

---

*REVISTA DE DERECHO UNED*, NÚM. 15, 2014

---

## LA CAPACIDAD INFRACTORA DE PERSONAS FÍSICAS Y JURÍDICAS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO (I)

LEGAL AND PHYSICAL PERSONS AS POSSIBLE SUBJECTS  
OF TAX INFRINGEMENTS (PART ONE)

IVÁN PÉREZ JORDÁ

Funcionario de Administración Local con habilitación de carácter nacional. Licenciado en derecho. Doctorando en la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED)

Director de Tesis: D. José Manuel Tejerizo López

Codirector de Tesis: D. Pedro Manuel Herrera Molina

Dirección: Plaza Nueva, 21  
03726 Benitachell (Alicante)  
e-mail: [ivpejo@yahoo.es](mailto:ivpejo@yahoo.es)  
Tel. 646586744  
Fax de trabajo: 966480202

**Resumen:** Según la legislación tributaria, la persona física incapacitada y menor de edad, únicamente cuando actúen con capacidad civil de obrar podrán ser considerados responsables, y, de suyo, infractores del Ordenamiento Tributario. Esta capacidad administrativa, sin embargo, no resulta exportable al ámbito del Código penal, donde la minoría de edad excluye la posibilidad de ser imputable, sin perjuicio que pueda ser responsable conforme a la ley que regule la responsabilidad penal del menor.

Por su parte, la condición de infractor de las personas jurídicas se debe de aplicar de forma diferente a las personas físicas, así, al faltar el elemento volitivo en el sentido que se ha venido exigiendo en la teoría penal, se debe exigir de modo quasi objetivo a través de la responsabilidad *in eligendo* o *in vigilando*.

Seguidamente, tras un breve repaso del marco histórico patrio y europeo en el que se incardina la recentísima responsabilidad penal de las personas jurídicas en España, observamos que la misma se imputa ora por culpa *in vigilando* ora por las actuaciones de sus órganos de representación y administración, siempre que le haya reportado algún provecho, siguiendo el modelo de responsabilidad por atribución o transferencia de la de las personas físicas que la componen. La actuación de la persona jurídica «en nombre o por cuenta de», no puede significar otra cosa más que una actuación que asuma las directrices de comportamiento de la persona jurídica, que no se oponga a sus Normas de conducta o Protocolos de cumplimiento. Advertimos que el modelo de responsabilidad penal de las personas jurídicas parece que es acumulativo, lo que conlleva el peligro de que se transgreda el principio *non bis in idem*. Sin embargo, es evidente, a nuestro juicio, que esa personificación no puede servir para ocultar ni para desplazar a la persona física, a la postre, infractora que se esconde tras aquélla.

**Palabras clave:** Capacidad de obrar, minoría de edad, persona jurídica, culpa *in vigilando*, culpa *in eligendo*.

**Abstract:** According to the tax legislation, physical disabled person and minor, only when acting with civil capacity to act can be held responsible, and of his own, offenders of the tax system. This administrative capacity, however, is not exportable to the scope of the criminal code, where the minority of age excludes the possibility of be attributable, although they may be responsible for the Act that regulates the criminal responsibility of the child.

Moreover, the condition of offender of legal persons must be applied differently than individuals, so, in the absence of the volitional element in the sense that has been demanding in the criminal theory, you should be required so almost objective through accountability *in eligendo* or *in vigilando*.

Then, after a brief overview of the national and European historical context which is included our Spanish criminal liability of legal persons, we observe that it is booked now because in watching or for the actions of its representation and administration staff, provided that it has reported some advantage, following the model of responsibility by allocation or by transfer of the physical persons that compose it. The

performance of the legal person «in the name or on behalf of», cannot mean nothing more than a performance that takes the guidelines of behavior of the legal person, who is not opposed to its standards of conduct or compliance protocols. We warn that the criminal liability of corporate persons model seems to be cumulative, which brings the prejudice of that it infringes the principle of non bis in idem. However, it is clear, in our view, this personification can not serve to hide or to move to the offending physical person who is behind that one.

**Keywords:** Capacity to act, minority of age, legal person, fault *in eligendo*, fault *in vigilando* o vicarious liability.

Recepción original: 08/10/2014

Aceptación original:03/11/2014

## LA CAPACIDAD INFRACTORA DE PERSONAS FÍSICAS Y JURÍDICAS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO (I)

**Sumario:** I. Los agentes infractores en el Ordenamiento Jurídico Tributario. II. La persona física infractora. III. La persona jurídica infractora; III.1. En el ámbito administrativo-tributario; III.2. En el ámbito penal.

### I. LOS AGENTES INFRACTORES EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO

Son autores de las infracciones tributarias todos aquellos que ocupan en las relaciones tributarias una situación pasiva. Todos aquéllos sobre los que pesen deberes y obligaciones tributarias pueden, incumpléndolas, cometer una infracción<sup>1</sup>.

En dicho sentido, afirma el artículo 189.1.º LGT que la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se le extinguirá al sujeto infractor<sup>2</sup>,

---

<sup>1</sup> Véase FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español: Instituciones*, Madrid, Marcial Pons, 2006, pág. 548; Sujetos de la acción los denomina MARTÍNEZ MARTÍNEZ LAGO, M. A. y GARCÍA DE LA MORA, L.: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Iustel, 2009, pág. 516.

<sup>2</sup> La extensión de la solidaridad, alcanza en principio a todas las prestaciones integrantes del tributo, aunque debe tenerse en cuenta que la STC 146/1994, de 12 de mayo, dictada sobre los sujetos pasivos del IRPF integrantes de una unidad familiar, ha declarado que nunca la solidaridad podrá extenderse a las sanciones, pues el principio de personalidad impide exigir las a quienes no hubieran cometido la infracción. El supuesto de declaración conjunta de la unidad familiar en el IRPF es catalogado como de solidaridad de sujetos pasivos (SSTS de 29 y 30 de abril de 1998); Véase MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; POVEDA BLANCO, F.: *Derecho Tributario*, Pamplona, Ed. Aranzadi, 2008, pág. 138; Sujeto infractor es quien realice el supuesto antijurídico regulado por la norma de modo directo y materialmente, no

que, por mor del párrafo primero del artículo 181<sup>3</sup> de la LGT, son las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esa ley que realicen<sup>4</sup> las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes<sup>5</sup>.

incluyendo a colaboradores, encubridores, cómplices, etc. Estos últimos actores sólo tendrán responsabilidad en el pago de la sanción pero no en la infracción.

<sup>3</sup> Este precepto es una reproducción del artículo 77.3 de la anterior Ley sobre el que la doctrina ya había señalado su carácter meramente ejemplificativo y la posible consideración de autores de otros sujetos que no aparecen incluidos como, por ejemplo, el representante voluntario. Véase Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (2001), pág. 213, donde se señala que la Comisión se muestra favorable a mantener una relación ejemplificativa de sujetos. Véase APARICIO PÉREZ, A.: «Infracciones y sanciones en materia tributaria», *RDFHP*, núm. 202, 1989, pág. 68, quien, no obstante, advierte que normalmente coincidirá el sujeto activo del delito con el sujeto pasivo del tributo. HERRERA MOLINA, P. M.: «Coautoría y participación en las infracciones tributarias», en la obra colectiva, *Sujetos pasivos y responsables tributarios, XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1997, pág. 697, en un primer momento manifiesta que «la Ley General Tributaria parece optar por un concepto restrictivo de autor, semejante al que sostiene la teoría objetivo-formal de la doctrina penalista» para posteriormente afirmar que «por ejemplo, en las infracciones graves sería sujeto infractor quien deje de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, quien disfrute improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto...».

<sup>4</sup> Coincidimos en señalar con GARCÍA GÓMEZ que «sin perjuicio de la virtualidad reconocida a la culpa levisima en otros ámbitos del Derecho, como el civil o el administrativo, en el campo de la infracción tributaria solo son sancionables, en cuanto constitutivas de infracción, las acciones u omisiones tipificadas en las normas en las que, al menos, no se haya puesto la diligencia media». GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, F.: *La simple negligencia como en la comisión de infracciones tributarias*. Madrid, Marcial Pons, 2002, pág. 81.

Como consecuencia de lo anterior, el principio de personalidad conlleva que la sanción sea impuesta a la persona que ha realizado o intervenido en la comisión de la conducta punible. En definitiva, la proscripción de la responsabilidad objetiva y la exigencia de dolo o culpa se traduce en la sanción por hechos propios, de modo que se impide el traslado de la responsabilidad punitiva a persona ajena al hecho infractor. Manifestación de esto último es lo previsto en el artículo 182.3 de la LGT al impedir la transmisión de las sanciones pecuniarias a los herederos del infractor. En este sentido se pronuncia, por ejemplo, el ordenamiento italiano a través del artículo 2.2 del Decreto legislativo de 18 de diciembre de 1997, núm. 472 de disposiciones generales en materia de sanciones administrativas por violación de normas tributarias; Por esta misma razón, debe tenerse en cuenta que no pueden exigirse sanciones al responsable en cuanto sujeto que no ha participado en la comisión de la infracción. Así lo ha declarado el Tribunal Constitucional en la STC 146/1994, de 12 de mayo al señalar que la responsabilidad tributaria solidaria no legítima a extender al responsable la exigencia de sanciones. La LGT ha intentado salvar esta previsión constitucional mediante el establecimiento expreso, en las letras g) y h) del artículo 43, de la exigencia de las sanciones en los supuestos de responsabilidad que regula. Ello no es más que una muestra de la defectuosa técnica jurídica que confunde al responsable tributario con el autor de un ilícito debido, también, a la adopción de la que hemos denominado teoría objetivo-formal de la autoría. Hubiese resultado preferible establecer una infracción tributaria que sancione al contribuyente que utilice una persona interpuesta con la finalidad de eludir su responsabilidad patrimonial y, en su caso, una agravación por tal circunstancia.

<sup>5</sup> Este precepto contempla a los titulares principales de las obligaciones y deberes tributarios cuyo incumplimiento constituye infracción. Así, enumera a los contribuyentes, a los sustitutos, a los retenedores y obligados a ingresar a cuenta, a los obligados

En los supuestos objeto de este trabajo, los sujetos distan de ser aquellos a que refiere el artículo 179.2 de la LGT, que enumera situaciones en las que no existe infracción ni responsabilidad<sup>6</sup>, al tratarse de supuestos de inimputabilidad.

Si bien es cierto que los sujetos infractores<sup>7</sup>, cuyo número es más amplio<sup>8</sup> que el de los obligados tributarios, son los directamente afec-

---

al cumplimiento de obligaciones tributarias formales, a la sociedad dominante en el régimen de consolidación fiscal, a las entidades que están obligadas a imputar o a atribuir rentas a sus miembros y al representante legal de los sujetos que carecen de capacidad de obrar. La LGT atribuye la condición de autor de la infracción a la persona que realice la acción u omisión descrita en el tipo, sin exigir, en principio, condición alguna para ser considerado tal, es decir, se trata –aparentemente– una infracción común y no especial. La cuestión fundamental es la de determinar si la defraudación de las cantidades debidas como tributo solo puede cometerse por quien ocupa la posición de sujeto pasivo si, por el contrario, puede realizar esta conducta cualquier persona que domine la acción de defraudar. Nuestra LGT sigue, en la generalidad de los supuestos, la teoría objetivo-formal, de acuerdo con la cual será sujeto infractor el titular de la obligación tributaria que constituya el objeto de la infracción. Pese a que, en estos casos, podría defenderse la imposición de la sanción al verdadero autor material de los hechos, tanto la práctica administrativa como la jurisprudencia sancionan al titular de la obligación tributaria que constituye el núcleo típico de la infracción. Véase ANEIRO PEREIRA, J.: «El elemento subjetivo de las infracciones tributarias y sus consecuencias en la aplicación del Derecho Sancionador», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 21, 2011 (BIB 2011/1751), pág. 3. Véase MARTÍNEZ PÉREZ, C.: *El delito fiscal*, Madrid, Montecorvo, pág. 296 y ss. que incluye como sujetos activos del delito al contribuyente, al sustituto y al responsable. Igualmente, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Madrid, Tecnos, 1995, pág. 37; BAJO FERNÁNDEZ, M.: *Derecho Penal Económico aplicado a la actividad empresarial*, Madrid, Civitas, 1978, pág. 564; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. y FERRÉ OLIVÉ, J. C.: *Todo sobre el fraude tributario*, Barcelona, Praxis, 1994, pág. 39; AYALA GÓMEZ, I.: *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 1988, pág. 243; DELGADO GARCÍA, J.: *El delito fiscal*, Madrid, Colex, 1995, pág. 29.

<sup>6</sup> Véase FALCÓN Y TELLA, R.: «La culpabilidad y las infracciones tributarias», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 1995, pág. 6 para quien «no se trata, pues, de que las infracciones tributarias no se sancionen cuando no exista al menos simple negligencia, sino que en tales supuestos no existe siquiera infracción».

<sup>7</sup> El sujeto infractor será cumulativamente autor de la infracción y deudor principal...La relación de sujetos del art. 181 de la LGT supone la traslación al ámbito sancionador de la estructura del precepto y filosofía que inspira el art. 35 de la LGT respecto del obligado tributario. Así, desde la perspectiva de su concepto, se define de forma tautológica a los sujetos infractores, al igual que el precepto de referencia respecto de los obligados tributarios. De aquí resulta que sujeto infractor es quien realiza la infracción, y adicionalmente, también es sujeto obligado tributario que realiza la conducta infractora. Tal sentido vicarial y accesorio a la condición del obligado contrasta con el sentido estrictamente punitivo. SÁNCHEZ HUETE, M. A.: *Las infracciones en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2007, pág. 54.

<sup>8</sup> El legislador ha desaprovechado la oportunidad de establecer una regulación completa de los sujetos infractores más próxima a la regulación penal. ANEIRO PEREIRA, J.: *Las sanciones tributarias*, Madrid, Marcial Pons, 2005, pág. 44; Se sigue resolviendo inadecuadamente el problema de la extinción de la responsabilidad derivada de la infracción. Se produce el problema de la dislocación sistemática de los conceptos, pues se mezclan problemas de responsabilidad en la deuda tributaria y de

tados por la extinción de la responsabilidad derivada de la infracción tributaria, el concepto no incluye a los colaboradores<sup>9</sup>, encubridores, cómplices, etcétera, aunque puedan llegar a ser responsables<sup>10</sup> o sucesores de las sanciones tributarias<sup>11</sup>.

responsabilidad en las sanciones. MARTÍNEZ LAGO, M. A. y GARCÍA DE LA MORA, L., *op. cit.*, 2009, pág. 517.

<sup>9</sup> En ese sentido, el delito de defraudación tributaria es, para una doctrina y Jurisprudencia mayoritaria, un delito especial propio. Conforme a esta opinión, sólo pueden ser autores de aquél los sujetos intranet que se encuentran en condiciones de infringir los deberes tributarios cuya vulneración cualificada da lugar al delito, esto es, los sujetos vinculados por el deber de contribuir en cada caso concreto. Sin embargo, obviamente la *doctrina mayoritaria y la Jurisprudencia que niegan la posibilidad de que los extranei* (v. gr. asesores fiscales, terceros otorgantes de negocios simulados, etc) sean autores del delito, admiten que puedan ser partícipes y, en particular, cooperadores necesarios. Esta postura parte de considerar que, en cualquier caso, la infracción del deber tributario cometida por el intranet también le es imputable al extraneus que colabora con él. SILVA SÁNCHEZ, J. M.<sup>a</sup>: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Barcelona, Atelier, 2005, págs. 53-54.

<sup>10</sup> La única acción que puede ejercitar frente al deudor principal el responsable que haya satisfecho la deuda será la genérica del enriquecimiento injusto, aunque con ese derecho de reembolso del responsable, debe señalarse aquí la dificultad práctica de lograr el reembolso en los casos de responsabilidad subsidiaria, pues su derivación exigirá la previa declaración de fallido del obligado tributario y de los responsables solidarios, por lo que difícilmente encontrará el responsable subsidiario un patrimonio contra el que dirigirse (art. 41.5 LGT). En cuanto a qué puede reclamar el responsable al deudor principal, entendemos que debe ser la deuda a que se refiere el primer párrafo del artículo 41.3, y que, dicha posibilidad de reembolso existe con independencia del origen de la responsabilidad. No obstante, existen autores que han defendido que no habría posibilidad de repetir contra el deudor principal cuando la responsabilidad deriva de la colaboración en una infracción tributaria pero, a nuestro juicio, no existen motivos para distinguir lo que la Ley no distingue. La cuestión sería radicalmente distinta si se hubiese seguido la recomendación del Informe de 2001 para la Reforma de la Ley General Tributaria, que proponía la creación de la figura del colaborador en una infracción tributaria, al que se le impondría una sanción propia. En tal caso, resultaría evidente la imposibilidad de exigir ningún tipo de reembolso en lo relativo a la sanción, por cuanto el colaborador estaría pagando una deuda propia (la derivada de la sanción que le ha sido impuesta) MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «Los Responsables Tributarios», Madrid, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1994, pág. 167; No obstante, aún cuando no se crease la figura del colaborador y no se admitiese tampoco la propuesta de llevar al Título relativo al régimen sancionador la responsabilidad derivada de la participación en una infracción, debe tenerse en cuenta que se exigirá que la Administración, en el acto de derivación de responsabilidad, pruebe la existencia de culpabilidad en la conducta del responsable pues, como han señalado tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo en diversas ocasiones, no puede admitirse la responsabilidad objetiva en el ámbito sancionador tributario. La Sentencia del Tribunal Constitucional 212/1990, de 20 de diciembre, señala que «es doctrina reiterada de este Tribunal que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento administrativo sancionador garantizando el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad (STC 76/1990 y 138/1990)».

<sup>11</sup> Las infracciones reguladas en las leyes de los distintos impuestos establecen, en cambio, alguna condición especial que debe reunir el sujeto –v. gr. representante legal del titular del patrimonio protegido, sociedad dominante, etc.–. En cualquier

Por su parte, en el ámbito penal, se parte de la premisa que sólo pueden ser autores del delito aquellos que se encuentren en condiciones de infringir los deberes tributarios cuya vulneración cualificada da lugar al delito, excluyendo de la condición de autor a terceros extraños, si bien la Jurisprudencia<sup>12</sup> admite la posibilidad de que ese extranei intervenga en el delito contra la Hacienda Pública si bien de modo atenuado, aunque dentro del marco de la penalidad típica de que se trata. Por su parte, la doctrina mayoritaria<sup>13</sup> ha concebido estos delitos como «de dominio», en los que lo decisivo es la idea de dominio social del hecho típico por parte del sujeto a quien se atribuye la condición de autor, aunque también existen posturas<sup>14</sup> que de-

caso, tanto en las infracciones previstas en la LGT como en las reguladas en los impuestos, la Administración tributaria impone la sanción al titular de la obligación. También procede señalar, dentro de este primer aspecto del principio, que la regulación de la autoría que realiza nuestro legislador tributario no distingue entre autor material, cómplice o encubridor y, en consecuencia, gradúa la intensidad de la sanción. Por el contrario, la respuesta del ordenamiento, en los casos en los que concurren distintas personas en la realización de la conducta, más a la regulación de la responsabilidad civil que a la de la penal. Véase NIETO GARCÍA, A.: *Derecho Administrativo Sancionador*, Madrid, Civitas, 2000, pág. 390 quien manifiesta que «toda la Teoría de la infracción administrativa se encuentra afectada por la incidencia de dos conceptos –la autoría y la responsabilidad– que no siempre se comprenden debidamente y cuya confusión dificulta terriblemente la recta inteligencia de la culpabilidad y sus efectos».

<sup>12</sup> Si bien con anterioridad la jurisprudencia consideró a ese extraneus como inductor o cooperador necesario dentro del mismo marco penal que el autor (SSTS de 12 de febrero de 1992, 18 de enero de 1994, 2 de febrero de 1994, 24 de febrero de 1994, 10 de enero de 1997 o 12 de febrero de 1997), en otras más recientes (SSTS de 20 de mayo, 15 de julio de 2002) se estima que el extraneus no infringe personalmente el deber específico que da materialmente contenido al tipo del delito especial propio, lo que reduce el contenido de la ilicitud, por lo que tiene razón efectuar una discriminación favorable en el plano de la penalidad, puesto que se da una apreciable diferencia en la intensidad de la afectación del deber según que el sujeto se encuentre o no directamente concernido por él, distinguiendo entre los diversos coeficientes de ilicitud observables en la conducta de uno y otro.

<sup>13</sup> Así RUEDA MARTÍN o GRACIA MARTÍN. Paradójicamente estas posturas aún no sosteniendo la posibilidad de una atenuación general de la pena para los cooperadores necesarios o inductores en los delitos comunes, si lo hacen para los delitos especiales –como el fiscal–. SILVA SÁNCHEZ, J. M.<sup>a</sup>: *op. cit.*, 2005, págs. 59-61.

<sup>14</sup> Por todos, GARCÍA CAVERO, SUÁREZ GONZÁLEZ, y es la apoyatura de la atenuación de la pena que viene realizando el Tribunal Supremo –aplicando la atenuante analógica del art. 21.6 CP (hoy, art. 21.7.<sup>a</sup>). En contra ROBLES PLANAS, que entiende que procede la impunidad de los extranei, pues éstos favorecen la lesión del deber institucional por parte del intranets pero no participan en dicha infracción del deber institucional, sino que está infringiendo un deber distinto a aquél –el deber de no perturbar desde afuera el buen funcionamiento de las instituciones, deber no tipificado–, salvo que el extranei infringiera deberes propios legalmente previstos. *Ibidem*, págs. 59, 62, 67-68.

fienden su calificación como «delitos especiales consistentes en la infracción de un deber», y otras<sup>15</sup> que consideran la atenuación de la responsabilidad del extraneus por el hecho de serlo como una atenuación trascendente al marco penal típico del cooperador necesario o del inductor –que en España son idénticos al del autor del delito–.

## 2. LA PERSONA FÍSICA INFRACTORA

Para poder ser imputado por un hecho o acto<sup>16</sup> injusto tipificado en el ordenamiento tributario, la persona física<sup>17</sup> ha de ser capaz<sup>18</sup> en

<sup>15</sup> Con la aplicación analógica del art. 65 CP, defiende que en los casos de delitos especiales de dominio debería admitirse la posibilidad de autoría mediata de un extraneus, que instrumentalizara el error del intraneus, no estando claro que el extraneus haya de recibir una atenuación genérica por el mero hecho de serlo, pues en la medida en que estos delitos no serían dogmáticamente distintos sino sólo legalmente distintos, a los delitos comunes, la única diferencia con respecto a éstos radicaría en que sujetos que, de otro modo, podrían ser autores, habrían de ser calificados partícipes. En cambio, al ser dogmáticamente coincidentes con los delitos comunes de dominio, no parece que concurra ninguna razón para atenuar la responsabilidad de quien coopera de modo necesario con quien ostenta el dominio, por el mero hecho de ser (formalmente) extraneus. *Ibid.*, págs. 63-66.

<sup>16</sup> Sea por acción u omisión.

<sup>17</sup> Establece el Código Civil que «El nacimiento determina la personalidad; pero el concebido se tiene por nacido para todos los efectos que le sean favorables, siempre que nazca con las condiciones que expresa el artículo siguiente» (art. 29). «Para los efectos civiles, sólo se reputará nacido el feto que tuviere figura humana y viviere veinticuatro horas enteramente desprendido del seno materno» (art. 30); Naturalmente los funcionarios de la Administración financiera pueden ser igualmente sujetos infractores de una infracción de las normas tributarias, y su conducta en estos casos sí puede acarrear una sanción penal. FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español, vol. II. Derecho Tributario: Parte general*, Madrid, Marcial Pons, 2004, pág. 206; FERREIRO LAPATZA, J. J.: *op. cit.*, 2006, pág. 548.

<sup>18</sup> Serán circunstancias biológicas o psíquicas las que impidan la imputación. Se trata de una exclusión de escaso juego, ya que está prevista, lógicamente, la integración de la capacidad. En este sentido, el artículo 45 LGT... CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario. Parte General*, Madrid, Civitas, 2010, pág. 438; Por otra parte hay que tener en cuenta que en el Derecho Común la capacidad de obrar plena se adquiere cuando se alcanza la mayoría de edad a los 18 años (art. 322 CC en relación al art. 12 CE). No obstante, los menores de edad pueden ser emancipados antes, y así regir su persona y bienes como si fueran mayores, con arreglo al régimen y limitaciones establecidos en los artículos 314 a 324 CC. De la misma forma, los mayores de edad pueden llegar a ser incapacitados y perder su capacidad de obrar desde ese momento, por las causas y en la forma que establece el art. 199 y ss. del Código Civil... En el orden tributario tienen capacidad de obrar las mismas personas que la ostentan conforme a las normas civiles y administrativas, incluyendo además a los menores de edad y a los incapacitados para las relaciones tributarias derivadas de las actividades cuyo ejercicio les esté permitido por el ordenamiento jurídico sin asistencia de otra persona (arts. 44,214 LGT, art. 30 L.30/1992, arts. 105-109 RGIT)... El sujeto infractor es el representante legal (del sujeto que carezca de capacidad de obrar en el orden tributario) en aplicación del principio de personali-

el ámbito del derecho tributario, esto es que tenga la capacidad necesaria. Así el artículo 179.2.º a) LGT preceptúa que «las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en el caso de que se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario», por las que actuarán sus representantes legales (art. 45.1.º LGT). Así, ex artículo 44 de la LGT, «tendrán capacidad de obrar<sup>19</sup> en el orden tributario, además de las personas que la tengan conforme a derecho, los menores de edad y los incapacitados en las relaciones tributarias derivadas de las actividades cuyo ejercicio les esté permitido por el ordenamiento jurídico sin asistencia de la persona que ejerza la patria potestad<sup>20</sup>,

dad de la pena. Adquirida suficiente capacidad de obrar, puede actuar ante la Inspección él mismo –hasta ahora incapaz–, incluso en orden a la comprobación de su situación tributaria anterior. El sujeto infractor de las posibles infracciones cometidas en los ejercicios en que era menor de edad es su representante legal. AA. VV. (Coord. PELÁEZ MARTOS, J. M.ª): *Todo procedimiento Tributario 2007-2008*, Valencia, CISS, 2007, págs. 109-110, 1014-1015.

<sup>19</sup> En nuestro ordenamiento jurídico, capacidad es sinónimo de personalidad, pues, en palabras de Castán, implica aptitud para derechos y obligaciones o, lo que es igual, para ser sujeto, activo o pasivo, de relaciones jurídicas. Esta aptitud en que consiste la personalidad o capacidad jurídica se despliega en dos manifestaciones: aptitud del sujeto para la mera titularidad de las distintas situaciones de poder y deber reconocidas por el ordenamiento y aptitud para poder ejercitar y cumplir tales poderes y deberes... Tales explicaciones del concepto de capacidad pueden ser aplicadas sin modificaciones a la capacidad tributaria. FERREIRO LAPATZA, J. J.: *op. cit.*, 2006, pág. 366; El ejemplo de mayor interés es la posibilidad de contratar la prestación de su trabajo para los menores de dieciocho años y mayores de dieciséis en las condiciones previstas en el Estatuto de los trabajadores. Por ello carecería de sentido que una persona pudiese contratar por sí misma su trabajo y que su capacidad tributaria en el IRPF tuviese que estar integrada legalmente. CALVO ORTEGA lo considera como un tipo de sustitución.. CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario. Parte General*, Madrid, Civitas, 2001, pág. 194; Para BAYONA este precepto contiene una remisión a los criterios del Derecho privado ampliando, en determinados supuestos, la capacidad de los menores de edad. BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M. T.: *Materiales de Derecho Financiero*, Alicante, Compás, 1999, pág. 245; Las causas de incapacidad (mental) si acontecen con posterioridad a los hechos que motivan la infracción en modo alguno determinan la falta de capacidad. STSJ de Castilla y León-Burgos, de 8 de abril de 2005 (FJ 6.º).

<sup>20</sup> Según el art. 154.1.º CC «Los hijos no emancipados están bajo la potestad de los padres», que según el art. 156.1.º CC «La patria potestad se ejercerá conjuntamente por ambos progenitores o por uno solo con el consentimiento expreso o tácito del otro. Serán válidos los actos que realice uno de ellos conforme al uso social y a las circunstancias, o en situaciones de urgente necesidad», y «en defecto o por ausencia, incapacidad o imposibilidad de uno de los padres, la patria potestad será ejercida exclusivamente por el otro». Un supuesto de patria potestad sobre patria potestad se encuentra en el art. 157 CC cuando «el menor no emancipado ejercerá la patria potestad sobre sus hijos con la asistencia de sus padres y, a falta de ambos, de su tutor; en casos de desacuerdo o imposibilidad, con la del Juez». Así quedan exceptuado de dicha patria potestad Se exceptúan: 1. Los actos relativos a derechos de la personalidad u otros que el hijo, de acuerdo con las leyes y con sus condiciones de madurez,

tutela<sup>21</sup>, curatela<sup>22</sup> o defensa judicial<sup>23</sup>. Se exceptúa el supuesto de los menores incapacitados<sup>24</sup> cuando la extensión de la incapacitación afecte al ejercicio y defensa de los derechos e intereses de que se trate<sup>25</sup>».

pueda realizar por sí mismo. 2. Aquellos en que exista conflicto de intereses entre los padres y el hijo. 3. Los relativos a bienes que estén excluidos de la administración de los padres (art. 162 CC). Igualmente, Se exceptúan de la administración paterna: 1. Los bienes adquiridos por título gratuito cuando el disponente lo hubiere ordenado de manera expresa. Se cumplirá estrictamente la voluntad de éste sobre la administración de estos bienes y destino de sus frutos. 2. Los adquiridos por sucesión en que uno o ambos de los que ejerzan la patria potestad hubieran sido justamente desheredados o no hubieran podido heredar por causa de indignidad, que serán administrados por la persona designada por el causante y, en su defecto y sucesivamente, por el otro progenitor o por un administrador judicial especialmente nombrado. 3. Los que el hijo mayor de dieciséis años hubiera adquirido con su trabajo o industria. Los actos de administración ordinaria serán realizados por el hijo, que necesitará el consentimiento de los padres para los que excedan de ella (art. 164 CC).

<sup>21</sup> Estarán sujetos a tutela: 1. Los menores no emancipados que no estén bajo la patria potestad. 2. Los incapacitados, cuando la sentencia lo haya establecido. 3. Los sujetos a la patria potestad prorrogada, al cesar ésta, salvo que proceda la curatela. 4. Los menores que se hallen en situación de desamparo (art. 222 CC).

<sup>22</sup> Están sujetos a curatela: 1. Los emancipados cuyos padres fallecieren o quedaran impedidos para el ejercicio de la asistencia prevenida por la Ley. 2. Los que obtuvieren el beneficio de la mayor edad. 3. Los declarados pródigos (art. 286 CC). Igualmente procede la curatela para las personas a quienes la sentencia de incapacitación o, en su caso, la resolución judicial que la modifique coloquen bajo esta forma de protección en atención a su grado de discernimiento (art. 287 CC).

<sup>23</sup> De acuerdo con el artículo 299 CC «se nombrará un defensor judicial que represente y ampare los intereses de quienes se hallen en alguno de los siguientes supuestos: 1. Cuando en algún asunto exista conflicto de intereses entre los menores o incapacitados y sus representantes legales o el curador. En el caso de tutela conjunta ejercida por ambos padres, si el conflicto de intereses existiere sólo con uno de ellos, corresponderá al otro por Ley, sin necesidad de especial nombramiento, representar y amparar al menor o incapacitado. 2. En el supuesto de que, por cualquier causa, el tutor o el curador no desempeñare sus funciones, hasta que cese la causa determinante o se designe otra persona para desempeñar el cargo. 3. En todos los demás casos previstos en este Código».

<sup>24</sup> Son causas de incapacitación las enfermedades o deficiencias persistentes de carácter físico o psíquico que impidan a la persona gobernarse por sí misma (art. 200 CC). En idéntico sentido el artículo 30 LRJPAC, rubricado de la capacidad de obrar, que establece: tendrán capacidad de obrar ante las Administraciones Públicas, además de las personas que la ostenten con arreglo a las normas civiles, los menores de edad para el ejercicio y defensa de aquellos de sus derechos e intereses cuya actuación esté permitida por el ordenamiento jurídico-administrativo sin la asistencia de la persona que ejerza la patria potestad, tutela o curatela. Se exceptúa el supuesto de los menores incapacitados, cuando la extensión de la incapacitación afecte al ejercicio y defensa de los derechos o intereses de que se trate.

<sup>25</sup> En idéntico sentido el artículo 30 LRJPAC, rubricado de la capacidad de obrar, que establece: tendrán capacidad de obrar ante las Administraciones Públicas, además de las personas que la ostenten con arreglo a las normas civiles, los menores de edad para el ejercicio y defensa de aquellos de sus derechos e intereses cuya actuación esté permitida por el ordenamiento jurídico-administrativo sin la asistencia de

La capacidad de obrar restringida, otorgada a los menores e incapacitados, nos debe llevar a concluir que éstos pueden ser autores de infracciones, y responsables de las sanciones que por aquélla se le impongan, cuando ejerciten esa capacidad restringida en las relaciones tributarias, en general, limitada a las relaciones tributarias generadas por el ejercicio de actividades sin asistencia permitidas por el ordenamiento jurídico. Sin embargo, existen, además, problemas de responsabilidad de orden penal<sup>26</sup>, donde la exigencia de responsabilidad de menores no coincide con la del artículo 44 de la LGT. Por ello nos planteamos si puede haber delito cuando la infracción es presuntamente realizada por quien no alcanza la mayoría de edad penal y por tanto es irresponsable. En este caso, concluimos con LAMOCA<sup>27</sup>, que la Administración Tributaria que conozca el asunto deberá estimar siempre que no hay delito y no pasar el tanto de culpa al orden penal, esto es, no hay delito sin responsabilidad penal aunque si exista infracción tributaria, aunque bien podría pasarse al Ministerio Fiscal para que sea quien aprecie si existe o no mayoría de edad penal.

Decía Castán<sup>28</sup> que la capacidad es sinónimo de personalidad, pues implica aptitud para derechos y obligaciones, o, lo que es igual, para ser sujeto, activo o pasivo, de relaciones jurídicas. Pero esta ap-

---

la persona que ejerza la patria potestad, tutela o curatela. Se exceptúa el supuesto de los menores incapacitados, cuando la extensión de la incapacitación afecte al ejercicio y defensa de los derechos o intereses de que se trate.

La emancipación tiene lugar: 1. Por la mayor edad. 2. Por el matrimonio del menor. 3. Por concesión de los que ejerzan la patria potestad (siempre que el menor tenga dieciséis años cumplidos y que la consienta). 4. Por concesión judicial (art. 314 CC). Se reputará para todos los efectos como emancipado al hijo mayor de dieciséis años que con el consentimiento de los padres viviere independientemente de éstos (319 CC). La emancipación habilita al menor para regir su persona y bienes como si fuera mayor, pero hasta que llegue a la mayor edad no podrá el emancipado tomar dinero a préstamo, gravar o enajenar bienes inmuebles y establecimientos mercantiles o industriales u objetos de extraordinario valor sin consentimiento de sus padres y, a falta de ambos, sin el de su curador. El menor emancipado podrá por sí solo comparecer en juicio. Lo dispuesto en este artículo es aplicable también al menor que hubiere obtenido judicialmente el beneficio de la mayor edad (art. 323 CC).

<sup>26</sup> Resulta evidente que en el campo tributario no resultará de aplicación lo dispuesto en el art. 20 CP, por cuanto viene referido a situaciones momentáneas y consistentes en alteraciones psíquicas, perceptivos o similares, con difícil aplicación al Derecho Tributario donde los actos vienen referidos a la administración y disposición sobre derechos patrimoniales y que presuponen una actividad continua y planificada. FUSTER ASENCIO, C.: *El procedimiento sancionador tributario*, Navarra, Aranzadi, 2001, pág. 102.

<sup>27</sup> LAMOCA PÉREZ, C.: *Infracciones y sanciones tributarias. Análisis crítico del nuevo sistema de infracciones y sanciones en la Ley General Tributaria*, Madrid, CEF, 2005, págs. 56 a 58.

<sup>28</sup> CASTÁN TOBEÑAS, J.: *Derecho Civil Español. Común y Foral, Tomo 1*, Barcelona, Bosch, 1949, págs. 361 y ss.

titud en que consiste la personalidad o capacidad jurídica, se despliega en dos manifestaciones: aptitud del sujeto para la mera tenencia y goce de los derechos, y aptitud para el ejercicio de los mismos, y para concluir actos jurídicos. La primera de ellas se acostumbra a designar con la simple denominación de personalidad, capacidad de derecho o capacidad de goce. La segunda, se denomina capacidad de obrar o capacidad de ejercicio. El art. 30 de la LRJPAC y el art. 44 de la LGT hablan de capacidad de obrar o capacidad de ejercicio, es decir, la aptitud de los sujetos de realizar acciones con efectos jurídicos.

En el ámbito del Derecho público, señalamos, con González Pérez<sup>29</sup>, que la doctrina suele destacar que la capacidad jurídica es más amplia que en el Derecho privado, en cuanto pueden constituir sujetos de deberes y derechos, unidades personales y patrimoniales que carecen de capacidad jurídica en el Derecho privado.

Por lo que a la capacidad se refiere, el art. 30 LGT que comentamos, amplía los supuestos que se señalan en el Derecho privado. Así, tienen capacidad de obrar las personas que la ostentan con arreglo a las normas civiles; los menores de edad<sup>30</sup> para el ejercicio y defensa de

<sup>29</sup> GONZÁLEZ PÉREZ. J.: *Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo*, Madrid, Civitas, 1989, pág. 200.

<sup>30</sup> Parada Vázquez dice que conviene advertir que el art. 30 LRJPAC, cuando habla de la capacidad de obrar de los menores y amplía esta, se refiere únicamente al ejercicio de derechos e intereses que son favorables al menor o en otros términos las que se derivan de actividades prestaciones o de estimulación o fomento de las Administraciones públicas. Pero otra cosa distinta es cuando nos movemos en relaciones de otra naturaleza, derivadas de derechos reales, administrativos o de relaciones obligacionales, que suponen una reduplicación de las correspondientes instituciones civiles. Por ejemplo ¿pueden los menores contraer obligaciones, a través de contratos administrativos? En nuestra opinión de ninguna manera. Aquí la equiparación con el Derecho privado es completa, necesitando el menor de la asistencia jurídica para obligarse legítimamente, en los mismos términos que en el Derecho civil. La misma objeción puede formularse si se pretendiera que los menores de edad penal son sujetos pasivos de la potestad sancionadora administrativa, dado que no se establece un límite de edad mínimo para poder ser sancionado. PARADA VÁZQUEZ, R.: *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Madrid, Marcial Pons, 1999, págs. 138 y 139; La legislación administrativa se ha distinguido por admitirle a los menores de edad capacidad de obrar ante la Administración para el ejercicio y defensa de sus derechos e intereses cuya actuación permita el ordenamiento jurídico administrativo, sin la asistencia de las personas que ejerzan sobre ellos la patria potestad, tutela o curatela. TOLEDO PICAZO, A.: «Derecho administrativo sancionador y menores de edad», *QF*, núm. 6, 2009; No serán responsables por infracciones administrativas los menores de edad que sean inimputables conforme al Código Penal (CP). GARCÍA MANZANO, P.: *Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Madrid, Carperi, 1993, pág. 383. En contra, otros autores opinan que la capacidad para cometer infracciones administrativas debe ir referida a la capacidad que les concede a los menores el citado artículo (30 LRJPAC), y por ello si se admite la capa-

aquellos de sus derechos e intereses cuya actuación esté permitida por el ordenamiento jurídico-administrativo<sup>31</sup>. Apuntamos, con González Pérez<sup>32</sup>, que para un sector de la doctrina no existe en Derecho público distinción entre capacidad jurídica y capacidad de obrar, ya que, por el carácter personalísimo de la mayoría de las relaciones, los sujetos han de tener no solo capacidad jurídica, sino también capacidad de obrar. Señalamos, con García de Enterría y Tomás Ramón Fernández<sup>33</sup>, que, la tradicional distinción entre capacidad jurídica y capacidad de obrar, tiene menor relevancia en el Derecho Administrativo que en el Derecho Privado, y ello porque, en términos generales, ambos conceptos tienden a identificarse en la medida que, normalmente, se permite el ejercicio de los derechos a todos aquellos a quienes se reconoce aptitud para actuar en las relaciones jurídicas.

Únicamente en el supuesto de que los menores tengan capacidad de culpabilidad (imputabilidad), podrán ser sancionados, puesto que, si carecen de ella, no pueden cometer infracción alguna<sup>34</sup>. Así consi-

---

cidad de obrar de los menores en el derecho administrativo también debe admitirse su capacidad para cometer ilícitos en este orden y por lo tanto serán responsables de la infracción que cometan. DE PALMA DEL TESO, A.: *El Principio de Culpabilidad en el Derecho Administrativo Sancionador*, Madrid, Tecnos, 1996, pág. 183; para GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, F.: *Sanciones Administrativas*, 3.ª edición, Granada, Comares, 2007, pág. 66, los menores de edad autores de un ilícito administrativo pueden ser sancionados; Capacidad de obrar no significa capacidad para entender y querer y proclama el contumaz y llamativo silencio de nuestro derecho administrativo sancionador en esta cuestión GALLARDO CASTILLO, M.ª J.: *Los principios de la potestad sancionadora. Teoría y práctica*, Madrid, Editorial Iustel, 2008, pág. 159.

<sup>31</sup> No será necesario acudir a los medios que la Ley civil prevé para suplir la falta de capacidad de obrar cuando el Ordenamiento jurídico-administrativo reconoce capacidad. Ahora bien, en nuestro ordenamiento, por lo general, no existen preceptos que prevean la posibilidad expresa de que el menor de edad ejercite sus derechos sin la necesidad de la asistencia de aquellas personas. Por lo general, se limita a reconocer la posibilidad del ejercicio de derechos al mismo, pero sin añadir expresamente la innecesariedad de la intervención de la persona que ejerza la patria potestad o tutela. De aquí que, interpretado literalmente el precepto de la LPA, su aplicación sería prácticamente nula. GONZÁLEZ PÉREZ, J.: *Procedimiento Administrativo Local, Tomo 1*, Madrid, Civitas, 1988, págs. 224 y 225; también en GONZÁLEZ PÉREZ, J.: *op. cit.*, 1989, pág. 204. En materia de tráfico la capacidad comienza a partir de los 14 años; la Ley 2/1998, de 20 de febrero, de la Potestad Sancionadora de las Administraciones Públicas del País Vasco (LPSPV), cuya exposición de motivos 10 proclama que existe una edad en la que no se puede ser responsable por infracciones administrativas, y hace hincapié en la dificultad para fijar dicha edad, y es por lo que aconseja que la misma sea señalada expresamente en las correspondientes leyes sancionadoras sectoriales.

<sup>32</sup> GONZÁLEZ PÉREZ, J., *op. cit.*, 1989, pág. 202.

<sup>33</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo, Tomo II*, Madrid, Civitas, 2002, págs. 20 a 23.

<sup>34</sup> Citando a De Palma y a Nieto García, TOLEDO PICAZO, A., *op. cit.*, 2009; ¿Deben ser el padre y el tutor de peor condición para el Derecho Administrativo Sancio-

deramos, con CALVO VÉRGEZ<sup>35</sup>, que la no imputabilidad, no dará lugar a responsabilidad por infracción tributaria por las acciones u omisiones tipificadas como infracción cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario, así como cuando concurra fuerza mayor o cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma. De suyo, resulta lógico considerar la conducta del obligado tributario incapaz como exenta de responsabilidad tributaria precisamente por tal circunstancia, sin perjuicio de que la consideración de sujeto infractor la ostente su representante legal (art. 181.1.f de la LGT).

Por ello, como regla general, los obligados tributarios que carezcan de capacidad de obrar, deberán ser representados por una persona capaz<sup>36</sup>, aunque conforme al artículo 42 de la LGT los menores de edad gozan de capacidad en el orden tributario para las relaciones tributarias derivadas de actividades que pueden realizar sin la asistencia de sus padres o tutor, lo que incluye las infracciones que se derivan del ejercicio del mandato, de la administración de los bienes adquiridos con su trabajo o industria, del otorgamiento de capitulaciones matrimoniales, etc.

La carencia de capacidad de obrar o de actuar en el momento en que se cometen las infracciones por las personas físicas en el ámbito tributario, no es propiamente una circunstancia eximente<sup>37</sup>, más bien

---

nador que para el Derecho Penal, ambos emanados de un mismo poder punitivo y deben, por lo tanto, responder, por ejemplo, de una multa de tráfico cometida por su hijo o tutelado menor de edad y no, sin embargo, cuando éstos cometan un delito o una falta?, negativamente opinan GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRRO, F.: *Comentarios a la LRJPAC, II volumen*, Madrid, Civitas, 1997, pág. 2669.

<sup>35</sup> CALVO VÉRGEZ, J.: «En torno a la potestad sancionadora tributaria», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 9, 2012 (BIB 2012/63), pág. 3.

<sup>36</sup> «El cónyuge es una de las personas que puede ostentar la condición de representante legal» (STS de 24 de enero de 1996).

<sup>37</sup> En el Derecho administrativo sancionador son sujetos inimputables aquellos que carezcan de capacidad de obrar. Este supuesto de inimputabilidad aparece recogido en el artículo 179.2.a) de la LGT, al establecer la exclusión de responsabilidad por infracción tributaria cuando la acción se realice por quien carezca de capacidad de obrar en el orden tributario Carecen de capacidad de obrar los menores y los sujetos que tengan alteradas sus condiciones psíquicas. En relación a los menores de edad establece el artículo 44 de la LGT que tendrán capacidad de obrar «en las relaciones tributarias derivadas de aquellas actividades cuyo ejercicio les está permitido por el ordenamiento jurídico sin asistencia (...) de la persona que ejerza la patria potestad o la tutela (...)». En el Derecho común se les reconoce capacidad plena a los 18 años; sin perjuicio de que algunos menores puedan ser capaces para algunos actos. Edad que coincide con la establecida en el artículo 19 del Código Penal. Por los sujetos pasivos que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales produciéndose un desplazamiento de la responsabilidad, y este será quién prescri-

lo que la LGT quiere señalar, es que sólo pueden incumplir las normas tributarias quienes tienen capacidad para cumplirlas. Para que se pueda imputar a alguien conductas que han infringido obligaciones y deberes tributarios, es necesario que se tengan plenas facultades de conocimiento y voluntad, requisitos que no se dan en quien carece de capacidad de obrar, por lo que se considera como infractor al representante legal del incapaz, excluyéndose de responsabilidad al representado no capaz<sup>38</sup>.

Lo que el artículo 44 de la LGT establece es que, al no haber una causa de imputabilidad de la acción, no hay por lo tanto infracción, es decir, el incapaz no es jurídicamente responsable de la acción cometida<sup>39</sup>. Sin embargo, hay que tener en cuenta que la incapacidad de obrar en el Derecho tributario tiene un sentido diferente al de la inimputabilidad penal, ya que mientras que en materia tributaria se configura como una imposibilidad de cumplimiento, en materia penal una persona sería inimputable por no concurrir en él dos elementos, por un lado, la capacidad de comprender lo injusto del hecho, y por otro lado, la capacidad de actuar conforme a ese entendimiento<sup>40</sup>.

birá la responsabilidad, aunque no fuera el sujeto pasivo, FUSTER ASENCIO, C.: *op. cit.*, 2001, págs. 102 y 103; PÉREZ ROYO, considera que aunque a primera vista lo dispuesto en el art. 179.2.a) de la LGT parece guardar un paralelismo con el (antiguo) art. 8 del CP que enumera las circunstancias que eximen de responsabilidad criminal», un estudio más detallado del precepto desvela que la intención del legislador se halla muy lejos de recoger los principios que regulan las circunstancias eximentes del Código Penal. Afirma que el legislador se ha inspirado más en los principios que gobiernan la responsabilidad por incumplimiento propios del Derecho privado. Únicamente se considera que pueden incumplir los deberes tributarios quienes tienen capacidad de obrar en dicho orden. PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid, IEF, 1986, págs. 308 y ss. Por ende, concluimos que sólo la persona física capaz puede ser responsable tributario y puede prescribir, por lo que ningún obligado tributario que sea persona física capaz puede prescribir la culpa de un tercer obligado persona física también capaz, excepción hecha de los supuestos de representación legal.

<sup>38</sup> DELGADO PACHECO, A.: «Las circunstancias excluyentes de la responsabilidad derivada de infracciones tributarias», *Gaceta Fiscal*, núm. 36, 1986, pág. 102.

<sup>39</sup> Capacidad jurídica es igual a capacidad jurídica, cuya regulación es unitaria para todo el ordenamiento y está contenida fundamentalmente en el Código Civil. FERREIRO LAPATZA, J. J., *op. cit.*, 2006, pág. 365 y 366.

<sup>40</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador*, Madrid, Civitas, 1992, pág. 211; PÉREZ ROYO, F., *op. cit.*, 1986, pág. 309; MIR PUIG, S.: *Derecho Penal Parte General*, Barcelona, PPU, 1988, pág. 59; «En el razonamiento penal, el sujeto sería inimputable por no concurrir en él las facultades cognoscitivas y volitivas necesarias para actuar libremente». MARTÍNEZ LAGO, M. A.; APARICIO PÉREZ, J.; BAENA AGUILAR, A. y GARCÍA DE LA MORA, L.: *Código de delitos e infracciones en materia financiera y tributaria*, Madrid, La Ley, 1993, págs. 415 y 416.

Para determinar quién tiene capacidad de obrar en el ámbito tributario hay que acudir al artículo 42 de la LGT, artículo que realiza una remisión a las normas del Derecho privado, que son las que determinan que personas gozan de capacidad de obrar<sup>41</sup>.

Los menores<sup>42</sup> no emancipados y no incapacitados en el momento de la comisión de los hechos, únicamente y por dicha circunstancia, no podrán extinguir su responsabilidad, en las infracciones que deriven de los supuestos en los que resulten imputables y, de suyo, capaces, no así cuando resulte inimputable<sup>43</sup> por incapacidad de obrar<sup>44</sup>, al faltar el elemento de la culpa<sup>45</sup>. De manera más matizada, esto será

<sup>41</sup> SÁNCHEZ AYUSO, I.: *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, Madrid, Marcial Pons, 1996, pág. 216.; CAYÓN GALLARDO, A.: «Capacidad de obrar y representación en la Ley General Tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984, pág. 156.

<sup>42</sup> A pesar de su defectuosa redacción, el art. 44 LGT tiene la virtud de confirmar, con toda claridad, que la LGT sólo reconoce la capacidad a las personas físicas o jurídicas y, por los demás, se reconocen al menor todas la facultades que una persona plenamente capaz ostenta cuando realiza una actividad y cuyo ejercicio no forma parte de dicha actividad (v. gr. reclamaciones, recursos, o la petición de un ingreso indebido. FERREIRO LAPATZA, J. J., *op. cit.*, 2006, pág. 372; El RGIT en su art. 111.1 dispone que «1. Las personas físicas que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario actuarán ante la Administración tributaria mediante sus representantes legales. No obstante, una vez adquirida o recuperada la capacidad de obrar por las personas que carecían de ella, estas actuarán por sí mismas ante la Administración tributaria, incluso para la comprobación de la situación tributaria en que carecían de ella». Cuestión diferente es que el sujeto infractor de las posibles infracciones cometidas en los ejercicios en que era menor de edad se su representante legal. AA. VV. (Coord. PELÁEZ MARTOS, J. M.<sup>3</sup>), *op. cit.*, pág. 116.

<sup>43</sup> MORILLO MÉNDEZ, A.: *Las sanciones tributarias*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1996, pág. 79; la imputabilidad es la «capacidad del sujeto para ser responsable de los actos que realiza GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCARCEL, E.: *Derecho Tributario, vol. I*, Salamanca, Plaza Universitaria ediciones, 1997, pág. 318; Dicho de otro modo, es la «capacidad de conocer y de querer» PONT MESTRES, M.: «Hacia la superación de una ceremonia de confusión: delimitación del concepto de infracción en el Derecho tributario vigente», *RDFHP*, núm. 197, 1988, pág. 958; MUÑOZ BAÑOS, C.: *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, Edersa, 1996, pág. 60; en ningún caso puede considerar culpable a una persona de carece de capacidad de obrar puesto que es inimputable. CASANA MERINO, F., et alii.: «La configuración del ilícito tributario» en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, T. II*, Madrid, IEF, 1991, pág. 77; en este mismo sentido PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Madrid, Civitas, 1999, pág. 306; se trata de una causa de inimputabilidad. FERNÁNDEZ CUEVAS, A.: *Las infracciones tributarias. Comentarios a las Leyes tributarias y financieras. Tomo I*, Madrid, Edersa, 1985, pág. 100.

<sup>44</sup> STSJ de Castilla y León, Valladolid, de 2 de septiembre de 1998.

<sup>45</sup> En el ámbito penal dicha exoneración de responsabilidad se recoge para los menores de dieciocho años en el artículo 19 CP, y en el artículo 20 CP para otros supuestos (incapacidad mental, enajenación transitoria, defensa propia, fuerza irresistible, miedo insuperable, cumplimiento de un deber). Para menores entre catorce y

así cuando el sujeto obligado carezca de una capacidad de obrar total, ya que de lo contrario se quebrantaría el sistema de principios por el que se rige el sistema sancionador. En los casos en los que la carencia de obrar sea parcial, podrían darse supuestos de responsabilidad infractora del representante legal y del sujeto obligado<sup>46</sup>.

Por último, también tendrán la posibilidad de ser responsables de la infracción tributaria los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales<sup>47</sup>, esencialmente en aquellas infracciones relativas al cumplimiento de facilitar información (v. gr. arts. 198, 199, 202 LGT).

### 3. LA PERSONA JURÍDICA INFRACTORA

#### 3.1. En el ámbito administrativo-tributario

En primer lugar la prescripción extintiva de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias<sup>48</sup> puede producirse con las personas jurídicas responsables de las infracciones tributarias, sean públicas<sup>49</sup> o privadas. Dicha capacidad de prescribir proviene de la

---

diecisiete años se regulación se encuentra en la Ley Orgánica 5/2000, de 12 de enero, reguladora de la responsabilidad penal de los menores, cuyo artículo 3 prevé para el menor de catorce años que no se le exigirá responsabilidad con arreglo a la presente Ley, sino que se le aplicará lo dispuesto en las normas sobre protección de menores previstas en el Código Civil.

<sup>46</sup> PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Navarra, Aranzadi, 1996, pág. 227; MUÑOZ BAÑOS, C., *op. cit.*, 1996), pág. 48; GUERRA REGUERA, M.: *Condonación de sanciones tributarias y principios constitucionales*, Madrid, Marcial Pons, 1995, pág. 46; APARICIO PÉREZ, A.: *op. cit.*, 1989, pág. 897; respecto a los supuestos en los que la carencia de obrar sea parcial, véase MORILLO MÉNDEZ, A., *op. cit.*, 1996, págs. 139 y 140.

<sup>47</sup> En ese sentido se pronuncian los arts. 93.4.º, 203.5.º y DA 6.ª de la LGT; Según el art. 56.1.c) de la Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público, Para poder participar en los procesos selectivos será necesario reunir, entre otros, el siguiente requisito: Tener cumplidos dieciséis años.

<sup>48</sup> El Derecho administrativo sancionatorio extiende la reprochabilidad de las conductas antijurídicas a las personas jurídicas, la llamada capacidad de culpabilidad se extiende pues, en este campo, a las organizaciones transpersonales o impersonales.. FERREIRO LAPATZA, J. J., *op. cit.*, 2006, pág. 549.

<sup>49</sup> Así se explicita en el art. 9 del RDLg 4/2004, de 5 de marzo, en la DA 7.ª de la LGT, y en el texto de los diferentes tributos del RDLg. 2/2004, de 5 de marzo; Indica FERREIRO que también puede la Administración infringir el ordenamiento tributario. Tales infracciones podrán originar la invalidez de los actos en que consistan pero no una sanción de tipo penal. No son infracciones penales tributarias. FERREIRO LAPATZA, J. J.: *La Nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2004(a), pág. 254; FERREIRO LAPATZA, J. J., *op. cit.*, 2006, pág. 548. Coincide con ese planteamiento PALAO basándose en el Informe de la Comisión para el Estudio y Propues-

capacidad de cometer una infracción<sup>50</sup> y de reproche de que son sujetos las personas jurídicas<sup>51</sup>.

Esta circunstancia trae causa de que el principio por el que *no podía* imputarse responsabilidad penal a las sociedades, *societas delinquere non potest*<sup>52</sup>, fue desconocido por la LGT desde su primera

---

ta de Medidas para la Reforma de la LGT. PALAO TABOADA, C.: *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, CEF, 2004, pág. 538.

<sup>50</sup> Se trata de llegar a la responsabilidad, no a través de la culpabilidad, como es lo ordinario, sino a través de la capacidad de soportar la sanción. El responsable no es el culpable, sino el que puede pagar. La culpabilidad –en cuanto imputación personal de los hechos– no ha desempeñado nunca papel alguno en la impunidad de las personas jurídicas, ni tiene por qué desempeñarlo en la actualidad. Aunque parezca una tautología, hay que afirmar con énfasis que la culpabilidad sólo puede ser exigida a los seres capaces de ser culpables. QUINTERO OLIVARES, G.: «La autotutela. Los límites al poder sancionador de la Administración Pública y los principios inspiradores del Derecho Penal», *Revista de Administración Pública*, núm. 126, 1991, pág. 278; Es un absurdo jurídico –aparte de real– pretender exigir la culpabilidad a quien no puede tenerla, pues la única consecuencia es la impunidad. De la evidente incapacidad de las personas jurídicas para ser culpables en sentido estricto no debe deducirse su impunidad sino algo muy diferente: que no hay que exigirles culpabilidad. FUSTER ASENCIO, C., *op. cit.*, 2001, págs. 103 y 104; NIETO GARCÍA, A.: *Derecho Administrativo Sancionador*, Madrid, Tecnos, 1994, págs. 352, 353, 359 y 360.

<sup>51</sup> La jerarquización de la empresa motiva que, muchas veces, las decisiones no sean libres sino que están sometidas al criterio del superior jerárquico que puede llevar a que el ejecutor material de la conducta y el verdadero responsable de la misma no coincidan. CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales*, Barcelona, Bosch, 2003, pág. 42; Para algunos autores lo ideal sería sancionar a la persona física que ha realizado la conducta infractora, pues, de este modo, se cumplirían más adecuadamente la finalidad preventiva y represiva que son propias de la sanción. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. y otros (Dir. SIMÓN ACOSTA, E.): «La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas», en la obra colectiva *La nueva Ley General Tributaria*, Navarra, Aranzadi, 2004, pág. 7.

<sup>52</sup> Ya desde la promulgación del Código Penal de 1995 había autores, como ZUGALDÍA ESPINAR, que entendían que se podía hablar de cierta responsabilidad penal de las personas jurídicas, por considerar que las consecuencias accesorias a que se refiere el artículo 129 del Código Penal, suspensión de actividades, intervención, o incluso la disolución, entre otras, son verdaderas penas. El paso definitivo se ha dado con la LO 15/2003, de 25 de noviembre, que añadiendo un nuevo párrafo al artículo 30 CP, señala que en estos supuestos –de condenada a los administradores por delitos cometidos a través de la sociedad– si se impusiere en sentencia una pena de multa al autor del delito, será responsable del pago de la misma de manera directa y solidaria la persona jurídica en cuyo nombre o por cuya cuenta actuó. De este modo, sin negar la responsabilidad personal de los administradores, se ha venido a abolir aquel viejo principio *societas delinquere non potest*, imponiendo a las personas jurídicas la pena que pueden cumplir, la pecuniaria. En todo caso, creemos que todavía faltaría por dar un paso más, cual sería el de que las penas accesorias de pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social se aplique a las personas jurídicas en lugar de o además de a los administradores. REDONDO ANDREU, I.: «La Potestad Sancionadora en materia tributaria y los sujetos infractores», en la obra colectiva (Dir. MARTÍNEZ LA FUENTE, A.), *Estudios sobre la Nueva Ley General Tri-*

redacción<sup>53</sup>. Este es uno de los matices que debe tenerse en cuenta a la hora de aplicar los principios que inspiran el Derecho penal al Derecho sancionador administrativo y tributario. Esto es, debido a que si las personas jurídicas se benefician de los aciertos de sus órganos, deben también soportar los errores que esos cometan. De modo que para que una persona jurídica sea responsable directa de una infracción tributaria, será necesario apreciar el elemento subjetivo en la persona física mediante la que actúa<sup>54</sup>. De igual modo que será responsable de las consecuencias negativas, también tendrá los efectos favorables que del principio de seguridad jurídica se derivan, así las causas de extinción de la responsabilidad.

Conocido es que en el Derecho penal únicamente era posible exigir responsabilidad a las personas físicas, sólo a ellas era posible imputar actos realizados por las sociedades, al no poder éstas ser responsables de faltas o delitos; pudiendo exigir a las sociedades responsabilidad civil subsidiaria para satisfacer los intereses del ofendido o lesionado<sup>55</sup>. Dicho régimen fue objeto de una profunda reforma a través de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que

---

*butaria*, Madrid, MEH, IEF,2004, págs. 797 y 798.; Las personas jurídicas son un instrumento jurídico de actuación de las personas naturales, un mecanismo organizativo detrás del cual siempre hay alguna persona natural cuya voluntad es, en virtud de una ficción jurídica, la voluntad de la entidad jurídica. SIMÓN ACOSTA, E.: *La nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Civitas, 2004, pág. 711; La responsabilidad jurídica de las personas jurídicas viene admitiéndose siempre que exista algún título que permita imputar dicha responsabilidad como suele ser el de la culpa in vigilando. MARTÍN QUERALT, J; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Tecnos, 2007, pág. 540.

<sup>53</sup> MORILLO MÉNDEZ, A., *op. cit.*, 1996, pág. 130; ÁLVAREZ MARTÍNEZ, A.: «Las responsabilidades tributarias del artículo 40 LGT. Examen de los diferentes supuestos y crítica de la normativa vigente», *Impuestos*, núm. 5, 1996, págs. 9 y 10.

<sup>54</sup> GUERRA REGUERA, M., *op. cit.*, 1995, págs. 35 y 36; El mismo art. 179.c) LGT establece un segundo caso de inimputabilidad en el caso de decisiones colectivas «... para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó la misma». Se trata de un caso clásico de separación entre imputación colegiada e inimputabilidad individual establecido de una manera sencilla y correcta. CALVO ORTEGA, R., *op. cit.*, 2010, pág. 438.

<sup>55</sup> En aquellos casos en los que la condición particular del sujeto infractor se encuentra en una persona jurídica, es de aplicación lo previsto en el artículo 31.1 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 concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre» (STS de 14 de julio de 2003, FJ 6.º). COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.); LUCHENA MOZO, G. M. (Coord.), et alii.: *Derecho Tributario. Parte General*, Barcelona, Atelier, 2007, pág. 421.

se modificó la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, en el sentido de regular de manera pormenorizada la responsabilidad penal de las personas jurídicas, a través de su reforma mediante la introducción en el Código Penal del artículo 31 bis, vigente desde el 23 de diciembre de 2010. En el mismo se responsabiliza a la entidad jurídica<sup>56</sup> de los delitos –en los delitos especiales propios– cometidos no sólo en su nombre o cuenta por sus administradores de hecho<sup>57</sup> o derecho y

<sup>56</sup> Desde la entrada en vigor de la reforma, las personas jurídicas también pueden ser consideradas autoras de un delito fiscal. En estos casos, la culpabilidad debe determinarse en las personas físicas que actúan como órganos o representantes de la persona jurídica. La condición de sujeto infractor de estas formas de personificación depende de que se verifiquen en los administradores o representantes los requisitos de culpabilidad que exige la personalidad de la sanción. No son válidas, pues, fórmulas directas de imputación de las conductas a las personas jurídicas prescindiendo de la culpabilidad. La dimensión constitucional del principio de culpabilidad en las infracciones tributarias y sus repercusiones. El Tribunal Constitucional ha señalado, en reiteradas ocasiones, que el principio de culpabilidad, derivado del artículo 25 de la Constitución, rige también en materia de infracciones administrativas, y «excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente». Como señaló la STC 76/1990, y reitera la STC 164/2005, solo se permite sancionar cuando se ha actuado con «dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia», de manera que más allá de la «simple negligencia», de la «culpa leve», los hechos no podían ser castigados. 19 SSTC 246/1991, de 19 de diciembre (FJ 2); y 291/2000, de 30 de noviembre (FJ 11). STC 76/1990, de 26 de abril (FJ 4 A). En el mismo sentido, STC 164/2005, de 20 de junio (FJ 6). STS de 6 de marzo de 2008. ANEIRO PEREIRA, J., *op. cit.*, 2011, pág. 5; No todos los Estados miembros han elegido la misma forma de dar respuesta a esta problemática. En este sentido, la responsabilidad penal de las personas jurídicas se encuentra prácticamente generalizada en el ámbito del Derecho penal de los Estados miembros de la UE. Se contempla expresamente en los Códigos penales de Austria, Bélgica, Dinamarca, Eslovenia, Francia, Finlandia, Holanda, Portugal, Suecia (9). Alemania e Italia, por el contrario, mantienen un régimen de responsabilidad administrativa, no por ello menos severa. Esta misma era la situación en España hasta ahora. BACIGALUPO SAGGESSE, S.: «Los criterios de imputación de la responsabilidad penal de los entes colectivos y de sus órganos de gobierno (arts. 31 bis y 129 CP)», *Diario La Ley*, Madrid, núm. 7541, Sección Doctrina, 5, Ene. 2011, Año XXXII, pág. 2.

<sup>57</sup> Con gran acierto el informe del Consejo Fiscal (sobre el Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre del Código Penal) introduce la necesidad de regular de forma expresa la mención expresa a los denominados gestores de hecho, considerando que la regulación introducida por la mención «autoridad para controlar el funcionamiento de la sociedad» no es suficientemente integradora de supuestos. Si pensamos que se pretende la regulación punitiva de entramados en la sombra, a través de sociedades interpuestas mediante el sistema «efecto antejo». Es decir sociedades anónimas que tienen mayoría del accionariado en otras sociedades, las cuales a su vez controlan otras. Dado el principio de intervención mínima en el Derecho penal, el vacío legislativo introducido por la ausencia de regulación de la gestión de hecho y la diferencia ostensible que se plantea a mi modo de ver con los administradores de hecho y derecho, debería regularse. El gestor de hecho no tiene que corresponderse necesariamente con quien tiene la autoridad para controlar el funcionamiento de la sociedad, que por otra parte lo tienen los accionistas, sino quien lleva la tramitación ordinaria de la sociedad sin

sus representantes<sup>58</sup>, sino también por no haber ejercido aquélla el debido control sobre sus empleados<sup>59</sup>. Esta regulación opta por un

---

necesidad de ser administrador. Piénsese en el caso de quien solicita subvenciones a modo de préstamos flexibles a la Administración y no se devuelven regularizando la situación. Ante la Administración el firmante en muchas ocasiones, dado que no se solicita documentación de representación o de apoderamiento o se hace por Internet es el firmante del documento de solicitud. Ese no es el administrador de hecho o derecho sino el gestor de hecho. De igual forma que el ejecutivo que llevando el día a día financiero, no aborda la posibilidad de llegar a un acuerdo preconcursal, con los acreedores dado el nivel de deuda existente, incurriendo en un supuesto concursal sobrevenido, provoca un supuesto de concurso culpable de cara al administrador y se convierte en un gestor de hecho. SÁNCHEZ REYERO, D. G.: «Estudio sobre la responsabilidad de la persona jurídica, el doloso dependiente y el corporate compliance», *Diario La Ley*, Madrid, núm. 7653, Sección Tribuna, 16 de junio de 2011, Año XXXII, pág. 7.

<sup>58</sup> La renuncia a la representación no tendrá efectos ante el órgano actuante hasta que no se acredite que dicha renuncia se ha comunicado de forma fehaciente al representado (art. 111.6 RGIT).

<sup>59</sup> Dicho precepto no resultará de aplicación a las Administraciones Públicas y demás entidades que indica su apartado 5.º; Por lo que se refiere a los sujetos sometidos a este régimen de responsabilidad, su destinatario primario son las personas jurídicas privadas de derecho civil y mercantil ya que el Estado y las entidades de los arts. 53 y ss. Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE) se encuentran excluidas por imperativo legal (art. 31 bis 5). Esta exclusión del Estado no es específica de nuestro ordenamiento, sino que también puede apreciarse en países de nuestro entorno. En general se puede afirmar que la inclusión o exclusión del Estado de este tipo de responsabilidad depende en gran medida de la concepción del Estado que impere en un determinado país. En este sentido, aquellas concepciones más liberales de Estado, como las anglosajonas, no tienen mayor problema en incluir a las entidades estatales entre los destinatarios de la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Aquellos ordenamientos más intervencionistas suelen plantear mayores reticencias a la hora de incluirlas, ya que, por un lado, no resulta lógica la intervención del Estado en el Estado y, por otro, éste suele estar sometido a reglas diferentes a las del resto de los operadores jurídicos.

Cierta extrañeza puede causar la exclusión de partidos políticos y sindicatos. La exclusión de los primeros pudiera estar basada en la ya existente Ley de Partidos en la que se regulan pormenorizadamente estas cuestiones. La de los sindicatos resulta de justificación más difícil. Sin embargo, como común denominador a ambas exclusiones pueden apuntarse quizás las siguientes circunstancias. En primer lugar, tanto partidos políticos como sindicatos vienen contemplados en la Constitución como instituciones que desempeñan una función pública cuasi estatal, motivo por el cual, en cierto sentido, tan laxo probablemente como impropio, pueden considerarse Estado –con la correspondiente exclusión–. En segundo lugar, en el fondo, el legislador español, si bien formalmente ha introducido la responsabilidad penal de las personas jurídicas, tiene en mente la responsabilidad penal empresarial o corporativa, en la que los actores corporativos son el objetivo principal de su política criminal. GÓMEZ-JARA DÍEZ, C.: «La responsabilidad penal de las personas jurídicas en la reforma del Código Penal», *Diario La Ley*, Madrid, núm. 7534, Sección Tribuna, 23 de Dic. de 2010, Año XXXI, pág. 2; Con relación al punto 5 del art. 31 bis, dedicado a la no sujeción de las personas jurídicas como el Estado, Administraciones Públicas... se parte de un presupuesto aparente de *numerus clausus* para acabar el supuesto con ejercicio de potestades de soberanía, administrativas por parte de organizaciones sin

sistema de incriminación específica, entre otros, en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social (art. 310 bis CP).

La naturaleza meramente pecuniaria<sup>60</sup> de las sanciones administrativas y, también, de las tributarias, elimina el impedimento de la

---

especificar a qué se refiere el legislador y terminar la regulación con la mención a Sociedades Mercantiles Estatales (se presupone el porcentaje mayoritario) que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general.

Qué puede entender el operador jurídico sobre políticas públicas a la hora de imputaciones de responsabilidad o qué puede considerar sobre el interés económico general el mismo, cuando de la lectura de los compromisos fundacionales de ciertas instituciones no se puede desprender una claridad en la prosecución de los intereses económicos generales. *Ibid, op. cit.*, pág. 8.

El legislador se cura en salud y ante la posibilidad de que sean un medio (la constitución de personas jurídicas públicas) para la prosecución de un delito cabría la posible imputación siempre y cuando se demostrase que el medio ha justificado la impunidad.

<sup>60</sup> A ello hay que agregar que la pena que se puede imponer en el proceso penal y la sanción aplicable en el procedimiento administrativo son prácticamente idénticas en la práctica. Es decir, el Estado español con el actual marco normativo puede obtener el mismo resultado a través de un procedimiento penal que el que hubiera obtenido a través de un procedimiento administrativo. Sin embargo, no son pocas las ocasiones en que ha utilizado el primero simplemente porque había transcurrido el plazo de prescripción del segundo, sin que existiesen diferencias relevantes ni en los elementos constitutivos de la infracción ni en el castigo impuesto. En resumen, tanto en la determinación de los elementos típicos de la infracción, como en la identidad de los sancionados como en la naturaleza de los castigos impuestos se aprecia una sustancial identidad de razón entre la infracción administrativa y la infracción penal por lo que en la actual configuración del ordenamiento jurídico español resulta plenamente aplicable al presente caso el artículo 4 del Protocolo número 7 del CEDH. Esta es la doctrina que se deduce de la STEDH RUOTSALAINEN V. FINLAND de 16 de septiembre, de 2009 (demanda 13079/03), cuando aplica los tres Engels criteria. Parece evidente que a la misma conclusión cabe llegar en el análisis del ordenamiento jurídico español por las razones antes expuestas ya que, como se ha dicho, el hecho de defraudar en la cuota a la Administración Tributaria se considera delito penal cuando se dan determinadas condiciones «añadidas» a la infracción tributaria definida en el régimen fiscal, caracterizadas por la superación de un determinado importe cuya sola verificación, por otro lado, no hace surgir necesariamente el delito en todo caso, pues aunque la cuota defraudada sea mayor no por ello la infracción deja de pertenecer automáticamente a la esfera administrativa. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos recordemos que, ya en el caso SERGEY ZOLOTUKHIN V. RUSSIA, abordó el propósito de armonizar la interpretación de la noción de lo que constituye el concepto de «mismas infracciones» para integrar el término *idem* del principio *non bis in idem*; y así afirma en los párrafos 48, 49 y 50 de la única versión existente en lengua inglesa: 48. *En el caso de Sergey Zolotukhin contra Rusia [GC] (n.º 14939/03, § 70-78, 10 de febrero de 2009) el Tribunal de Justicia ya señaló que el cuerpo de jurisprudencia que se había acumulado a lo largo de la historia de la aplicación del artículo 4 del Protocolo número 7 del Convenio ya expuso la existencia de varios enfoques interpretativos sobre la cuestión de si los delitos por los que fue procesado el solicitante son los mismos. Tratando de poner fin a esta inseguridad jurídica, el Tribunal decidió dar una interpretación armonizada de la noción de «mismos hechos» –el elemento idem del principio non bis in idem–. 49. En el caso arriba mencionado, el Tribunal consideró*

«incapacidad de la pena» propio de las personas jurídicas, es decir, al no poder la Administración imponer penas privativas de libertad, únicas penas que no pueden cumplir las personas jurídicas, no existe obstáculo jurídico alguno que impida considerar a las personas jurídicas como sujetos infractores<sup>61</sup> o autores, ya que podría apreciarse

---

*que el artículo 4 del Protocolo número 7 debe ser entendido como la prohibición de persecución o enjuiciamiento como una segunda «infracción» en otro ámbito cuando ello se deriva de hechos idénticos o de hechos que son sustancialmente los mismos. Entendemos que tras esta sentencia, una vez entrada en vigor para España el Protocolo número 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, el legislador habrá de unificar los plazos de prescripción de la infracción administrativa y del delito, pues de lo contrario se corre el riesgo serio de un reproche del Tribunal de Estrasburgo en aquellos casos en los que se imponga una sanción penal cuando ya ha prescrito la infracción administrativa o que, incluso el propio Tribunal Constitucional español anule la sentencia que así lo disponga por aplicación de la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en la interpretación del derecho a la legalidad sancionadora garantizado en el artículo 25 de la Constitución española. Prescrita la infracción administrativa, también debe entenderse prescrito el reproche penal. SÁNCHEZ SÁNCHEZ, J.: «La doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre la identidad entre la infracción tributaria y el derecho fiscal. Repercusiones para el caso español», REv. Parlamentaria de la Asamblea de Madrid, 2011, 24, págs. 363-371.*

<sup>61</sup> PÉREZ ROYO, F., *op. cit.*, 1986, pág. 281; OCHOA TREPAT, M. L.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas», *Gaceta Fiscal*, núm. 75, 1990, pág. 149. FUSTER expone que «en Derecho penal la ficción jurídica que suponen las personas morales ha de desaparecer y se ha de buscar a una persona física como responsable criminal. Las personas jurídicas, por tanto, no son susceptibles de imputación; en consecuencia, tampoco en el Derecho Administrativo Sancionador deberían ser susceptibles de responsabilidad administrativa. No obstante, lo cierto es que se admite de un modo generalizado la responsabilidad directa de las personas jurídicas en el ámbito sancionador administrativa. El propio Tribunal Supremo, entre otras en su STS de 13 de marzo de 1985, afirma que las sanciones penales y las administrativas se diferencian en cuanto a su imputabilidad, a las personas físicas las primeras, también a las personas jurídicas, las segundas. FUSTER ASENSIO, C., *op. cit.*, 2001, pág. 103; NIETO afirma que de «lo que se trata, en definitiva, es de llegar a la responsabilidad, no a través de la culpabilidad como es lo ordinario, sino a través de la capacidad de soportar la sanción». NIETO GARCÍA, A., *op. cit.*, 1994, págs. 352 y 353. QUINTERO estima que «El responsable no es el culpable, sino el que puede pagar. Para afirmar a continuación, que «la culpabilidad –en cuanto imputación personal de los hechos– no ha desempeñado nunca papel alguno en la impunidad de las personas jurídicas ni tiene por qué desempeñarlo en la actualidad. Aunque parezca una tautología hay que afirmar con énfasis que la culpabilidad sólo puede ser exigida a los seres capaces de ser culpables». QUINTERO OLIVARES, G., *op. cit.*, 1991, pág. 278; Es un absurdo jurídico –aparte de real– pretender exigirla (la culpabilidad) a quien no puede tenerla, pues la única consecuencia es la impunidad. De la evidente incapacidad de las personas jurídicas para ser culpables en sentido estricto no debe deducirse su impunidad sino algo muy diferente: que no hay que exigirles tal culpabilidad» NIETO, A., *op. cit.*, 1994, págs. 359 y 360; Para REBOLLO PUIG, el principio «societas delinquere non potest» está en la incapacidad de las personas morales para sufrir los castigos que impone el Derecho penal y no en la incapacidad de acción o en la incapacidad de culpa que son argumentos dogmáticos para evitar afirmar que determinadas personas físicas responden por los hechos de la en-

que, a efectos sancionadores, las decisiones relevantes son las de las personas individuales y no las de los entes, por la culpa in eligendo o culpa in vigilando<sup>62</sup>.

Para poder apreciar el elemento subjetivo en las personas jurídicas a la hora de cometer la infracción tributaria, habrá que examinar la conducta<sup>63</sup> de las personas físicas<sup>64</sup>, más concretamente la de los administra-

---

tividad es decir, por hechos que jurídicamente hay que considerar ajenos. Pero, otro tanto ocurre en el Derecho Administrativo en que debe negarse esa supuesta incapacidad de acción o de culpabilidad. REBOLLO PUIG, M.: *Potestad Sancionadora, alimentación y salud pública*, Madrid, INAP, 1989, pág. 610.

<sup>62</sup> La utilización del argumento culpa in eligendo o culpa in vigilando es defendida por el TSJ de Cataluña en su Sentencia de 14 de febrero de 1992 y en el mismo sentido, la STS de 5 de noviembre de 1998 al declarar como sujeto infractor a la sociedad mercantil por las infracciones cometidas por la mala gestión de los directivos. ARAGONÉS BELTRÁN, E.: *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Cedecs, Barcelona, 1995, también utiliza este criterio, pág. 121.

<sup>63</sup> Varias son las razones que justifican la aplicación de sanciones a los entes jurídicos. Entre ellas, el hecho de que aplicar la sanción únicamente a las personas físicas no operaría sobre la causa generadora del hecho ilícito, que resultaría inmune respecto del beneficio directa o indirectamente obtenido con el mismo y que puede seguir atentando impunemente contra el ordenamiento con el concurso de otros ejecutores materiales. O el sin sentido de aplicar determinadas sanciones a las personas físicas y no a las jurídicas. Así, como la dificultad, tratándose de grandes empresas de encontrar a una persona física a la que considerar sujeto infractor de la infracción y responsable del ilícito. Por todo ello, se entiende qué las personas jurídicas deben ser sancionadas administrativamente. El propio Tribunal Constitucional en su Sentencia 246/1991, de 19 de diciembre, declara la constitucionalidad de la responsabilidad directa de las personas jurídicas en el ámbito sancionador administrativo; entendiendo, que si bien en sentido estricto no pueden ser culpables o inocentes, «el Derecho finge todo ello». LOZANO CUTANDA, B.: «La responsabilidad de la persona jurídica en el ámbito sancionador administrativo (a propósito de la STC 246/1991, de 19 de diciembre)», *Revista de Administración Pública*, núm. 129, 1992, pág. 230; Jurisprudencialmente se viene manteniendo que «todo ello, sin embargo, no impide que nuestro Derecho Administrativo admita la responsabilidad directa de las personas jurídicas, reconociéndoles, pues, capacidad infractora. Esto no significa, en absoluto, que para el caso de las infracciones administrativas cometidas por personas jurídicas se haya suprimido el elemento subjetivo de la culpa, sino simplemente que ese principio se ha de aplicar necesariamente de forma distinta a como se hace respecto de las personas físicas. Esta construcción distinta de la imputabilidad de la autoría de la infracción a la persona jurídica nace de la propia naturaleza de ficción jurídica a que responden estos sujetos. Falta en ellos el elemento volitivo en sentido estricto, pero no la capacidad para infringir las normas a que están sometidos. Capacidad de infracción y, por ende, reprochabilidad directa que deriva del bien jurídico protegido por la norma que se infringe y la necesidad de que dicha protección sea realmente eficaz (...) y por el riesgo que, en consecuencia, debe asumir la persona jurídica que está sujeta al cumplimiento de dicha norma» SSTs de 10 de diciembre de 1992, de 18 de enero de 1993 y de 15 de abril de 1996.

<sup>64</sup> En relación con aquellos supuestos en los que las acciones u omisiones deriven de una decisión colectiva exonerándose de responsabilidad a quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en la que se hubiese adoptado la mis-

dores<sup>65</sup> y liquidadores, y en ciertas ocasiones los síndicos y los interventores, a través de las que se manifiesta la «voluntad» de las sociedades<sup>66</sup>, para determinar si su comportamiento fue doloso o negligente. El problema radica en la constatación del elemento subjetivo en las personas físicas, pues al no poder ser imputado dicho elemento a las personas jurídicas en términos propios de la teoría penal, puede ser considerado

ma cabe señalar que esta causa de exoneración se está refiriendo fundamentalmente a la imposibilidad de derivación de responsabilidad en los casos de administradores de las personas jurídicas cuando éstas son los sujetos infractores y los administradores de las mismas son los posibles responsables tributarios (arts. 42.1.a) y 43.1.a) de la Ley 58/2003). Se trata, en consecuencia, de un supuesto de exoneración no exclusivo del Derecho Tributario Sancionador derivando, de alguna forma, del propio Derecho Mercantil. CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, 2012, pág. 4.

<sup>65</sup> Debe tenerse en cuenta que los administradores de las personas jurídicas pueden ser responsables de la deuda y también de la propia sanción cuando colaboren activamente en la comisión de la infracción tributaria o sean autores de la misma. A favor de que sean autores de la infracción la mayoría de la doctrina estimó que se les podían exigir sanciones (así ÁLVAREZ MARTÍNEZ, PALAO TABOADA, PÉREZ ROYO, AGUALLO AVILÉS, ESEVERRI MARTÍNEZ, PONT I CLEMENTE, PONT MESTRES, CARBAJO VASCO, GARRETAS DUCH) ANEIROS PEREIRA, J., *op. cit.*, 2005, pág. 191; Con este criterio pretenden solucionarse algunos casos problemáticos: 1) supuestos de ineficacia jurídica del nombramiento como administrador; 2) casos de administración de una sociedad jurídicamente inexistente; 3) casos en los que el administrador de hecho tiene el dominio sobre el formalmente nombrado (utilización de un testamento); 4) asunción fáctica de las funciones de administración sin previo nombramiento con consentimiento de socios o administradores de derecho. Para estos casos, se afirma que es responsable de la infracción quien ha asumido fácticamente el dominio de la empresa, al margen de vínculos representativos de carácter formal. Con carácter general puede decirse que hay asunción fáctica cuando el sujeto de que se trate tiene capacidad de influencia en el negocio de la empresa, esto es, un poder fáctico de ordenación, cuando esa capacidad ha sido asumida con consentimiento expreso o tácito de los socios o del administrador de derecho. Y cuando se trata del cumplimiento del deber tributario, hay asunción fáctica cuando se encuentra en el ámbito de dominio del sujeto la decisión relativa al cumplimiento del deber, y todo ello al margen de que formalmente ese sujeto tenga entre sus atribuciones la realización de la tarea en que consista el deber. Desde este punto de vista, en ocasiones podrá responsabilizarse de la infracción tributaria al administrador de hecho, o incluso al representante voluntario con representación formal o sin ella, cuando se ha producido una asunción fáctica del dominio. Hubiera sido preferible que la LGT hubiera llevado el principio de culpabilidad a sus últimas consecuencias, también de forma expresa en este ámbito de la prohibición de la responsabilidad por el hecho de otro, CHOCLÁN MONTALVO, J. A. (2003).

<sup>66</sup> Finalmente, se advierte una cierta laguna legislativa al excluir las sociedades estatales, pero no indican nada respecto de las sociedades autonómicas, provinciales y locales. Una interpretación teleológica y garantista propia del derecho penal obligaría a considerar que dichas sociedades se encuentran igualmente excluidas del ámbito de aplicación del art. 31 bis, toda vez que constituyen instituciones del Estado y la ratio para excluir a las primeras debería servir, en idéntica medida, para evitar la aplicación de la responsabilidad penal a las últimas. No obstante, a buen seguro que en el futuro se plantearán problemas interpretativos a este respecto. GÓMEZ-JARA DÍEZ, C., *op. cit.*, 2010, pág. 4.

como una la violación del principio de personalidad de la sanción<sup>67</sup>, aunque, para salvar dicho escollo, el Tribunal Constitucional ya sentenció que el principio de culpabilidad se aplica de diferente manera<sup>68</sup>.

Faltando en las personas jurídicas el elemento volitivo en sentido estricto, pero no la capacidad de infringir las normas a las que están sometidas, cabe comprender que quepa exigirles responsabilidad por la infracción tributaria<sup>69</sup> que cometan, así como también, respecto de las mismas, que puedan acontecer las causas de extinción de la responsabilidad infractora previstas por el ordenamiento tributario en su art. 189 LGT.

El sistema de responsabilidad administrativo-sancionadora de las personas jurídicas sigue criterios diferentes al de las personas físicas. Conforme a la STC 246/1991, de 19 de diciembre, la responsabilidad personal no impide que nuestro derecho admita la responsabilidad directa de las personas jurídicas, reconociéndoles pues, capacidad infractora. Esto no significa<sup>70</sup>, en absoluto, que para el caso de que las infracciones administrativas cometidas por personas jurídicas se haya suprimido el elemento subjetivo de la culpa, sino simplemente que ese principio se ha de aplicar necesariamente de forma distinta a como se hace respecto de las personas físicas. Esta construcción distinta de la imputabilidad de la autoría de la infracción a la persona jurídica nace de la propia naturaleza de la ficción jurídica a la que responden estos

<sup>67</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J., *op. cit.*, 1992, pág. 182; aunque no parece deducirse así de la STC 68/2006, de 13 de marzo, comentada por FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: «El tratamiento del administrador de personas jurídicas en el orden tributario y en el orden penal: responsable subsidiario o imputado», *Jurisprudencia Tributaria*, 2006 BIB 2006/1353.

<sup>68</sup> Así en la STC de 30 de junio de 2003.

<sup>69</sup> PÉREZ NIETO, R. y BAEZA DÍEZ-PORTALES, M.: *Principios del Derecho Administrativo Sancionador*, Vol. I, Madrid, CGPJ-Fundación Wellington, 2008, págs. 272 a 273.

<sup>70</sup> Sintetiza RANDO las posibles vías de construcción de la imputabilidad de la persona jurídica: en primer lugar, la sitúa más en el ámbito de la imputación objetiva que en la subjetiva stricto sensu –que queda muy diluida en el caso de la persona jurídica–, y se justifica acudiendo a las relaciones de sujeción especial que mantienen las personas jurídicas con la Administración; otra opción consiste en acudir al instituto de la culpa in eligendo o bien in vigilando, basadas en una incorrecta elección de las personas físicas que incumplen las obligaciones de cuidado a cargo de la persona jurídica, y en una omisión del deber de cuidado preciso para asegurar dicho cumplimiento; una tercera posibilidad consistiría en imputar a la persona jurídica como acción directa, la acción dolosa o imprudente realizada por los órganos de dirección o representación de la persona jurídica. Así y relacionado con la nueva reforma del Código Penal –que se cimenta en la culpa in vigilando como en la última vertiente citada–, observamos lo que acerca cada vez con más intensidad a las modalidades administrativa y penal de responsabilidad de las personas jurídicas. RANDO CASERMEIRO, P.: *La distinción entre el derecho penal y del derecho administrativo sancionador. Un análisis de política jurídica*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2010, págs. 331-335.

sujetos. Falta en ellos el elemento volitivo en sentido estricto, pero no la capacidad de infringir las normas a las que están sometidas.

### 3.2. En el ámbito penal

Por su parte, en el ámbito penal, dos tipos de responsabilidades<sup>71</sup> asumen las personas jurídicas, de un lado «por *falta in vigilando*», puesto que la normal marcha o efectividad de las medidas de seguridad<sup>72</sup>

<sup>71</sup> A la vista de lo legalmente dispuesto (en el art. 31bis CP), se puede decir que se establece un sistema de doble vía en la determinación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas. De una parte, la responsabilidad por representación (administrador, gerente, etc.) y, de otra, la culpa in vigilando, o responsabilidad por defecto de organización sobre sus empleados. Este último supuesto ha hecho que se anuncie repetidamente la conveniencia de aplicar a las empresas los sistemas de «corporate compliance», como se hace en los países anglosajones, para evitar en lo que cabe las responsabilidades por actuaciones de sus empleados que no respetan las normas del código de conducta implementadas por la persona jurídica donde prestan sus servicios. CARDONA TORRES, J.: «La responsabilidad penal de las personas jurídicas», *Diario La Ley*, Madrid, núm. 7699, Sección Tribuna, 21 de septiembre de 2011, Año XXXII; En líneas generales, el Legislador ha optado por un sistema mixto de imputación, que parte de la heteroresponsabilidad penal empresarial (responsabilidad por el hecho ajeno) y se encamina hacia la autorresponsabilidad penal empresarial (responsabilidad por el hecho propio). Esto pudiera responder, en parte, a que las primeras influencias en derecho penal español propugnaban un sistema de responsabilidad por el hecho ajeno, característico del derecho civil. Sin embargo, las propuestas más contemporáneas abogaban por modelos que tuvieran en mayor consideración la organización propia de las personas jurídicas. GÓMEZ-JARA DÍEZ, C., *op. cit.*, 2010, pág. 4.

<sup>72</sup> La pretensión última del modelo teórico es la incorporación de exigencias de prevención de delitos para las personas jurídicas. Esto es, como se ha reconocido explícitamente por la doctrina, de lo que se trata ahora es de trasladar desde el Estado a las empresas los costes de la prevención y detección del delito, de manera que lo que habría que castigarse no serían comportamientos relacionados con el hecho concretamente cometido, sino con algo previo y más abstracto: la no adopción de medidas para prevenir o descubrir delitos. En este punto, la ubicua y aplaudida noción de «autorregulación» no debe ocultar su concreto significado: los programas de cumplimiento son, entre otras cosas y por lo que a la eventual responsabilidad de la persona jurídica se refiere, exigencias dirigidas a las empresas de colaboración con las funciones estatales de prevención de delitos. La sanción de la no adopción de tales medidas constituiría, efectivamente, una «nueva técnica de intervención» estatal («sistema policial empresarial») para garantizar una prevención eficaz... Al respecto, puede estarse de acuerdo en la bondad del aludido fin perseguido. El problema sigue residiendo en su articulación por medio del Derecho penal. Conforme a lo ya señalado para la pretendida legitimación de un «injusto de (des-)organización», tampoco la conformación de un «injusto de no colaboración» puede hallar legitimación jurídico-penal. En efecto, no parece posible legitimar hoy por hoy un nuevo tipo penal que castigue a directivos o administradores por no «colaborar» con el Estado en el sentido expresado... esta estrategia no es posible articularla por medio del Derecho penal más que castigando directamente a aquellos titulares por omitir el desarrollo de sistemas preventivos en la persona jurídica, algo que no se expresa directamente así porque no es ni tan siquiera exigido desde el

que a ellas incumben, no le permiten, como regla, escudarse en la conducta de sus empleados para exonerarse de su responsabilidad<sup>73</sup>, por lo que la empresa responde por una infracción propia como consecuencia de las conductas de sus empleados, consecuencia, además, de su deber de vigilancia; y, ello supone, normalmente, su culpabilidad. Y por otro, la responsabilidad de las personas jurídicas *por las actuaciones de los titulares de sus órganos de representación*<sup>74</sup> y *administración*. En estos

punto de vista administrativo o mercantil. En lugar de ello, se dirige la estrategia preventiva desde el Derecho penal hacia la propia ficción de la persona jurídica, de forma genérica e indiferenciada, exacerbando histriónicamente las necesidades político-criminales de prevención hasta el punto de la despreocupación sobre la verdadera estructura jurídica de responsabilidad subyacente: una estructura carente de legitimación desde el punto de vista jurídico-penal. Por ello, en Alemania el art. 130 OWiG (ley de contravenciones) sanciona especial e individualmente por vía extrapenal la infracción de los deberes de vigilancia de los administradores. ROBLES PLANAS, R.: «Pena y persona jurídica: crítica del artículo 31 bis CP (1)», *Diario La Ley*, núm. 7705, Sección Doctrina, 29 de septiembre de 2011, Año XXXII, pág. 7; De este parecer es, aunque lo que le preocupa, en el ámbito del Derecho penal, es que este sistema del art. 31 bis CP lo que hace es implantar la objetivización de la responsabilidad en el orden penal. MARGO SERVER, V., «Hacia la necesidad de implantación del plan de prevención jurídica en las empresas (Una exigencia legal tras la Ley Orgánica 5/2010, de reforma del Código Penal)», *Diario La Ley*, Madrid, núm. 7633, Sección Doctrina, 19 de mayo de 2011, Año XXXII, pág. 8.

<sup>73</sup> Sin embargo, para GÓMEZ-JARA el texto legal español al considerar como causa expresa de atenuación de su responsabilidad la 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». A fortiori, si dichas medidas se han establecido con anterioridad a la comisión de los hechos, deberá considerarse una causa de exclusión de su responsabilidad por no haber sido culpable la persona jurídica de la actuación delictiva de sus representantes o empleados. GÓMEZ-JARA DÍEZ, C., *op. cit.*, 2010, pág. 7.

<sup>74</sup> La situación de los órganos sociales ...será de responsable. Esta imputabilidad (como responsables) se determinará de acuerdo con sus normas estatutarias y con las circunstancias de cada caso en concreto. Donde esté la responsabilidad estatutaria o legal, allí tiene que estar la imputabilidad. En otros casos, habrá que estar a las reglas que rijan la formación de la voluntad colegiada para poder realizar una imputación precisa y justa... La verdadera peculiaridad de las consecuencias de las infracciones tributarias cometidas por las personas jurídicas es que la responsabilidad de las mismas se extiende a sus órgano que responden también de las sanciones, a diferencia de los demás supuestos de responsabilidad... Lo que no es admisible dado el carácter personal de las infracciones y de las sanciones..... La razón de esta importante separación del régimen general radica en que tales personas jurídicas actúan a través de sus órganos mientras que en los restantes casos de responsabilidad hay dos personalidades jurídicas nítidamente separadas (contribuyente y responsable)... En el caso del responsable del tributo, la LGT estable, en principio, la buena doctrina de no imputarle responsabilidad alguna por la comisión de infracciones por el contribuyente..., art. 41 LGT... Si no hay imputación de sanciones, es lógica que se deba a que no la hay de infracciones. El art. 12.2 del RGR de 1990, que mantenía la tesis contraria, hay que entender que ha quedado derogado en este punto por el nuevo RGR de 2005. NO obstante, esta regla general tiene importantes y criticables excepciones en que se imputa al responsable las sanciones por infracciones cometidas por el contribuyente.

supuestos, no se hace necesario acudir a la falta «in vigilando» de la persona jurídica, sino que se recurre a la teoría del órgano. Se mantiene la ficción<sup>75</sup>, vigente en todo el Derecho, salvo en el Penal, de que la voluntad de las personas jurídicas es la de determinadas personas físicas que imputan su actividad y sus declaraciones a aquéllas. El elemento subjetivo de la infracción es exigible, pero se refiere a las personas físicas que ocupan sus cargos. La culpa de la entidad<sup>76</sup> es la culpa de

---

CALVO ORTEGA, R., *op. cit.*, 2010, pág. 439; Por lo que se refiere al requisito del actuar «en nombre o por cuenta», debe tenerse en cuenta la problemática que plantean los casos de extralimitación en la representación de la persona jurídica, en cuyo análisis se deben desechar criterios civilistas –al igual que sucede en el ámbito del derecho penal de las personas físicas–. Así, en líneas generales, podría distinguirse entre extralimitación formal y extralimitación material. En la primera, el representante lleva a cabo una actuación que no está dentro de sus competencias formalmente establecidas, lo que constituiría un hecho de exceso (Exzesstat). En la segunda, si bien su actuación formalmente está dentro de sus competencias, mediante ella se contradice abiertamente un criterio de política empresarial. Por ello, sería conveniente que, para entender acreditada la actuación en representación de la persona jurídica, se exigiera que la acción del representante constituya la implementación de una política empresarial –no siendo por tanto necesaria una autorización expresa de la persona jurídica–. GÓMEZ-JARA DÍEZ, C., *op. cit.*, 2010, pág. 5.

<sup>75</sup> Como es sabido, la doctrina maneja dos grandes modelos teóricos de imputación de responsabilidad a las personas jurídicas. Son, siguiendo una terminología más o menos asentada, el modelo de la «responsabilidad por la transferencia o atribución» y el modelo de la «responsabilidad propia» u «originaria» de la persona jurídica. En el modelo de la transferencia o atribución se trata de construir la responsabilidad de la persona jurídica exclusivamente a partir de la transferencia o imputación de la responsabilidad de la persona física que actúa como órgano: lo que realiza el órgano se le imputa a la persona jurídica, tanto desde el punto de vista objetivo, como subjetivo. Se entiende, en definitiva, que cuando obra la persona física que representa a la empresa cometiendo un delito, entonces también lo está cometiendo la empresa misma («teoría de la identificación» o «doctrina del alter ego»). Como fácilmente puede advertirse, este modelo de imputación implica la atribución de responsabilidad por hechos ajenos sin necesidad de fundamentar reproche alguno frente a la propia persona jurídica (esto es, mera responsabilidad objetiva), lo que provoca un rechazo doctrinal, cuando menos de principio, de este modelo... La cuestión es, obviamente, si esa forma de responsabilidad no resulta abiertamente violadora no ya –y una vez más– de todos los principios que rigen la imputación (subjetiva) en Derecho penal, sino además del principio de legalidad y del principio de proporcionalidad. ROBLES PLANAS, R. (2011), págs. 2-3,13; Por lo acabado de afirmar, el modelo de la responsabilidad propia u originaria de la persona jurídica, se ha impuesto en la doctrina. En este modelo no se atribuye a la persona jurídica lo realizado por su representante, sino que la responsabilidad se construye a partir de la existencia de «hechos propios» de la persona jurídica, esto es, de hechos independientes de los hechos que llevan a cabo las personas físicas que las componen. Buena parte de la doctrina afirma que tales hechos existen y, a los efectos de la responsabilidad de la persona jurídica por delitos cometidos por personas físicas en su seno, éstos consisten en «defectos organizativos». De ahí que quepa predicar la culpabilidad de la persona jurídica por los delitos cometidos cuya posibilidad esté relacionada con el aludido déficit organizativo: culpabilidad por defectos organizativos. *Ibid.*, *op. cit.*, pág. 2.

<sup>76</sup> La tendencia hacia la autoresponsabilidad que contiene nuestro CP viene dado... si para imponer una pena del artículo 33 a las personas físicas no basta con la culpabi-

sus administradores<sup>77</sup>. Con lo que las personas morales serán los autores de la infracción y los responsables de la misma<sup>78</sup>, sin perjuicio de que quepan supuestos de responsabilidad tributaria en el pago de las consecuencias económicas. De una forma o de otra, se trata<sup>79</sup> de hallar

alidad de su representante legal, tampoco resulta suficiente para imponer las penas contenidas en el mismo artículo a la persona jurídica la mera culpabilidad de la persona física que la representa. De ahí que resulte imprescindible consignar la culpabilidad de la propia persona jurídica. La discusión en torno a la culpabilidad de las personas jurídicas, al igual que la concerniente a la culpabilidad de las personas físicas, es todo menos pacífica. Los planteamientos más modernos a este respecto hacen referencia a que la culpabilidad de aquéllas se refleja en la cultura empresarial de incumplimiento de la legalidad. En mi opinión, uno de los mayores indicadores de una cultura empresarial de cumplimiento se contiene en los compliance programs o programas de cumplimiento de las empresas. GÓMEZ-JARA DÍEZ, C., *op. cit.*, 2010, pág. 7.

<sup>77</sup> A este respecto, citar dos problemas fundamentales: *El primero* viene dado por la paulatina introducción de deberes de Compliance (esto es: cumplimiento normativo) que abarcan todas las áreas de actividad de la persona jurídica –y cuya génesis se encuentra principalmente en la legislación mercantil al efecto–. En efecto, se trata de una obligación genérica de velar por el cumplimiento del derecho en la persona jurídica que se conforma como una suerte de cláusula onmicomprensiva (catch all) que extiende la responsabilidad a las personas jurídicas por los fallos de supervisión en que hayan incurrido los directores de Compliance. Es decir, si, por ejemplo, el directivo del departamento correspondiente ha ejercitado una supervisión adecuada del empleado en lo que a su materia específica se refiere, pero el Director de Compliance sí incumple una supervisión adecuada del sistema de Compliance, se plantea la posibilidad de que la persona jurídica pueda ser hecha penalmente responsable. *El segundo* se plantea por el importante ámbito de la dogmática de la imprudencia que se abre en estas situaciones. La referencia a la falta del debido control evoca inmediatamente conductas imprudentes realizadas por los directivos de la empresa. Una cuestión relevante que aparecerá en este campo es la de qué relación debe establecerse entre el delito cometido por el empleado y el fallo de supervisión del directivo a cuya autoridad se encuentra sometido. La mera constatación de que todo ello se haga por cuenta y en provecho de la persona jurídica no debe ser suficiente. GÓMEZ-JARA DÍEZ, C., *op. cit.*, 2010, pág. 6.

<sup>78</sup> REBOLLO PUIG, M., *op. cit.*, 1989, págs. 611 y 774; NIETO GARCÍA, A., *op. cit.*, 1994, pág. 360.

<sup>79</sup> La eventual «responsabilidad» de la persona jurídica se mueve al margen de las estructuras jurídico-penales de responsabilidad. Por idénticas razones, tampoco es posible considerar que se basa en la infracción de normas de conducta de carácter administrativo (sancionador)... Con otras palabras: no cabe hallar una estructura de responsabilidad basada en la culpabilidad y, por consiguiente, jurídico-penal; pero sí es posible hallar una estructura de responsabilidad no basada en la culpabilidad y anclada en principios jurídicos extrapenales... En efecto, debe partirse de la idea de que el hecho de la persona física produce una dimensión de injusto objetivo que permanece más allá de que a aquella persona física se le castigue por su hecho, esto es, que no logra ser compensada con su culpabilidad. Esa dimensión de injusto es la relativa al enriquecimiento derivado del hecho, que se perpetúa si no se combate. A partir de ahí es sencillo hallar el fundamento de la responsabilidad (en sentido amplio) de los titulares por la dimensión del injusto que permanece tras el hecho en la medida en que la actuación de la persona física, en el marco del ejercicio de actividades propio de la organización, lo es en beneficio de la persona jurídica: el establecimiento de la organización (esto es la constitución de la administración patrimonial con la finalidad de maximizar ganancias) genera el riesgo especial (en sí jurídicamente permitido) de que con la administración de ese patrimonio se obtengan beneficios

el elemento subjetivo<sup>80</sup> en la comisión de la infracción y de configurar ésta como propia de la persona jurídica para no transgredir flagrantemente el principio de culpabilidad y de responsabilidad personal por hechos propios. Así, *la responsabilidad penal de las personas jurídicas es acumulativa* (art. 31 bis 2 CP), respondiendo tanto la persona física como la jurídica. En este sentido, constatada la comisión del hecho delictivo, la responsabilidad penal de la persona jurídica no se excluye, como ya hemos señalado, aunque la persona física concreta no haya sido individualizada o no haya sido posible dirigir la acción penal contra ella. Tampoco se exime la responsabilidad de la persona jurídica aunque la persona física que cometió el hecho hubiese fallecido o se hubiese sustraído a la acción de la justicia (art. 31 bis 3 CP)<sup>81</sup>.

Se opta así por la instauración de un sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas similar al establecido en países como Alemania o Italia, por entender quizás, que el mismo conlleva una mayor potencialidad disuasoria<sup>82</sup>. Ya el Informe del Consejo General del Poder Judicial de 26 de febrero de 2009 al Anteproyecto de Ley Orgánica Penal, aludía a que, si bien los instrumentos comunitarios no obligan a una respuesta específicamente penal a la intervención de las personas jurídicas, lo cierto es que ha surtido un efecto penalizador en muchos países europeos, hasta hace poco, ajenos a la tradicional responsabilidad penal de las personas jurídicas, más propia de los ordenamientos de corte anglosajón.

En tal contexto, advertimos, con SÁNCHEZ HUETE<sup>83</sup>, que no queda claro si un solo hecho ilícito sirve para imputar a la entidad y, además, para transferir la responsabilidad penal a los sujetos que realizaron en su nombre la actuación o debían ejercer el control. Existe el riesgo de que se

---

ilícitos...a mi juicio, lo decisivo será siempre en última instancia si el beneficio ilícito ha llegado a confundirse con el patrimonio de la persona jurídica o bien se ha reaccionado inmediatamente a la comisión del delito evitando tal extremo. En este último caso, sí parece conveniente la renuncia a toda reacción contra la persona jurídica. ROBLES PLANAS, R. (2011), págs. 9-10.

<sup>80</sup> Debemos adoptar como premisa que la culpabilidad de la persona jurídica está vinculada con la «cultura empresarial de cumplimiento o incumplimiento de la legalidad». GÓMEZ-JARA DÍEZ, C.: «La imputabilidad organizativa en la responsabilidad penal de las personas jurídicas: a propósito del auto de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional de 19 de mayo de 2014», *Diario La Ley*, Madrid, núm. 8331, 2014.

<sup>81</sup> BACIGALUPO SAGGESSE, S., *op. cit.*, 2011, pág. 7.

<sup>82</sup> ECHARRI CASI, F. J.: «Las personas jurídicas y su imputación en el proceso penal: una nueva perspectiva de las garantías constitucionales», *Diario La Ley*, núm. 7632, Sección Doctrina, 18 May. 2011.

<sup>83</sup> SÁNCHEZ HUETE, M. A.: «La modificación del Código Penal (LO 5/2010) y sus implicaciones en la legislación tributaria», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 4, 2011 (BIB 2011/188).

dé una doble valoración ante misma acción y una misma culpa, infringiendo el principio *non bis in idem*. Si bien estas cuestiones son de índole básicamente penal poseen un efecto reflejo en el ámbito sancionador tributario. Se ha de tener presente que, en el contexto sancionador tributario, el administrador de la persona jurídica resulta responsable subsidiario por la sanción –consecuencia de la infracción– de la entidad, donde se da un tratamiento muy diverso al señalado, existiendo una sola sanción, la de la entidad, y el administrador responde, previa derivación, en caso de insolvencia de ésta. Ahora bien esa responsabilidad del administrador sería extraña al ámbito punitivo, por cuanto supone asumir el reproche de culpabilidad, y las eventuales circunstancias de graduación, de una conducta ajena, de la entidad, evidenciando una accesoriedad más propia de la responsabilidad civil que del ámbito punitivo, pues se hace depender de la solvencia de la entidad.

En el Derecho Penal, la responsabilidad de las personas jurídicas estaba vedada hasta tiempos muy recientes por un muro infranqueable y sólido, el principio *societas delinquere non potest*. En efecto, tanto los causalistas (VON LISTZ, BELING), que siguen un concepto de acción penal psicológico, relegando la culpabilidad a un momento posterior; como los finalistas (WELZEL), que afirman que la acción humana no es ciega y centran en ella la culpabilidad; como los partidarios de la acción como acto social relevante (JESCHECK), niegan a las personas jurídicas la capacidad de acción y posibilidad de imputación y de pena. Como dice GRACIA MARTÍN<sup>84</sup>, existe un único concepto válido de acción, como comportamiento humano voluntario o psicológico y un único concepto válido de culpabilidad como juicio biológico o psicológico, el de las personas físicas, opinión que compartimos plenamente desde el punto de vista puramente dogmático. A pesar de ello, tenemos que admitir, como dice el Magistrado del Tribunal Supremo BACIGALUPO ZAPATER,<sup>85</sup> que la dogmática penal y

<sup>84</sup> Citado por CARRETERO SÁNCHEZ, A.: «Aspectos sustantivos y procesales de la responsabilidad penal de las personas jurídicas», *Diario La Ley*, núm. 7786, Sección Tribuna, 30 de enero de 2012.

<sup>85</sup> En todo caso, una vez admitida la responsabilidad de las personas jurídicas en el derecho sancionador administrativo, es claro que no existen razones de peso para excluirla en el derecho penal. En este sentido, es preciso tener presente que no existe una diferencia esencial entre ambos sistemas sancionadores; que entre las sanciones administrativas y las penales para las personas jurídicas sólo existe –y no siempre– una diferencia cuantitativa, así como que los principios generales del derecho penal (principios de legalidad, culpabilidad y proporcionalidad) –como lo tienen establecido el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional– son de amplia aplicación en el derecho sancionador administrativo. Especialmente es de destacar que tanto la estructura de las normas de uno y otro subsistema (administrativo y penal), como el sistema de imputación que rige en ambos, tienen idénticas características. En ambos

la política criminal no siempre coinciden y, este punto de la responsabilidad de las personas jurídicas constituye un caso claro de ello.

La realidad social demostraba que cada vez se cometían más delitos donde aparecían relacionadas de una u otra forma personas jurídicas y, por ello, un sector de la doctrina alemana (BRENDER, HIRSCH, SCHÜNEMAN, STRATENWERTH, TIEDEMAN), al que siguió un sector minoritario de la doctrina española (BARBERO<sup>86</sup>, fue el pionero, ZUGALDÍA ESPINAR, BACIGALUPO SAGESSE<sup>87</sup>, NIETO MARTÍN, GÓMEZ JARA DÍEZ y otros), en contra de la mayoría de la doctrina y la jurisprudencia del Tribunal Supremo, entendió que era posible revisar los conceptos de acción y culpabilidad para atribuir responsabilidad penal a las personas jurídicas.

Desde esta perspectiva, defendemos, con FALCÓN<sup>88</sup>, que *la comisión del delito no puede suponer una novación subjetiva en la obligación tributaria*, o lo que es lo mismo, el contribuyente (la persona jurídica, cuando el tributo defraudado es el Impuesto sobre Sociedades) no puede quedar desplazado, ni siquiera parcialmente, convirtiéndose en responsable subsidiario, por el mero hecho del incumplimiento de la obligación tributaria principal. Y ello es así incluso en los casos en que el incumplimiento no sea imputable al contribuyente, como sería el caso del gestor o asesor fiscal que falsea la contabilidad y defrauda el impuesto para encubrir una apropiación de los fondos, que se presenta a los órganos sociales como pagos a Hacienda. Es indudable que esta conducta del gestor o asesor fiscal haría surgir, a cargo de éste, una obligación de indemnizar a la sociedad los perjuicios causados, pero es igualmente indudable que, desde el punto de vista del acreedor tributario, la sociedad sigue siendo deudor principal, en concepto de contribuyente de la obligación tributaria dejada de ingresar. Si bien la responsabilidad criminal exige culpa (o más precisamente dolo en el caso del delito fiscal), la obligación tributaria es una creación de la Ley fiscal, que surge objetivamente de la realización del

---

se opera, además, con las categorías de la tipicidad, la justificación o antijuricidad y la culpabilidad, y en ambos ámbitos es preciso la individualización de las consecuencias jurídicas aplicables sobre la base del principio de proporcionalidad. BACIGALUPO ZAPATER, E. (2010).

<sup>86</sup> En su obra BARBERO SANTOS, M.: «¿Responsabilidad penal de las personas jurídicas?», en *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 64, Madrid, 1957, citada por CARRERERO SÁNCHEZ.

<sup>87</sup> BACIGALUPO SAGESSE, S.: *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Barcelona, Bosch, 1998.

<sup>88</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: «Consideraciones críticas sobre la exigencia en el proceso penal de la deuda tributaria: la necesidad de respetar lo previsto en el art. 66.2 RGIT y los arts. 9 y 10 LOPJ», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 11, 1998 (BIB 1998/1557).

hecho imponible, y que no se extingue ni modifica por ningún tipo de actuación dolosa de terceros frente a la sociedad contribuyente, ni de ésta o aquéllos frente a la Hacienda. Cuestión distinta es que la comisión de una infracción genere una responsabilidad tributaria –no infractora– solidaria adicional frente a la Hacienda de quien colabora en la infracción (art. 42.a LGT), o de la persona física que resulte condenada, en caso de delito fiscal, responsabilidad que se entiende ha de limitarse a la cuantía de la cuota defraudada, que podría ser inferior al descubierto, por ejemplo si este último sólo en parte es doloso. Pero es evidente, a nuestro juicio, que ni el contribuyente ni los responsables tributarios designados como tales por la Ley tributaria dejan de serlo ni pueden verse desplazados a un segundo plano.

Además, este criterio contó con el inestimable apoyo legal de la Unión Europea (Decisiones Marco 2001/413 JAI, 2002/629 JAI; 2004/757 JAI; 2005/222 JAI; 2005/687 JAI; 2004/1968 JAI; Directiva 2008/1999; Directiva 2009/123) y se reflejó en diversos tratados internacionales (Convenio de Derecho Penal del Consejo de Europa contra la corrupción; Convenio de la OCDE de lucha contra la corrupción de agentes públicos extranjeros en transacciones comerciales internacionales; Convenio de la ONU contra delincuencia organizada tradicional de 15 de noviembre de 2000, etc.). En Europa, la responsabilidad penal de las personas jurídicas se ha difundido rápidamente desde fines del siglo pasado, especialmente después de haber sido regulada en el *Corpus Iuris* (1997/2000) para la Protección de los Intereses Financieros de la UE (art. 14).

El Código Penal francés de 1994 reguló la materia por primera vez en un texto punitivo europeo. Actualmente, prevén la responsabilidad penal de las personas jurídicas los Códigos Penales de: Bélgica, art. 5 (introducido por la Ley 4 de mayo de 1999), Dinamarca, § 25, Eslovenia, art. 33, Francia, art. 121.2 y ss., Finlandia, cap. 5, § 8, Portugal, art. 11, o Suecia, cap. 36, § 7. En Holanda, la responsabilidad penal de las personas jurídicas fue introducida por el art. 15 de Ley sobre hechos punibles económicos (WED) de 1950, y en Austria mediante la Ley de 23 de diciembre de 2005. Alemania, Italia y la UE aplican a las personas jurídicas sanciones de carácter administrativo, que, en su caso, pueden llegar a tener tanta gravedad como las penas pecuniarias del derecho penal<sup>89</sup>.

<sup>89</sup> Cuatro son las vías por las que los diferentes países de nuestro entorno establecen la responsabilidad de la persona jurídica: • Sanción penal de multa: Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia (sólo cuando también se haya podido penar a la persona física responsable), Holanda, Noruega, Reino Unido, Suiza (sólo cuando no pueda penarse a la PF responsable, salvo en corrupción, terrorismo, crimen organizado y blanqueo) y USA (cuando la empresa no se autorregule e incumpla determinados

En contra del criterio expuesto, creemos factible, con GRACIA MARTÍN<sup>90</sup>, ZUGALDÍA ESPINAR<sup>91</sup>, la posibilidad de buscar un concepto penal de acción y culpa aplicable a las personas jurídicas.

Aunque algunos autores, como G. JAKOBS, partiendo de una concepción de acción y culpa propias, los identifican con los de las personas físicas, lo apropiado, como dice la mayoría de la doctrina partidaria de la responsabilidad penal de las personas jurídicas –que no compartimos–, es hablar en este caso de un dolo organizativo o dolo de control, paralelo y semejante al de los delitos impropios de omisión.

Para GÓMEZ JARA DÍEZ<sup>92</sup>, el Estado no puede regular todos los riesgos de los procesos empresariales basados en la técnica (HEINE), por lo que se convierte en un Estado supervisor, que cede parte de su soberanía a las empresas para que se regulen a sí mismas, y esa libertad de autorregulación puede ser fundamento de una acción empresarial que determine responsabilidad penal por su «conocimiento del riesgo».

El primer intento legal en España de atribuir responsabilidad penal a las personas jurídicas fue la introducción en el art. 31 CP 1995 (que trata de las actuaciones en nombre de otro), por la LO 15/2003, de un número dos, que decía: «En estos supuestos –de actuación en nombre de otro–, si se impusiese en sentencia una pena de multa al autor del delito, será responsable del pago de la misma de manera directa y solidaria la persona jurídica en cuyo nombre y por culpa y por cuya cuenta actuó».

Para MUÑOZ CONDE<sup>93</sup>, más que responsabilidad penal de las personas jurídicas este supuesto normaba una responsabilidad objetiva de pago de sanción pecuniaria, próxima al Derecho Civil.

---

deberes de control para evitar el delito). • Sanción Administrativa cuasi-penal (pecuniarias administrativas impuestas por Juez): Austria (para todo delito del CP), Italia (prohibido en la Constitución) y Polonia. • Sanción Administrativa: Alemania y Portugal. • Sanciones accesorias: España y Suecia. VELASCO NÚÑEZ, E.: «Responsabilidad penal de las personas jurídicas: aspectos sustantivos y procesales», *Diario La Ley*, núm. 7883, Sección Tribuna, 19 de junio de 2012.

<sup>90</sup> GRACIA MARTÍN, A.: «La cuestión de la responsabilidad penal de las propias personas jurídicas», *Actualidad Penal*, núm. XXI, 25 al 31 de octubre de 1993.

<sup>91</sup> ZUGALDÍA ESPINAR, J. M.: «Capacidad de acción y culpabilidad de las personas jurídicas», en la obra colectiva *La responsabilidad penal de las sociedades*, Cuadernos de Derecho Judicial, CGPJ, Madrid, 1994.

<sup>92</sup> GÓMEZ-JARA DÍEZ, C.: «La incidencia de la autorregulación en el debate legislativo y doctrinal sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas», en *Curso Superior Universitario en Derecho Penal Económico. Un diálogo entre Jueces, fiscales, abogados y profesores*, Cátedra de Investigación Financiera y Forense, KPMG, URJC, julio de 2008.

<sup>93</sup> MUÑOZ CONDE, F., y GARCÍA ARÁN, M. (2004): *Derecho Penal, Parte General*, 6.ª ed., Valencia, Tirant lo Blanch, 2004.

El segundo intento se plasmó en un proyecto de 2007, que no llegó a ser Ley, que pretendía reformar el art. 31 bis CP para imponer una responsabilidad penal a las personas jurídicas, centrada en el «hecho de la conexión», al obrar las personas físicas en su nombre, servicio o representación, con responsabilidad cumulativa de ambas.

El paso definitivo lo dió la LO 5/2010, de 25 de noviembre, que consagró por vez primera en España, a través del nuevo art. 31 bis CP, la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

Observamos, con RANDO CASERMEIRO<sup>94</sup>, que la construcción de un sistema de responsabilidad penal para la persona jurídica, en la Reforma del Código Penal, ha mimetizado prácticamente el sistema de responsabilidad existente en el derecho administrativo sancionador, de forma que, hasta donde se me alcanza, se trata de la primera traslación de principios del derecho administrativo sancionador al derecho penal, de modo inverso a como se han venido incardinando hasta ahora las relaciones entre ambas ramas del ordenamiento, donde sólo la resistencia ofrecida por el tradicional principio *societas delinquere non potest* ha retrasado la aceptación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

Se observa un nuevo concepto de responsabilidad penal distinto del aplicable a la persona física en la que priman los principios concatenados de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad<sup>95</sup> individual del sujeto infractor, mientras que en la persona jurídica no viene establecida una concatenación directa de tales principios, pues la culpabili-

---

<sup>94</sup> RANDO CASERMEIRO, P., *op. cit.*, 2010, págs. 349-350.

<sup>95</sup> La confusión conceptual que padece la Administración tributaria con frecuencia, entremezclando aspectos que pertenecen a la tipicidad de la infracción con elementos propios del juicio ulterior de la culpabilidad, conduce en la práctica a la imposición de sanciones presumiendo la culpabilidad del infractor, o al menos invirtiendo las reglas de la carga de la prueba en cuanto a las exigencias probatorias de la responsabilidad. No hemos logrado aún huir del automatismo en la imposición de la sanción tributaria. Y se encuentran graves fisuras en el principio de culpabilidad aplicado a la infracción tributaria. Se confunde lo objetivo con lo subjetivo, la interpretación razonable (que por definición no es errónea) con el error; lo atípico con lo inculpable; la negligencia con el error de prohibición; no se distingue el dolo y la imprudencia en la determinación de la pena; no se distingue entre el error de prohibición que disminuye la culpabilidad y la ceguera jurídica; se fija un marco sancionatorio inflexible e inadaptable a las posibles causas de disminución de la culpabilidad; no se disponen criterios claros para distinguir la vencibilidad e invencibilidad del error, etc. La responsabilidad tributaria no puede depender del oscuro panorama conceptual y resulta precisa una aplicación razonable del principio de culpabilidad y de (todas) sus exigencias materiales. CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: «Responsabilidad Tributaria por los conceptos. Una aplicación razonable del principio de culpabilidad», *Diario La Ley*, núm. 6200. Martes, 1 de marzo de 2005.

dad<sup>96</sup> le viene impuesta en relación a actos cometidos por otros –los administradores o sus empleados– y la pena imponible puede recaer incluso en otras entidades o personas jurídicas, por transformación o absorción o escisión de la persona jurídica anterior responsable penalmente; lo cual puede conllevar el quebrantamiento del principio de

<sup>96</sup> Un problema de primera magnitud del sistema del art. 31 bis CP es la cuestión del título de imputación subjetiva a la persona jurídica. De todo el catálogo de delitos previsto, el único que contiene la modalidad imprudente es el del blanqueo de capitales. En todos los demás, casos se requerirá siempre dolo en la persona física para que pueda surgir la responsabilidad de la persona jurídica. Pues bien, en el primer supuesto de responsabilidad, los administradores que cometan un hecho delictivo lo podrán hacer a título doloso (en todo caso) o imprudente (en el delito de blanqueo de capitales). A partir de esa constatación, la persona jurídica responderá (transferencia de responsabilidad) por el delito cometido...En cambio, quienes quieran interpretar que el art. 31 bis CP basa la responsabilidad de la persona jurídica en «defectos organizativos propios», entonces se enfrentarán al irresoluble problema de que la persona jurídica debe responder de un delito doloso (el cometido por la persona física) sin constatar el dolo en su «actuación». Y ello en un doble sentido. Por un lado, es imposible predicar el conocimiento del riesgo delictivo por parte del propio ente, esto es, al margen del conocimiento que tuvieron las personas con capacidad de decisión. De hecho, la anglosajona doctrina del conocimiento colectivo (collective knowledge doctrine) afirma precisamente eso: que se puede imputar a la organización empresarial la suma de los conocimientos de sus miembros. Por otro lado, aun partiendo de los conocimientos de las personas físicas, resulta evidente que no desarrollar sistemas de prevención de delitos no equivale a cometer dolosamente un delito, esto es, el que una empresa esté incorrectamente organizada no implica que las personas físicas que la integran conozcan, solo por ello, el riesgo creado (de estafa, delito fiscal, etc.) por una de ellas. *Ibid, op. cit.*, pág. 12; Lo cierto es que, el panorama actual ha cambiado sustancialmente, y la doctrina sentada con anterioridad por el Tribunal Constitucional en relación primero con el art. 15 bis, posteriormente, art. 31 CP 1995 (actuar en nombre de otro) deviene inaplicable, pues aquella se limitaba a reconocer la aplicabilidad del derecho de la presunción de inocencia en su dimensión procesal, más concretamente, en su aspecto como garantía de la prueba auténtica, en relación con las personas físicas sobre las que recae la responsabilidad penal de los ilícitos cometidos por las personas jurídicas, y no sobre éstas propiamente dichas, pues la finalidad de este precepto para la doctrina del Tribunal, no era otra, sino impedir la impunidad de actuaciones delictivas perpetradas bajo la cobertura de personas jurídicas, en casos de delitos «especiales propios». A tenor de lo expuesto, no podemos concluir, sino con la necesidad imperiosa de extender el derecho a la presunción de inocencia en su doble proyección, como regla de tratamiento procesal y como regla de enjuiciamiento, en favor de todas aquellas personas jurídicas, ya privadas, ya públicas no excluidas por el art. 31 bis 5 de la posibilidad de ser llamadas al proceso penal como partes pasivas. Sería impensable a mi juicio, incorporar unas exigencias probatorias incriminatorias más atenuadas para las personas jurídicas, que las que se vienen exigiendo para las personas físicas, por ello la convicción del juzgador debe alcanzarse mediante prueba suficiente, tanto para la acreditación del hecho como de la culpabilidad del autor; obtenida ésta con pleno respeto a las garantías constitucionales que rigen en la materia, en especial, el derecho a la intervención contradictoria del acusado en todas las diligencias de investigación que vayan a llevarse a cabo. ECHARRI CASI, F. J., *op. cit.*, 2011.

la personalidad<sup>97</sup> e individualización<sup>98</sup> en la aplicación de las penas, al traspasar la línea que determina una persona jurídica, adentrándose en la piel de otra distinta<sup>99</sup>, aunque todo ello a los efectos de evitar

<sup>97</sup> *Teorías del delito de las personas jurídicas en el derecho penal español*: Imputación objetiva; Organización empresarial defectuosa / inexistente; Imputación subjetiva; Conocimiento organizativo del riesgo empresarial; Imputación personal (culpabilidad); Cultura empresarial de incumplimiento del derecho. GÓMEZ-JARA DÍEZ, C., *op. cit.*, 2010, pág. 7.

<sup>98</sup> Todo ello conduce a una posible conculcación de los derechos relativos a las garantías de imputación de la responsabilidad penal ante la manifiesta incongruencia frontal entre lo establecido en el art. 31 bis CP y el art. 1 LECrim., ya que, según esta norma, no se pueden imponer penas, sino de acuerdo con las disposiciones establecidas en dicha Ley, es decir, conforme al procedimiento penal legalmente establecido. A tales efectos, debe tenerse presente que los procedimientos penales sólo están dirigidos y regulados contra las personas físicas e individuales y no contra las personas jurídicas, pues la Ley de Enjuiciamiento Criminal no prevé, en su actual redacción, la posible imputación directa contra las personas jurídicas; lo cual, en caso de imputarse a aquéllas por responsabilidad penal directa, podría dar lugar a una cuestión de inconstitucionalidad por la carencia legal de las garantías procesales ( art. 24 CE), al no estar determinados los correspondientes procedimientos y las competencias judiciales para los supuestos de imputación de responsabilidad penal de las personas jurídicas. Téngase en cuenta que hasta la reforma del Código Penal, mediante la Ley Orgánica 5/2010, la persona jurídica no era imputable directamente por la comisión de delitos, pues la legislación española se ceñía al principio inveterado de *societas delinquere non potest*. Además, y a consecuencia de tal carencia de garantías legales, al faltar un procedimiento penal legalmente establecido al efecto, existe la posibilidad de interponer recurso de amparo por parte de la persona jurídica afectada, conforme dispone el art. 162.1.b) CE.

*Así pues, siendo consecuentes con el principio establecido en el art. 1 LECrim., si nada dispone esta Ley en relación al procesamiento penal de las personas jurídicas, ergo no se pueden imponer penas a éstas, pues para ello se requiere cumplir con las garantías procesales y el principio de legalidad mediante la reserva de Ley, que todavía no se ha dispuesto en el ordenamiento procesal penal a los efectos de enjuiciamiento de las sociedades y demás personas jurídicas que pueda conllevar una condena penal directa a éstas, es decir el cumplimiento de una pena.* CARDONA TORRES, J., *op. cit.*, 2011, págs. 3-4.

<sup>99</sup> Entre la creación del ente colectivo –ya sea mediante un acto negocial de naturaleza patrimonial o no, regular o irregular, declarativo o constitutivo– y la extinción por disolución, pueden darse numerosas situaciones novatorias que hacen mucho más complicado identificar a quién, dónde, desde cuándo y bajo qué criterios, cabe imputar responsabilidad penal a los entes colectivos... Por otro lado, la realidad del tráfico jurídico nos suministra otro dato de máxima importancia para aprehender las dificultades a las que cabrá enfrentarse. Me refiero al creciente fenómeno piramidal de juridificación de la actuación de los entes colectivos. En destacados sectores del tráfico económico, la concreta actuación de la persona jurídica, tanto en el plano interno como externo, se estructura, a su vez, mediante otras personas jurídicas. Así, es frecuente que los órganos de administración cedan la representación societaria no a personas físicas sino a otras personas morales que son las que, mediante sus correspondientes órganos societarios, determinan la persona física que actuará como representante de la segunda. Otro ejemplo lo encontramos en los llamados grupos de sociedades en los que una sociedad, directa o indirectamente, ostenta o puede ostentar el control de otra u otras sociedades. *La juridificación de la representación y la existencia de grupos de empresas en cuyo funcionamiento puedan identificarse complejas y, muchas veces, ocultas, u ocultadas, relaciones de dominio entre las sociedades que las*

que se pueda burlar la acción de la justicia cambiándose las meras siglas o el nombre que define una persona social, pero que en realidad constituye la misma.

Nos preguntamos, con VELASCO NUÑEZ<sup>100</sup>, si ¿puede distinguirse realmente una acción e interés diferente entre la persona jurídica y las personas físicas que actúan en su nombre? Desde un punto de análisis meramente patrimonial, la ficción jurídica que la persona jurídica representa, constituye y posee un patrimonio jurídico diferente que es el interés que prioriza la ficción legal para asegurar actividades mercantiles que de otra forma no se desarrollarían en el mundo mercantil. La ley trata de realizar una referencia más al interés que a la acción, lo que sirve tanto para entender ciertas consideraciones sobre su culpabilidad como sobre la razón por la que las sanciones que le anuda a su conducta son de naturaleza económica y no privativa de libertad, como en el caso de la persona física. Pero al margen de esa consideración economicista, en el fondo, *se trata de una conducta no humana a la que nuevamente una ficción legal, una atribución legal, le anuda punibilidad*. Sólo esa perspectiva legalista puede hacer considerar que la acción que se realiza en su nombre por persona física concreta es su propia acción, y de ello se deriva que, si la misma es delictiva, se le pueda imputar a la persona jurídica, exista o no responsabilidad en la persona física –por ejemplo por excluirse en caso de enajenación o muerte, o por no poderse declarar por ejemplo en casos de fuga o persona física no identificada (art. 31 bis. 2 y 3 CP)–.

Existen<sup>101</sup>, básicamente, dos modelos dogmáticos<sup>102</sup> para fundamentar la atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas: un

---

*componen, patentizan, una vez más, con toda claridad, las graves dificultades que, en un modelo de intervención penal basado en la imputación culpabilística por defecto de organización, concurrirán, primero, para identificar a las personas físicas cuyas acciones delictivas constituyen un presupuesto fáctico-normativo de la responsabilidad penal de las jurídicas y, segundo, para aislar el componente culpabilístico en la concreta actuación de éstas. Problemas de imputación y de identificación de responsables HERNÁNDEZ GARCÍA, J.: «Problemas alrededor del estatuto procesal de las personas jurídicas penalmente responsables», *Diario La Ley*, Madrid, núm. 7427, Sección Doctrina, 18 de junio de 2010.*

<sup>100</sup> VELASCO NUÑEZ, E., *op. cit.*, 2012.

<sup>101</sup> SILVA SÁNCHEZ, J. M.: «La reforma del Código Penal: una aproximación desde el contexto», *Diario La Ley*, núm. 7464, Sección Doctrina, 9 de septiembre de 2010, Año XXXI (LA LEY 2464/2010).

<sup>102</sup> En la Exposición de Motivos se dice al respecto «haber optado por establecer una doble vía»... El texto proyectado (hoy LO 5/2010) mezcla de manera poco clara el llamado modelo de la imputación, basado en la atribución directa a la persona jurídica del hecho punible de los administradores y representantes, con el modelo de la culpabilidad de organización que requiere, para la legitimación de las sanciones pe-

modelo de responsabilidad por atribución y otro de responsabilidad por un hecho propio. Una regulación legal se adscribe a uno u otro modelo en función de que la atribución de responsabilidad a la persona jurídica se produzca por una mera transferencia a ésta de la responsabilidad originada por el hecho cometido por alguna persona física situada en la cúspide de su entramado organizativo (Zurechnungsmodell); o bien por la atribución de una responsabilidad propia a la persona jurídica como tal (modelo de la originäre Verbandshaftung).

El *modelo de responsabilidad por atribución* a la persona jurídica presupone la comisión de un hecho delictivo completo por una de las personas físicas integradas en su seno, normalmente por alguna de las que integran sus órganos o la representan. Según tal modelo, la responsabilidad por ese hecho delictivo se transfiere a la persona jurídica, en la medida en que se considera que los actos de dichos órganos, en virtud de la relación funcional existente entre éstos y aquélla, son, también, de esta última. Tales hechos, por lo demás, pueden ser de comisión activa o, también, de comisión por omisión, en la medida en que los órganos omitan deberes de vigilancia, de coordinación o de selección, que den lugar a la conducta delictiva activa de un integrante de la empresa situado en los niveles inferiores de la misma. Lo que queda abierto en todo caso, para este modelo, es la cuestión del título en cuya virtud la responsabilidad por ese hecho puede ser transferida a la persona jurídica.

El *modelo de responsabilidad por hecho propio* no requiere una transferencia a la persona jurídica de la responsabilidad de las personas naturales que se integran en la estructura organizativa de la empresa. Dicha responsabilidad se trata de fundamentar en la constatación de una culpabilidad por defecto de organización de la propia persona jurídica. Ahora bien, de entrada debe señalarse que resulta más que dudoso si la culpabilidad por defecto de organización es expresión de una culpabilidad en sentido estricto de la persona jurídica o, por el

---

nales a las personas jurídicas, la comprobación de un déficit organizativo que haya posibilitado la comisión del delito de los órganos, equivalente a la culpabilidad de las personas individuales en la forma de una culpabilidad de organización. El concepto de culpabilidad de organización guarda cierta relación con el de buen ciudadano corporativo del derecho norteamericano, entendido como «corporación que cumple con el derecho», es decir, «que ha institucionalizado una cultura corporativa de cumplimiento con el derecho». Pero, en realidad, el Proyecto [hoy LO 5/2010] no ha optado por una «doble vía», en el sentido de doble sistema de responsabilidad de las personas jurídicas, sino por un sistema de doble autoría de los hechos imputables a la persona jurídica. BACIGALUPO ZAPATER, E.: «Responsabilidad penal y administrativa de las personas jurídicas y programas de “compliance” (A propósito del Proyecto de reformas del Código Penal de 2009)», *Diario La Ley*, núm. 7442, Sección Doctrina, 9 de julio de 2010, Año XXXI.

contrario, una regla de transferencia de responsabilidad a la persona jurídica por el hecho culpable de las personas físicas que, en el seno de la misma, infringen los deberes de organización y vigilancia que recaen sobre ellos. Por lo demás, del defecto de organización no se puede derivar, en sí, una «culpabilidad»: el defecto de organización sería, más bien, un dato objetivo, quedando pendiente de aclaración la cuestión de en qué casos y por qué la persona jurídica puede ser estimada culpable del defecto de organización que se produce en su seno. La búsqueda de la culpabilidad de una persona jurídica debería partir entonces, hipotéticamente, de la constatación de algo así como un «poder organizarse de otro modo». Pero en este punto la imagen antropológica es tan fuerte que resulta discutible la propiedad de aplicarla a personas jurídicas. De ahí que los intentos doctrinales de conformar la culpabilidad de las personas jurídicas recuerden a la idea de culpabilidad por la conducción de la vida (*Lebensführungsschuld*).

El nuevo texto legal parece acoger, de entrada, el *modelo de la transferencia* (art. 31 bis.1 CP). Así, hace responsables penalmente a las personas jurídicas de los delitos cometidos por personas físicas que ostenten un poder de dirección en ellas. Ello, tanto por acción como por omisión del deber de vigilancia sobre personas subordinadas. El criterio de conexión (o imputación) del hecho de la persona física a la persona jurídica es que aquélla haya obrado «por cuenta o en provecho» de ésta. En este punto, sin embargo, se observa una contradicción entre los delitos cometidos por acción de los administradores y representantes y los cometidos por la omisión de vigilancia de éstos sobre personal subordinado. Mientras que los primeros se ven como delitos, en general, dolosos, en los segundos, los cometidos por inferiores jerárquicos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control, parece contemplarse una conducta imprudente de la persona física controladora. Ahora bien, entonces resulta discutible que lo transferido a la persona jurídica sea una «omisión del debido control» –en principio, imprudente– y ello dé lugar a una responsabilidad dolosa de la persona jurídica.

Éste y otros aspectos de la regulación, que se advierten tan pronto como se aborda el art. 31 bis.1, producen la impresión de que el modelo de la transferencia se entrecruza con elementos no irrelevantes del modelo de responsabilidad por el hecho propio. Así, entre otros: (a) la imposición de responsabilidad penal a la persona jurídica aunque la persona física no haya sido individualizada, no se haya podido dirigir contra ella el procedimiento, le falte la culpabilidad o haya fallecido (art. 31 bis.3); (b) la persistencia de la responsabilidad penal de la persona jurídica (sujeto) a lo largo de las transformaciones, fusiones, absorciones o escisiones que pueda experimentar (art. 130);

(c) la necesaria individualización procesal de la persona jurídica, eventualmente en conflicto de intereses con las personas físicas imputadas; o (d) la posibilidad de atenuar su responsabilidad penal mediante comportamientos «propios» (art. 31 bis.4): en particular, la posibilidad de disminuir (o incluso excluir, según algunas posiciones doctrinales) la pena en virtud de actos de autoorganización como la implantación de programas de criminal compliance o de la realización de due diligence penales.

Es ésta una materia en la que, inversamente a lo que viene sucediendo en la interacción Derecho Penal –Derecho Administrativo, recepcionando éste los principios de la potestad punitiva penal<sup>103</sup>–, es el Derecho penal el que se va acercando al Derecho Administrativo<sup>104</sup>.

<sup>103</sup> Como es sabido –y el Preámbulo de la LO 5/2010 se encarga de recordarnos– nos encontramos inmersos en un proceso de europeización (armonización) de las leyes penales nacionales. Dicho proceso se traduce en una suerte de leyes en blanco inversas, en las que la instancia europea, que ha determinado el núcleo de la prohibición (y la razón justificante de ésta), remite a los parlamentos nacionales la concreción de los detalles de la descripción típica y de la medida de sanción. En otras palabras, nos hallamos ante una ley nacional condicionada por la normativa europea, integrada por mandatos de protección represiva (y, eventualmente, de criminalización)... Ahora bien, aunque no pueda hablarse de «obligación internacional» o «europea», lo cierto es que la tendencia a incorporar modelos de responsabilidad (cuasi-) penal para las personas jurídicas es una de las características más relevantes de la evolución del Derecho penal continental de las últimas dos décadas. Ya en 1988 existía una recomendación del Comité de Ministros del Consejo de Europa sobre este punto. En ella, se consideraba precisamente la dificultad existente en las tradiciones jurídicas de muchos Estados europeos para hacer penalmente responsables a las empresas dotadas de personalidad jurídica. De ahí que se expresara el deseo de superar tal dificultad a fin de hacer responsables a las empresas como tales, sin exonerar por ello de responsabilidad a las personas físicas. Los principios rectores que el Consejo de Europa proponía a tal efecto eran los siguientes: por un lado, las empresas habrían de ser hechas responsables por los delitos cometidos en el ejercicio de sus actividades, aun cuando el delito fuera ajeno a las finalidades de la empresa; por otro lado, la empresa habría de ser hecha responsable con independencia de que la persona física que realizó las acciones u omisiones hubiera sido identificada o no; en tercer lugar, la empresa habría de quedar exenta de responsabilidad cuando su organización no se vio implicada en el delito y tomó las medidas necesarias para impedir su comisión; y, en cuarto lugar, la atribución de responsabilidad a la empresa no debería exonerar a ninguna persona física implicada en el delito. 3. Esta recomendación se tradujo pronto en la introducción del art. 121.2 en el Código Penal francés de 1994... Pues bien, el nuevo texto legal hace abstracción de todo lo señalado. Acogiendo las tesis doctrinales ciertamente dominantes en el ámbito internacional, establece una responsabilidad, que llama «penal», para las personas jurídicas y que trae como consecuencia la imposición a éstas de unas sanciones que son denominadas «penas». SILVA SÁNCHEZ, J. M., *op. cit.*, 2010.

<sup>104</sup> Sin embargo, para ROBLES PLANAS no resulta de recibo la relativamente extendida afirmación de que si se admite la responsabilidad de las personas jurídicas en el Derecho administrativo, también debe admitirse en el Derecho penal. Pena y sanción administrativa no son cualitativamente comparables, razón por la cual los presump-

Partiendo del aforismo *societas delinquere non potest*, reiteramos que en materia penal se han evidenciado intentos como los de la Ley Orgánica 15/2003<sup>105</sup>, que modificó el artículo 31.2 del Código Penal, que expresaba que, en los casos en que se condena a los administradores por delitos cometidos a través de una persona jurídica, si se impusiere en sentencia una pena de multa al autor del delito, sería responsable del pago de la misma de manera directa y solidaria la persona jurídica en cuyo nombre o por cuya cuenta actuó, intentos que han culminado con la Ley Orgánica 5/2010, que suprime el artículo 31.2 del Código Penal y adiciona el artículo 31 bis, que expresamente admite la capacidad de imputación penal de las sociedades<sup>106</sup>, y deja claro que *la responsabilidad penal de la persona jurídica podrá declararse con independencia de que se pueda o no individualizar la responsabilidad penal de la persona física*<sup>107</sup>.

En ese sentido, compartimos con un cierto sector doctrinal<sup>108</sup> que, al igual que para las personas físicas, debemos distinguir entre personas

---

tos requeridos para constituir una infracción administrativa y un delito son también distintos. Dicho con otras palabras: el Derecho administrativo puede tomar exclusivamente en cuenta a la persona jurídica y la sanciona en lugar de hacerlo a las personas físicas, pero no por considerar a la persona jurídica como sujeto con todas las propiedades necesarias para ser jurídicamente responsable de la infracción de una norma, sino porque relaja fuertemente el principio de culpabilidad a consecuencia del carácter puramente instrumental de su «sanción», de forma que puede prescindir del modo en que el desincentivo llega a las personas físicas a las que quiere desincentivar mientras de algún modo u otro llegue. En cambio, en el Derecho de la pena, el reproche se halla en el centro de sus operaciones, de forma que no puede proceder sin tener ante sí al concreto sujeto que ha co-constituido la norma y es capaz de ver en su actuación una contradicción con ella de la que tiene que responder con el fin de estabilizar la paz jurídica. Por tal motivo, el Derecho penal ni toma ni puede tomar en serio a una persona jurídica. ROBLES PLANAS, R., *op. cit.*, 2011, págs. 5-6.

<sup>105</sup> Señala GUTIÉRREZ ROMERO que la finalidad de la reforma pasa por el *intento de evitar una eventual situación de insolvencia de las personas físicas* que actúan en nombre de otras pueda quedar impune. Aseguramiento del pago de la multa lo denomina MARTÍNEZ LAGO, M. A.: *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2008, pág. 63.

<sup>106</sup> No hay una unidad de criterio sobre las razones del establecimiento de la responsabilidad penal directa a las personas jurídicas. Unos siguen la teoría de la «prevención general o especial» en relación a la pena imponible a las personas jurídicas; otros, se refieren a la teoría de «los vasos comunicantes» de la responsabilidad individual de los dirigentes o administradores de la persona jurídica con la responsabilidad corporativa de ésta, en el propio colectivo social que la conforma, al ser el sujeto final de la actividad y provecho de su funcionamiento, mediante la conexión entre la actuación y la responsabilidad común. No obstante, el Código Penal ha optado por el principio de la denominada «doble responsabilidad directa». De una parte, la responsabilidad del administrador (art. 31) y, de otra, la responsabilidad de la persona jurídica (art. 31 bis). CARDONA TORRES, J., *op. cit.*, 2011, págs. 5-6.

<sup>107</sup> Así se pronuncia el apartado VII de su Exposición de Motivos.

<sup>108</sup> Por todos, GÓMEZ-JARA DÍEZ, C., *op. cit.*, 2014.

jurídicas imputables e inimputables<sup>109</sup>. Siguiendo el tenor del artículo 66 bis) 2 CP, en relación a los arts. 33.7, 31 bis) 5, y 130.2 CP, entendemos<sup>110</sup> que estaremos en presencia de una persona jurídica-instrumento cuando «la actividad legal de la persona jurídica sea menos relevante que su actividad ilegal», de modo que, incluso en el caso de «que la persona jurídica se utilice instrumentalmente para la comisión de ilícitos penales», es penalmente imputable como persona jurídica y debe ostentar el estatus jurídico penal correspondiente, y, a sensu contrario, sólo cuando su carácter instrumental exceda del referido, es decir que lo sean totalmente, sin ninguna otra clase de actividad legal o que lo sea sólo meramente residual y aparente para los propios propósitos delictivos, estaremos ante personas jurídicas puramente simuladas, es decir, no reales, y que por ello no resultan imputables.

Debemos diferenciar, en ese orden de cosas, tres tipos de personas jurídicas. En primer lugar, los que GÓMEZ-JARA<sup>111</sup> denomina ciudadanos corporativos fieles al Derecho y que, en términos del Código Penal patrio, son aquellos donde la actividad legal es mayor que la actividad ilegal. Se trata, en general, de las empresas que operan de conformidad con la legalidad y que se preocupan, en general, de instaurar programas de compliance para desarrollar una cultura de cumplimiento de la legalidad. En segundo lugar, aquellas personas jurídicas que, efectivamente, desarrollan una cierta actividad –es decir: tienen un mínimo de complejidad– pero, precisamente, la mayor parte de dicha actividad es ilegal. En tercer lugar, aquellas *personas jurídicas* que son una *mera pantalla*, sin que tengan otra actividad que la aparentemente legal (de carácter residual) para los propios propósitos delictivos. En el primer y segundo caso serían imputables, entretanto que, en el tercer caso, no lo serían<sup>112</sup>, por no desarrollar actividad alguna ni disponer de una mínima estructura organizativa interna, es decir, no cuentan con la madurez organizativa necesaria para entenderlas penalmente responsables. De suyo, esas personas

<sup>109</sup> La distinción entre personas jurídicas imputables e inimputables comporta importantes consecuencias en relación con los derechos que asisten a unas y a otras, por lo que la decisión que el juzgado adopte a este respecto deberá estar cuidadosamente motivada.

<sup>110</sup> Entendemos que estos artículos –especialmente el art. 130.2 CP– refuerzan la vinculación del criterio de imputabilidad al sustrato organizativo material subyacente. Cuando el mismo existe, el Derecho penal considera que está en presencia de un sujeto penalmente responsable *Ibíd., op. cit.*

<sup>111</sup> *Ibíd., op. cit.*

<sup>112</sup> Debe tenerse en cuenta que a la persona jurídica no imputable no se le podrá imponer la pena de multa prevista en el art. 33.7 CP. Ello puede resultar especialmente relevante puesto que el responsable civil subsidiario no responde por las penas de multa impuestas al autor de delito.

jurídicas no son imputables penalmente, pero debe admitirse que se personen en el procedimiento penal, reconociéndoseles la condición de persona jurídico-civil con derecho a personación, pero no la condición de persona jurídico-penal con los derechos que asisten al imputado. Adoptando un concepto material de imputabilidad en el Derecho penal de las personas jurídicas, aunque aplicado al ámbito procesal, reconociéndosele su condición de persona civil, pero no de imputada penal.

Por lo que respecta a la denominación «pena» en referencia a las consecuencias jurídicas que recaen sobre la propia persona jurídica, cabe entender que el legislador hace un uso impropio del concepto de pena –pues las medidas o sanciones aplicables a personas jurídicas únicamente pueden tener un sentido económico y/o preventivo, ajeno a la idea de reproche por la culpabilidad<sup>113</sup>–. Ese uso impropio estaría respaldado en una analogía parcial con las auténticas penas, que son únicamente las que pueden imponerse a las personas físicas. Dicha analogía parcial vendría de nuevo motivada por elementos formales que comparten con las penas en sentido propio, resultan gravosas y las impone un Juez penal en un procedimiento penal. Desde esta posibilidad cabe calificar al sistema de responsabilidad de las personas jurídicas del art. 31 bis CP como un *sistema de responsabilidad de corte objetivo*<sup>114</sup> –por el peligro– que persigue la finalidad de desincentivar los enriquecimientos injustos imponiendo cargas a las personas jurídicas por los delitos cometidos por personas físicas en su provecho.

El Código Penal exige únicamente en su nuevo art. 31 bis para poder exigir responsabilidad penal a la persona jurídica –salvo a determinadas entidades públicas o representativas que quedan exoneradas<sup>115</sup>–:

<sup>113</sup> MIR PUIG, S.: *Derecho Penal Parte General*, Barcelona, Reppertor, 2011, pág. 128.

<sup>114</sup> Aunque cabe una tercera posibilidad. Se trataría de entender que existe un Derecho penal de las penas para las personas físicas en el que regiría sin fisuras el principio de culpabilidad y otro Derecho penal, también de las penas, para las personas jurídicas en el que no regirían los mismos principios. Desde este punto de vista, cabría hablar con SILVA SÁNCHEZ de una manifestación del fenómeno de las dos velocidades del Derecho penal al que aludió en su *Expansión del Derecho penal*. ROBLES PLANAS, R. (2011), pág. 16; No se debería haber establecido la responsabilidad penal de las personas jurídicas, vulnerando el principio de culpabilidad, sino haber establecido un sistema alternativo de sanciones intermedias, entre el Derecho penal y el Derecho administrativo. DEL ROSAL BLASCO, B.: «Responsabilidad penal de empresas y códigos de buena conducta corporativa», *La Ley*, Madrid, núm. 7670, 2011, pág. 4.

<sup>115</sup> El art. 31 bis CP enumera las personas jurídicas exentas de responsabilidad penal: «Las disposiciones relativas a la responsabilidad penal de las personas jurídi-

1.º Que se haya cometido uno de los delitos previstos en el Código<sup>116</sup> para poder atribuir la misma, pues no en todos se contempla la responsabilidad de la persona jurídica;

2.º Que ese delito se haya cometido en nombre o por cuenta<sup>117</sup>, y además en su provecho, de una persona jurídica<sup>118</sup>;

cas no serán aplicables al Estado, a las Administraciones Públicas territoriales o institucionales, a los organismos reguladores, las agencias y entidades públicas empresariales, a los partidos políticos y sindicatos, a los organismos internacionales de Derecho Público, ni aquellas otras que ejerzan potestad pública de soberanía, administrativa, o cuando se traten de sociedades mercantiles estatales que ejerzan políticas públicas o presten servicios de interés económico general».

<sup>116</sup> Los delitos que permiten la sanción penal de las personas jurídicas no son todos los del Código, sino sólo aquéllos que expresamente prevean la misma. Ello ocurre en el art. 156 bis 3, referido al tráfico de órganos, el art. 177 bis 7, referido a la trata de personas, el art. 189 bis, referido a la prostitución y corrupción de menores, el art. 197.3, relativo al delito de accesos informáticos ilícitos, el art. 251 bis, relativo a la estafa, el art. 261 bis, sobre insolvencias punibles, el art. 264.4, referido a los daños informáticos, el art. 288, relativo a los delitos contra propiedad intelectual, industrial, contra el mercado y los consumidores, incluyendo el nuevo delito de corrupción privada, el art. 302.2, sobre blanqueo de capitales, el art. 310 bis, en relación a los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, el art. 318 bis 4, dedicado a los delitos contra los derechos de los ciudadanos extranjeros, el art. 319.4, relativo a los delitos sobre la ordenación del territorio y el urbanismo, el art. 327, vinculado a los delitos contra los recursos naturales y el medio ambiente, el art. 328.6, sobre delitos relativos a vertederos y residuos, el art. 343.3 relativo a delitos sobre energía nuclear, el art. 348.3, sobre delitos de riesgo provocados por explosivos, el artículo 369 bis sobre delitos contra la salud pública, el 399 bis 1, pfs. 2 y 3, relativo a falsificaciones de tarjetas de crédito y débito y de cheques de viaje, el art. 427.2 relativo al cohecho y el art. 445.2, relativo al delito de corrupción en las transacciones comerciales internacionales, el art. 430, referido al tráfico de influencias, y el art. 576 bis 3, dedicado a sancionar la financiación del terrorismo. Como se ve, muchos relacionados con la delincuencia organizada pero muchos otros, también, de posible comisión en el ejercicio de una actividad empresarial lícita, cuando directivos o empleados no se ajusten a Protocolos de actuación empresarial que traten de evitar actuaciones delictivas; La ley no pretende la punición de toda actividad hipotéticamente comisible por persona jurídica, sino, antes bien, exclusivamente, las de aquellos delitos que expresamente prevé y pena como tales en la parte general del Código Penal. Conforme a este diseño *numerus clausus*, la Persona Jurídica sólo puede delinquir en los siguientes supuestos –todos dolosos excepto el blanqueo de capitales, delito ecológico y financiación terrorismo–... Importantes lobbies sociales y empresariales han influido en la opción política que supone que el legislador haya elegido ciertos delitos y excluido otros. VELASCO NÚÑEZ, E., *op. cit.*, 2012.

<sup>117</sup> Por otra parte, si el gerente de una sociedad, por supuesto contra la voluntad de todos los miembros de su Consejo de Administración, de su Comité de dirección y de cuantas personas tienen capacidad para obligar legalmente a la misma, que pueden ser varias o sin su voluntad, por desconocimiento de los hechos, comete un delito urbanístico, por ejemplo, por más que éste pueda, en teoría, beneficiar a la empresa, no parece que tenga mucho sentido exigir responsabilidad penal a la persona jurídica.

<sup>118</sup> En los supuestos de delito fiscal en el que el imputado es un administrador de persona jurídica podría ser adecuado exigir una actividad probatoria equivalente a la

3.º Que se haya cometido por su administrador de hecho o de derecho o por su representante legal<sup>119</sup> (culpa in eligendo);

4.º O por cualquier otro empleado<sup>120</sup> (culpa in vigilando) sometido a «la autoridad» de los anteriores (esto es, en relación de dependencia jerárquica con ellos), siempre que en este caso se haya actuado en el ejercicio de las actividades sociales de la persona jurídica y no se haya ejercido sobre aquél el debido control.

Como la reprobabilidad, sea del administrador o del empleado, ha de hacerse en cualquier caso «en provecho de la sociedad», *se excluye la responsabilidad de la persona jurídica cuando la actuación delictiva*

requerida cuando se le considera responsable subsidiario. En tal caso, la instrucción penal debiera realizarse no sólo con base en pruebas relacionadas directamente con la persona jurídica, sino también con aquellas que demostrasen un comportamiento específico y propio del administrador. FERNÁNDEZ AMOR, J. A., *op. cit.*, 2006.

<sup>119</sup> En el primer supuesto, no habrá dificultad para identificar a los administradores de Derecho, pero el concepto de administrador de hecho es más amplio y difícil de probar, pues en él caben no solo los que tengan títulos defectuosos, caducados o no inscritos, sino también quienes ejerzan el poder fáctico en la persona jurídica, que tampoco podrá predicarse del apoderado concreto. Tanto unos como otros deben delinquir en el marco de la actividad social y actuando en provecho de la persona jurídica, concepto indeterminado, que puede aludir a un beneficio económico directo o indirecto (ahorro), o incluso no existir, como bien señala DOMÍNGUEZ PUNTAS en caso de insolvencia punible o en el delito fiscal con desvío de dinero a otra persona jurídica. Este mismo autor dice, con acierto, que la Ley no resuelve el problema de la administración de una persona jurídica por otra (en Alemania no está permitido en sociedades anónimas), o cuando la persona jurídica que administra a otra esté sita en el extranjero (paraíso fiscal), en países donde no se admita tal administración o no se regule la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Si el administrador de una persona jurídica es único se simplificará el problema de la responsabilidad penal de la persona jurídica pero si son varios (consejo de administración de una sociedad anónima por ejemplo), la cuestión se complica, máxime cuando la doctrina mayoritaria rechaza el llamado delito colegial, elaborado por RENDE y un sector de la doctrina italiana, que propugna la responsabilidad penal de todos los que adoptan un acuerdo delictivo, incluso de los que voten en contra y no lo impugnen (GRISPINI). Según la mayoría de la doctrina, habrá que diferenciar la responsabilidad penal de cada uno, según el significado de su voto y no por el aspecto meramente formal, teniendo en cuenta el conocimiento o no de la ilicitud del acuerdo. En este punto, que aunque se refiere a la sociedades anónimas podemos extenderlo a las restantes personas jurídicas administradas por varias personas físicas, se debe distinguir, como hace SUÁREZ GONZÁLEZ, cuándo se responde por participar en la toma de un órgano colectivo, cómo se responde una vez adoptado un acuerdo y cómo se determina la responsabilidad individual de cada uno de los partícipes. Los supuestos serán muy variados, pero, adoptado el acuerdo, se debe responder como autor si el tipo consiste en su mera adopción, o como acto preparatorio en otro caso, determinándose la responsabilidad penal individual de los partícipes por el principio de confianza, como hace el Tribunal Supremo en el tráfico rodado. CARRETERO SÁNCHEZ, A., *op. cit.*, 2012.

<sup>120</sup> Parece aplicarse a los empleados de las mismas, pero también a los dependientes mercantiles e incluso autónomos que dependan en realidad de los administradores. *Ibid.*, *op. cit.*

*no le reporta beneficio* (y por tanto es injusta una sanción confiscatoria por ese abuso que es el delito).

El beneficio, aunque mayoritariamente será de carácter económico, no debe equipararse exclusivamente con el mero lucro. Puede ser un enriquecimiento, una utilidad o ventaja, pero también un ahorro para la persona jurídica. En ocasiones también lo será el mero favorecimiento (v. gr.: la proyección social, la cuota obtenida o dejada de obtener con el delito en el mercado, etc.). *Bastará con que se persiga potencialmente, aunque no se consiga –debiéndose apreciar el provecho abstracto y no el concreto–, siempre que quede claro que está orientado a beneficiar a la persona jurídica, y ello, aunque simultáneamente se persiga obtener también un provecho personal.*

A diferencia de lo que ocurre cuando la actuación societaria se realice a través de los administradores –en que parece que el art. 31 bis CP encuentra responsable a la persona jurídica siempre que le haya reportado algún tipo de provecho<sup>121</sup>–, cuando las extralimitaciones del empleado se hagan a título personal, fuera del ámbito de las competencias, digamos «normales» o «propias» de la empresa, se deben excluir responsabilidades corporativas –respondiendo el empleado exclusivamente como persona física–, al igual que cuando no reporta su acción ningún tipo de provecho, o no lo determinen así las concretas circunstancias del caso –art. 31 bis 1 CP in fine–.

En consecuencia, la actuación del empleado descontrolado que actúa dentro de la actividad normal de la empresa, pero vulnerando la ley, afecta a la responsabilidad de la persona jurídica. Criterios estrictos de culpabilidad hacen que la ley no pretenda convertir a los administradores en «empresarios-policía» o «paranoico-empresarios» que, a toda costa tengan que prever, prevenir y evitar cualquier tipo de desviación delictiva de sus empleados ocurrida en el seno de la empresa, sino sólo aquellas actuaciones delictivas que se hagan con ocasión de la actividad propia y normal de la empresa. *Entender lo contrario*<sup>122</sup> –incluyendo también el uso anormal de la sociedad– supera la exigencia legal del «debido control», mutándolo simplemente en

<sup>121</sup> Más dudas presentan las empresas usadas ocasionalmente como cobertura o tapadera temporal, las empresas que eventualmente intervienen en un delito de tercero o las ajenas usadas para delinquir, de las que se deberá analizar su grado de implicación y conocimiento de la intención delictiva coyuntural, para ver si deberían haber establecido o no era realista prever los mecanismos de control que hubieran evitado su uso temporalmente delictivo, determinándose en ese caso la concurrencia o no de su posible dolo eventual con arreglo a teorías como la de la «ignorancia deliberada» (unwillful blindness). VELASCO NÚÑEZ, E., *op. cit.*, 2012.

<sup>122</sup> *Ibid.*, *op. cit.*

«indebido», *convirtiendo la persona jurídica en una «empresa-policía», contraviniendo la voluntad del legislador.*

Sin embargo, *no distingue la ley el modo o la disidencia en la toma de decisiones de los administradores societarios, fijando la responsabilidad y afectando la sanción también para los disidentes con el acuerdo social, de manera que las minorías internas también responden y se ven penadas en contra de su criterio*<sup>123</sup>.

Las claves de la exculpación residirán, en consecuencia, en lo que la jurisprudencia acabe por entender por la expresión «en provecho de», que lejos de ser pacífica, al no ceñirse exclusivamente al beneficio económico, dará lugar a supuestos corrientes en que será discutible, debiendo excluirse del ámbito de tal discusión los supuestos en que los hechos delictivos sean cometidos por el empleado en contra de los intereses de la empresa o en beneficio exclusivo de un integrante de la empresa (salvo que fueran por no tener sobre él el debido control) y también aquellos en que el empleado actúe fuera del ámbito normal y propio de la actividad de la empresa.

*La persona jurídica responde penalmente aunque no se individualice la persona física culpable*<sup>124</sup> o no se inicie procedimiento criminal contra ella. Tampoco le afectan a la persona jurídica las agravantes de las personas físicas ni su muerte o huida para determinar su responsabilidad penal.

Admitimos, con ECHARRI CASI<sup>125</sup>, que en los casos de no identificación del autor, no quedará excluida la responsabilidad penal de la persona jurídica ( art. 31.2 CP) siempre y cuando se constate la comisión de un delito por parte de quien ostente los cargos o funciones aludidas en el apartado anterior (representantes legales, administradores de hecho o de derecho), previsión similar a la contenida en el

---

<sup>123</sup> *Ibíd., op. cit.*

<sup>124</sup> Se omite establecer una norma que sancione, independientemente de la responsabilidad de la persona jurídica, la infracción de los deberes de vigilancia de los administradores, como un supuesto de responsabilidad individual de éstos, según el modelo de la Ley de Infracciones de Orden (OWiG) alemana (§ 130) y del Corpus Iuris para la Protección de los Intereses Financieros de la UE [art. 13 (versión 1997), art. 12 (versión 2000)]. Las infracciones individuales de los deberes de vigilancia de los administradores no deberían, en principio, dar lugar, sin más, a la responsabilidad penal de las personas jurídicas...El Proyecto (hoy LO 5/2010) omite también considerar que la responsabilidad penal de las personas jurídicas está íntimamente vinculada a la prevención de la corrupción y que, dada la transnacionalidad de este fenómeno, se requiere adoptar normas específicas sobre la competencia para los hechos cometidos por administradores o representantes en el extranjero. BACIGALUPO ZAPATER, E., *op. cit.*, 2010.

<sup>125</sup> ECHARRI CASI, F. J., *op. cit.*, 2011.

art. 5 del Decreto Legislativo italiano núm. 231 del 2001, fijando con ello un estatuto de responsabilidad penal de los entes jurídicos de carácter independiente. Del mismo modo que la responsabilidad penal de las personas jurídicas no excluye la de las personas físicas, la de estas últimas tampoco excluye la responsabilidad penal de aquéllas, es decir, puede existir responsabilidad penal de las personas jurídicas sin responsabilidad penal declarada de la persona física, por lo que no sólo esta colectivización de la responsabilidad penal implica la remoción de arraigados principios garantistas que fundamentan la responsabilidad penal de la persona física, vulnerando con ello, en opinión de RODRÍGUEZ MOURULLO<sup>126</sup>, los arts. 10 (definición de delito) y 5 CP, en cuanto que recoge el dolo y la imprudencia como formas de la culpabilidad, ya que las personas jurídicas carecen tanto de la capacidad de acción, como de la capacidad de culpabilidad, que requieren los arts. 10 y 5 CP (STS de 23 de julio de 2009); exigiendo además, la búsqueda de nuevas formulas de imputación en el seno del proceso penal.

Trasladando la cuestión al tema de la imputación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, debemos efectuar una primera aproximación al Código Penal ( art. 31 bis.5), donde se recoge una delimitación subjetiva en este ámbito, excluyendo, «al Estado, las Administraciones Públicas territoriales, e institucionales, a los Organismos Reguladores, las Agencias y Entidades Públicas Empresariales, a los partidos políticos y sindicatos, a las organizaciones internacionales de derecho público, aquellas otras que ejerzan potestades públicas de soberanía, administrativas o cuando se trate de Sociedades mercantiles Estatales que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general». La exclusión del Estado parece lógica, al igual que las de las Administraciones Públicas e Institucionales, que por otro lado forman parte del organigrama estatal, pero no así la de los partidos políticos y sindicatos. Sin embargo, el legislador incluye en el epígrafe reseñado, una serie de instituciones de diversa naturaleza jurídica, y cuya excepción resulta discutible en algunos casos, como el de las sociedades mercantiles públicas que actúan en el ámbito económico. *Nada se dice tampoco, de las personas de derecho público que revistan una forma distinta a la de Entidades Públicas Empresariales, Sociedades mercantiles Estatales que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general, como por ejemplo puede suceder con las fundaciones o sociedades estatales no*

<sup>126</sup> RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: «La responsabilidad penal de las personas jurídicas y los principios básicos del sistema», *Revista Abogados*, Consejo General de la Abogacía Española, septiembre de 2010.

*mercantiles, excluidas sin excepción por las normas comunitarias, y las organizaciones internacionales públicas.* En consecuencia, deben considerarse destinatarios de las normas penales, a las personas jurídicas de derecho privado y de derecho mercantil, así como las personas jurídicas de derecho público siempre que no actúen en el ejercicio de sus actividades públicas, es decir, las entidades públicas empresariales a las que se refieren los arts. 53 y ss. LOFAGE<sup>127</sup>.

No obstante, llamamos la atención, con algún sector doctrinal<sup>128</sup>, acerca de la necesidad de imponer sanciones a personas jurídicas de Derecho público, que se encargan de prestar servicios a la comunidad (Daseinsvorsorge), así como todas aquellas personas jurídicas de Derecho público que realicen actividades que de hecho sean idénticas a las de cualquier otra persona de Derecho privado, como son las Entidades públicas empresariales.

Del mismo modo que para la acción, también la persona jurídica tiene difícil encaje en las teorías vigentes sobre la culpabilidad<sup>129</sup>. Dado que sin voluntad no hay culpabilidad, la acción realizada en nombre de la persona jurídica, en principio, tampoco puede ser susceptible de reproche social, ni realmente le puede ser imputable, pues se trata de un mero patrimonio para un fin mercantil. Para encajar consideraciones culpabilísticas debemos acudir a buscar qué es lo que se pretende reprochar cuando se dice que la persona jurídica sí que puede realizar acciones culpables, pues conforme a nuestro sistema ( art. 5 CP) no hay pena sin dolo ni culpa.

Habrá que concretar qué significa «en nombre o por cuenta de», lo que no puede significar otra cosa que una actuación que asuma las directrices de comportamiento de la persona jurídica, que no se oponga a sus Normas de conducta o Protocolos de cumplimiento<sup>130</sup>, inter-

<sup>127</sup> ECHARRI CASI, F. J., *op. cit.*, 2011.

<sup>128</sup> BACIGALUPO SAGESSE, S., *op. cit.*, 1998, págs. 373-375.

<sup>129</sup> La responsabilidad de la PJ debe por tanto quedar vinculada a una actuación que podamos caracterizar como «hecho propio», y sobre la base del mismo surgirá el reproche culpabilístico que exige la ley: la aparición de un contexto (o su ausencia, en caso omisivo) propicio para que las PF cometan alguno de los delitos que el legislador ha decidido castigar, que le lleva a confiscar el ilícito beneficio derivado de ese actuar para prevenir y desalentar la comisión de infracciones delictivas en la PJ, evitando ambientes permisivos y actitudes contrarias a la ley. VELASCO NÚÑEZ, E., *op. cit.*, 2012.

<sup>130</sup> Resulta evidente que, para la prevención de la eventual responsabilidad de las personas jurídicas, deberá acudir a los correspondientes sistemas de control interno y supervisión, debiendo éstos ser considerados como un elemento de la estructura organizativa de la persona jurídica, referido a todos los hechos de los representantes, o de quienes actúen por cuenta de ella, por los que la persona jurídica puede ser responsabilizada. En definitiva, se trata de exigir a las empresas contar con una función

pretando «en nombre o por cuenta de» en el sentido de «plasmando la voluntad de», de modo tal que pueda entenderse que aunque estemos hablando de responsabilidades diversas, la de la persona jurídica sólo tendrá sentido si la persona física actúa como prolongación de la anterior, como brazo ejecutor de las decisiones de la propia persona jurídica, tanto cuando actúa (párrafo 1 del apartado 1) como cuando debiendo hacerlo no lo hace (párrafo. 2 del apartado 1).

¿Qué ocurrirá, por ejemplo, en relación a este segundo párrafo del apartado 1 del artículo 31 bis en los casos en que, dentro de un Manual de Procedimiento empresarial<sup>131</sup> correctamente elaborado, con

de permanente vigilancia de las exigencias legales, con la finalidad de establecer un alto grado de transparencia en la gestión y proteger no sólo intereses de la empresa, sino también de terceros ajenos a ella, pero de alguna forma relacionados. Ello constituye en opinión de BACIGALUPO, E., un punto central de la aplicación del modelo de culpabilidad de la organización, y no le falta razón, lo que sucede que nuestro legislador no ha sabido, o no ha querido incorporar de una manera clara y precisa el modelo de culpabilidad de la organización, cuyo presupuesto no es otro, sino la acreditación del déficit organizativo que haya posibilitado la comisión del delito de los órganos, equivalente a la culpabilidad de las personas individuales como tal. En la misma línea, advierte MARINUCCI de la exigencia concretada en los ordenamientos jurídicos, de dotarse de «modelos organizativos» (Effective Compliance Programs) con función preventiva de la comisión de delitos y de control de la eficiencia de los aparatos organizativos, pues la responsabilidad directa de las empresas se vuelve necesaria también a partir de la consideración de la «dificultad de identificar», debido a la complejidad de las estructuras generales, a los individuos que deberían ser considerados responsables de las consecuencias nocivas de las actividades empresariales. Se trataría, como dice MORÓN LERMA, 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. ECHARRI CASI, F. J., *op. cit.*, 2012.

<sup>131</sup> Normas para la prevención de hechos ilícitos de esta naturaleza, es decir, a cargo de las personas jurídicas, no son desconocidas en nuestro ordenamiento jurídico. Se encuentran ya, por ejemplo, en la L 19/1993 de medidas de prevención del blanqueo de capitales y en el art. 84 ter L 24/1988 del Mercado de Valores y en el proyecto de directiva comunitaria de 10.7.2007 (Solvency II), mediante la que se extiende al ámbito de los seguros normas ya existentes respecto de bancos y otras entidades financieras. Allí se prevé exigir a las empresas contar con una función de permanente vigilancia de las exigencias legales. También el Código Unificado de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas (CNMV) expresa la misma idea al recomendar que «la supervisión del cumplimiento de los códigos internos de conducta y de las reglas de gobierno corporativo se atribuya al Comité de Auditoría, a la Comisión de nombramientos, o, si existieran de forma separada, a las Comisiones de cumplimiento o de gobierno corporativo» (R 45). De hecho no pocas empresas han adoptado normas similares a través de códigos éticos, de conducta o de integridad que definen programas de cumplimiento legal (compliance-programme)... En el derecho europeo sobresale en este sentido la ley italiana núm. 231 ya mencionada, cuyo art. 6 establece los criterios de organización del ente y que la persona jurídica no responderá por los delitos cometidos por sus administradores, directivos o representantes y sus su-

concretas labores de control, se comete un delito por ejemplo, por imprudencia imputable únicamente al actor individual con el que nada tiene que ver el debido control de quienes tienen facultad para obligar a la empresa? No debiera ser posible la sanción a la entidad<sup>132</sup>.

Más aún, ¿qué ocurrirá en los casos en que sí ha habido falta de control, pero por una actuación puramente individual, de descuido, ajena a lo que debiera haber sido, tal y como se ha establecido dentro de la propia empresa, su correcto ejercicio? ¿Responderá la persona jurídica y no el controlador, el delegante, el directivo, etc., imprudente? Tampoco esto parece lógico.

Y en relación a cualquiera de los dos párrafos del apartado 1 del artículo 31 bis, ¿qué ocurrirá si la delegación del Consejo de Adminis-

---

bordinados, en su beneficio o por su cuenta, si se comprueba una adecuada organización preventiva, es decir, si la persona jurídica adoptó «modelos de organización y de gestión idóneos para prevenir delitos de la especie de los cometidos» [art. 6.1 a)], si ha confiado la vigilancia del funcionamiento y la observancia del modelo «a un organismo del ente dotado de poderes autónomos de iniciativa y de control» [art. 6.1 b)], y si «las personas han cometido el delito eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y gestión». Estos modelos deben prever, «en relación a la naturaleza y a la dimensión de la organización así como a la actividad desarrollada, medidas idóneas para garantizar el desarrollo de la actividad en el respeto a la Ley y para descubrir y eliminar oportunamente situaciones de riesgo» (art. 7.3)... Similar a la ley italiana es la ley chilena núm. 20393, que también condiciona la responsabilidad al cumplimiento de los deberes de dirección y supervisión y a que «la persona jurídica hubiere adoptado e implementado modelos de organización, administración y supervisión para prevenir delitos como el cometido»... En este sentido la Ley prevé la designación de un encargado de prevención (compliance-officer), al que dota de autonomía respecto de la administración de la persona jurídica, de sus dueños, de sus socios, de sus accionistas o de sus controladores (art. 4.1); y la posibilidad de las personas jurídicas de obtener una «certificación de la adopción e implementación de su modelo de prevención de los delitos y su supervisión a fin de detectar y corregir sus faltas, así como actualizarlo de acuerdo con el cambio de circunstancias de la respectiva entidad» [art. 4.4 a)]. Estos certificados «podrán ser expedidos por empresas de auditoría externa, sociedades clasificadoras de riesgos u otras entidades registradas ante la Superintendencia de Valores y Seguros», de acuerdo con una reglamentación que se dictará [art.4.4 b)]... La situación española no es diferente de la alemana (§ 17 OWiG), dado que tampoco existe una norma que regule los programas y protocolos de prevención ni los efectos del cumplimiento de los mismos sobre la responsabilidad de las personas jurídicas... Al no estar establecidos en la Ley los rasgos básicos del modelo de organización preventivo, es necesario indagar cuáles deben ser las características mínimas de un sistema de control interno de cumplimiento.

Este sistema debería estar localizado entre las competencias de las comisiones de cumplimiento y de control interno a las que se refieren las recomendaciones 44 y 45 del Código Unificado de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas. La organización del sistema preventivo suele tener un responsable (compliance-officer) dentro de un departamento especializado. BACIGALUPO ZAPATER, E., *op. cit.*, 2010.

<sup>132</sup> DE LA MATA BARRANCO, N. J.: «La responsabilidad penal de las Sociedades mercantiles», *Boletín Quantor Contable*, número 87, el 1 de diciembre de 2010.

tración, de las Comisiones delegadas o del Comité Director están bien realizadas y simplemente hay una mala gestión individual? ¿Responderá la persona jurídica por hechos ajenos a su normal funcionamiento porque le pueden beneficiar, aunque ella haya sido expresamente contraria a los mismos? Conforme a los principios que rigen la interpretación del Código Penal, no.

Y habrá que concretar además qué significa «en provecho» de la persona jurídica. ¿Es en su provecho la comisión de un delito, con la que, de nuevo, pueden no estar de acuerdo el Consejo de Administración, determinados Consejeros<sup>133</sup> o concretos miembros del Comité de Dirección, que teóricamente aporta una cantidad de dinero pero que a la larga por la multa o cierres que va a conllevar va a ser perjudicial, por más que quien comete el delito tenga capacidad de obligar a la persona jurídica? No sería lógico este entendimiento.

Las respuestas que se han propuesto vienen dadas directamente por la atención a los principios que rigen el Derecho penal en su conjunto y a la exigencia, también para aceptar la responsabilidad penal de la persona jurídica, de una actuación u omisión dolosa o imprudente. Cuestión distinta será cómo podamos confirmar la presencia de esta exigencia. Pero la dificultad de ello no podrá permitir afirmar que estamos ante una responsabilidad objetiva. En absoluto. Así, según el artículo 12 CP, también aplicable a las personas jurídicas, exige disposición expresa para poder sancionar acciones u omisiones imprudentes, cuando en el precepto correspondiente que contemple en cada delito la responsabilidad específica de la persona jurídica no se haga mención a esta posibilidad (y no se hace en ninguno), la sanción de la imprudencia estará vedada, de modo tal que ha de entenderse que *sólo cabe aceptar la sanción de la persona jurídica cuando ésta haya actuado dolosamente*. ¿Cómo podrá acreditarse ese dolo? Al igual que se prevé expresamente una causa de atenuación para cuan-

<sup>133</sup> El reformado en 2007 art. 42 LSA introduce una presunción de dominio intersocietario cuando una sociedad respecto a otra u otras posea la mayoría de los derechos de voto, tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración; pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de derechos de voto; haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deben formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Supuesto, sin embargo, que no impide, a su vez, consolidaciones alternativas en las que una sociedad dominada en un grupo de empresas pueda ser considerada dominante dentro de la actividad en el tráfico de otro grupo empresarial. HERNÁNDEZ GARCÍA, J., *op. cit.*, 2010.

do, cometido ya el delito, se adopten por la empresa medidas eficaces para prevenir en el futuro nuevos delitos cometidos con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica (art. 31 bis 4 d), es obligado aceptar que, cuando éstas ya existen y simplemente no han tenido éxito puntual en el caso concreto por la elusión de las mismas por parte del concreto autor del delito, la exención de responsabilidad por ausencia de tipicidad es obligada. Interesa, al menos, insistir en que, la letra d) del art. 31 bis 4 acepta una atenuación de responsabilidad en caso de que se hayan 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». Debe entenderse entonces que, *si estas medidas ya están debidamente adoptadas antes del hecho ilícito, servirán para excluir totalmente la responsabilidad penal porque garantizarán la ausencia de dolo o culpa de la empresa.*

Resulta importante, también para FALCÓN<sup>134</sup>, la STC, Sala 2.<sup>a</sup>, de 4 de octubre de 2010, sentencia que, pese a las críticas y al voto particular (no muy coherente, como acaba de verse), supone un recordatorio de la necesidad de respetar las formas jurídicas y la personalidad jurídica independiente de las sociedades, aunque sean meramente instrumentales (todas lo son en mayor o menor medida), y aunque no realicen una actividad económica; si bien *hubiera sido deseable una condena explícita del levantamiento del velo* (o la simulación «en las intenciones») como base para sancionar. En todo caso, al menos se deja claro que, para imputar un delito o una infracción administrativa o tributaria (pues los arts. 24.1 y 25.1 de la Constitución proyectan igualmente sus efectos sobre el ámbito administrativo –o tributario– de carácter sancionador), hay que identificar correctamente al sujeto de la defraudación respetando la personalidad jurídica independiente de la sociedad, aunque los socios sean comunes.

<sup>134</sup> Las sentencias revisadas en amparo justifican la condena penal con arreglo a una «argumentación que resulta ilógica al no existir el necesario nexo de coherencia entre la decisión adoptada y el contenido del régimen jurídico que integra el tipo penal [aplicado]». De modo que «la selección e interpretación de la norma adecuada al caso no sólo supone una aplicación patentemente errónea y manifiestamente irrazonable de la legalidad subyacente que, por no considerarse fundada en Derecho, vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), sino que conducen directamente a una subsunción de la conducta enjuiciada en el tipo penal aplicado totalmente irrazonable, con vulneración del derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE), ambos en conexión con el derecho a la libertad (art. 17.1 CE)». FALCÓN Y TELLA, R.: «La STC 57/2010, de 4 de octubre (caso «El Pocero»): la necesidad de respetar la personalidad independiente de cada sociedad y la determinación del IVA defraudado a efectos sancionadores», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 4, 2011 (BIB 2011/207).

Advertimos, con el profesor MORALES PRATS<sup>135</sup>, que la emancipada responsabilidad penal de las personas jurídicas que acoge la reforma del 2010 del Código Penal, bien pudiera provocar un cierto escapismo en la actividad instructora de la investigación criminal sobre las personas físicas, por cuanto sería posible alcanzar la fase de plenario o juicio oral solamente con la acusación dirigida contra las sociedades mercantiles. En otros términos, la *referida emancipación de responsabilidad puede llegar a constituir*, por sarcástico que parezca, *una vía de escape a la responsabilidad penal de las personas físicas*. Es obvia, la dificultad de hallar al responsable de un hecho delictivo cuando éste forma parte integrante de una persona jurídica, ya que, como señala GARCÍA ARÁN<sup>136</sup>, «estructuralmente, la empresa se basa en una división de la organización del trabajo y una distribución jerárquica de sus órganos que provoca una considerable «atomización» de la toma de decisiones, de modo que cada uno de los intervinientes pueden ser totalmente ajenos a las aportaciones de los restantes».

Hoy por hoy nuestro sistema penal está concebido únicamente para la responsabilidad de la persona física, lo que se desprende de la propia legalidad en vigor y de la doctrina emanada del Tribunal Constitucional que la interpreta. Así, es preciso recordar que el dolo y la imprudencia son elementos integrantes de la definición de delito recogida en el artículo 10 CP, del principio de responsabilidad subjetiva del artículo 5 CP, y de los principios de culpabilidad y de personalidad de la pena reiteradamente declarados por el Tribunal Constitucional<sup>137</sup>. La reforma del Código Penal parece ignorar<sup>138</sup> el concepto de delito, orillando los anteriores principios citados necesariamente vinculados a la capacidad de acción y a la capacidad de culpabilidad de una persona física, no de una persona jurídica<sup>139</sup>. Por consiguiente, la responsabilidad penal de la persona jurídica que *la Ley 5/2010 incorpora en el CP es una responsabilidad penal sin delito*, siendo la pena que se impone a la persona jurídica una pena sin dolo o imprudencia, vulnerándose a todas luces la garantía reconocida en el meritado artículo 5 CP.

<sup>135</sup> MORALES PRATS, F.: «La responsabilidad penal de las personas jurídicas», en la obra colectiva *Reforma Penal de 2010: Análisis y Comentarios* (Dir.: Gonzalo QUINTERO OLIVARES), Cizur Menor, Navarra, Aranzadi, Thomson Reuters, 2010.

<sup>136</sup> GARCÍA ARÁN, M.: «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas», en la obra colectiva *El nuevo Código Penal: presupuestos y fundamentos*, libro homenaje al profesor Doctor Don Angel Torío López, Granada, Ed. Comares, 1999, pág. 325.

<sup>137</sup> MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M., *op. cit.*, 2010.

<sup>138</sup> RODRÍGUEZ MOURULLO, G., *op. cit.*, 2010, págs. 38-40.

<sup>139</sup> Los Tribunales de justicia han reiterado que las personas jurídicas carecen de ambas capacidades. Así, el Tribunal Supremo en sentencia de 23 de julio de 2009.

Por ello, el modelo de atribución de responsabilidad criminal introducido por la reforma del CP de 2010, siguiendo a MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI<sup>140</sup>, *quebranta a todas luces el principio de personalidad de las penas, en tanto que se imputa a la persona jurídica una responsabilidad por un hecho ajeno, por una acción u omisión de otro*. Hasta la vigencia de la reforma del CP, que ahora se examina, en los delitos contra la Hacienda Pública, de los que se beneficiaban las personas jurídicas –verbigracia el impago del Impuesto sobre Sociedades o del IVA–, había que tener presente lo dispuesto por el artículo 31.2 CP, según el cual el autor persona física respondía con la pena de privación de libertad, amén de responder solidariamente con la sociedad, de la multa que recayera. Pues bien, la Ley Orgánica 5/2010 ha suprimido el citado apartado 2 del artículo 31 CP, sustituyéndolo por el creado ex novo artículo 31 bis. La Exposición de Motivos de la Ley 5/2010 explica la eliminación del apartado. 2 del artículo 31 CP: «[...]se deja claro que la responsabilidad penal de la persona jurídica podrá declararse con independencia de que se pueda o no individualizar la responsabilidad penal de la persona física. En consecuencia, se suprime el actual apartado 2 del artículo 31». Según el apartado 1 del nuevo precepto, las personas jurídicas pueden ser declaradas 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 o por las personas que, dependientes de aquellos, han podido cometer el delito por no ejercer sobre ellos el debido control. En consecuencia, resulta evidente que para el legislador de la reforma que se analiza, *la responsabilidad penal de las personas jurídicas no es una responsabilidad directa de éstas, sino una responsabilidad transferida de las personas físicas*. Ello implica que la imputación normativa del comportamiento individual como propio del grupo (que constituye justamente la esencia de la reforma introducida) quede constreñida finalmente a una simple y descarada imputación objetiva de la responsabilidad penal. Ello no satisface de ningún modo la exigencia legal de concurrencia de culpabilidad, ni fundamenta la imposición de una pena a la persona jurídica, máxime cuando la responsabilidad objetiva está desterrada y proscrita en nuestro ordenamiento penal y sancionatorio desde la célebre STC 76/1990, de 26 de abril.

Es cierto que, el proceso penal no puede conformarse con imputar la actividad a la persona jurídica, sino que ha de averiguar qué personas físicas concretas han llevado a cabo la actividad delictiva, y que la responsabilidad de aquélla no debe ser una vía de escape para éstas,

<sup>140</sup> MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M., *op. cit.*, 2010.

pero no lo es menos que, el legislador no excluye la responsabilidad de los entes colectivos en los supuestos en los que la persona física responsable no haya sido individualizada o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra aquélla, y no ya como un mero responsable del pago (responsable civil), sino como un auténtico sujeto del delito (imputado), sin que tengan cabida aquí, previsiones de dudosa legalidad<sup>141</sup>, como la contenida en el art. 764.3 in fine LECrim., respecto de las entidades responsables del seguro obligatorio, a las que se impide ser parte del proceso, en tal concepto.

Por último, en cuanto a las penas aplicables, se da el calificativo de graves a todas las penas de las personas jurídicas, de modo que la prescripción de su delito son 5 años (art. 131.1CP), y la de su pena 10 años (art. 133.1 CP)<sup>142</sup>.

---

<sup>141</sup> ECHARRI CASI, F. J., *op. cit.*, 2011.

<sup>142</sup> VELASCO NÚÑEZ, E., *op. cit.*, 2012.