capítulo 5. Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal», en F. M. MELLADO BENAVENTE (coordinador): *El delito fiscal*, CISS, Valencia.
- ÚBEDA DE LOS COBOS, J. J. (2010): «La responsabilidad penal de las personas jurídicas tras la reforma del Código Penal aprobada por la Ley Orgánica 5/10, de 22 de junio», *La Ley Penal*, núm. 77.
- URBANO CASTRILLO, E. DE (2009): «El impacto de la reforma del Código Penal, en relación a las personas jurídicas», *La Ley Penal*, núm. 61.
- ZUGALDÍA ESPINAR, J. M. (2010): «*Societas delinquere potest* (análisis de la reforma operada en el Código Penal español por la LO 5/2010, de 22 de junio)», *La Ley Penal*, núm. 76.