

DE LA NECESIDAD DE LA PUNICIÓN DE LA PERSONA JURÍDICA EN EL DELITO FISCAL. UNA REFLEXIÓN A CONTRACORRIENTE

(Comunicación)

Tomás Herranz Saurí

Fiscal Decano de la Sección de Delitos Económicos de la Fiscalía Provincial de Madrid

La Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, ha introducido por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico la responsabilidad penal de la persona jurídica y el legislador español ha seleccionado el delito fiscal (artículo 310 bis) entre aquellos en que tal responsabilidad es exigible a la persona jurídica. Con independencia de lo mucho dicho y escrito acerca de si es correcto o no traer a la persona jurídica como protagonista al proceso penal y si realmente los instrumentos internacionales susceptibles de generar obligaciones para el estado español imponían tal presencia en dicho ámbito, cuestiones que no son objeto de esta reflexión, lo cierto es que la inclusión de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social entre los supuestos de responsabilidad penal de la persona jurídica no ha merecido hasta ahora, por lo menos en lo que conozco, crítica alguna; es más, el delito fiscal suele aparecer entre quienes hablan de la reforma del Código Penal como uno de los supuestos principales, junto con el blanqueo de capitales, en los que más justificación se encuentra para castigar a las personas jurídicas con una pena. De hecho, en el preceptivo informe del Consejo Fiscal al Anteproyecto de Ley Orgánica se decía que se entendía adecuado el sistema de incriminación específica y no se realizaba objeción alguna al catálogo de delitos incluidos. Las críticas al elenco de delitos susceptibles de ser cometidos por las personas jurídicas y en los que es exigible la responsabilidad penal de estas suelen centrarse, así lo hace, por ejemplo, el citado informe del Consejo Fiscalⁱ, en la inexplicable ausencia de algunos tipos penales como los delitos contra los derechos de los trabajadores (Título XV del Libro II del Código Penal); y, por ejemplo, el catedrático José Miguel Zugaldía Espinarⁱⁱ entiende que, además del anterior, deberían haberse incluido entre aquellos susceptibles de generar la responsabilidad penal de las personas jurídicas los delitos de manipulación genética, alteración de precios en concursos y subastas públicas, resistencia a entidades u organismos inspectores, el delito de asociación ilícita y los delitos de corrupción entre particulares.

Sin embargo, no me parece clara cuál sea la razón por la que el legislador ha decidido incluir los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social (Título XIV del Libro II del Código Penal) entre los merecedores de sanción penal para la persona jurídica. En el apartado VII del preámbulo de la LO 5/2010 a este respecto se

dice: “Se regula de manera pormenorizada la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Son numerosos los instrumentos jurídicos internacionales que demandan una respuesta penal clara para las personas jurídicas, sobre todo en aquellas figuras delictivas donde la posible intervención de las mismas se hace más evidente (corrupción en el sector privado, en las transacciones comerciales internacionales, pornografía y prostitución infantil, trata de seres humanos, blanqueo de capitales, inmigración ilegal, ataques a sistemas informáticos...)”. De donde parece obtenerse que sea más el cumplimiento de obligaciones internacionales que el convencimiento propio sobre la necesidad de una reforma del calado de la efectuada con la responsabilidad penal de la persona jurídica, el motivo que ha movido al legislador español para derribar uno de los muros que constreñían el derecho penal, el principio *Societas delinquere non potest*. En igual sentido en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley Orgánica publicado en el Boletín Oficial del Congreso de los Diputados de 15 de enero de 2007 se decía sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas: “A esa nueva especie de responsabilidad había que dotarla, como es lógico, de especiales garantías. Ante todo, descartando la posibilidad genérica de imputación de responsabilidad penal de las personas jurídicas en cualquier clase de delito, en favor de un sistema de incriminación específica, indicando en una serie de figuras delictivas que se admite la eventual comisión por una persona jurídica. Esa estricta selección, con la que se da estricto cumplimiento a nuestros compromisos europeos en esta materia, ha recaído sobre delitos de indudable trascendencia en los que es fácilmente imaginable la presencia de una persona jurídica en su dinámica comisiva, lo que explica la exigencia de una responsabilidad a éstas.” Remarcándose de esta manera que con la estricta selección de los delitos en los que se pretendía exigir también responsabilidad penal a las personas jurídicas se estaba dando cumplimiento a obligaciones de carácter supranacional.

Sin embargo, cuando se observa en la Disposición final sexta de la Ley Orgánica 5/2010ⁱⁱⁱ en la que se indican las normas de la Unión Europea incorporadas se puede comprobar que ninguna de ellas se refiere al delito fiscal. Es decir, la inclusión del delito fiscal no se debe a compromisos internacionales, luego se ha ido con la reforma más allá del estricto cumplimiento de nuestros compromisos europeos pese a lo que se dice en la Exposición de Motivos que se acaba de citar.

En el apartado I del preámbulo de la LO 5/2010, junto a las obligaciones internacionales, también se alude como motor genérico de toda la reforma a que la experiencia aplicativa del Código ha ido poniendo en evidencia algunas carencias o desviaciones que es preciso tratar de corregir. Tampoco me parece que sea una carencia o desviación detectada en la persecución del delito fiscal lo que haya motivado su inclusión por cuanto no existía tal carencia; las dificultades que se experimentan en la persecución del fraude fiscal se encuentran más en la complejidad de la normativa tributaria y en problemas relacionados con la prueba del delito junto con la endémica escasez de medios materiales y humanos de la administración de justicia; pero la persecución del delito fiscal está asegurada por la existencia de una o más personas físicas responsables contra las que dirigir la acción penal cuya identificación está

garantizada por la publicidad de los registros mercantiles en que deben inscribirse las sociedades y por la circunstancia de que para manejar, aún en la sombra, una sociedad mercantil es preciso dejar rastro documental bien en la propia sociedad bien en las entidades bancarias donde aquellas tienen sus cuentas, por esta razón no comparto que pueda concluirse que pueda fracasar la persecución del delito fiscal por la ausencia de una persona física donde residenciar el reproche penal, como parece deducirse cuando en el apartado VII del preámbulo justifica la supresión del apartado 2ª del artículo 31 que convertía en responsable directo de la pena de multa a la persona jurídica^{iv}; de hecho, la experiencia práctica ha demostrado que son escasos los procedimientos archivados por falta de determinación de la persona física responsable o por no ser esta hallada y, aún en este último supuesto, la razón del fracaso procesal no debemos buscarla sino en una muy deficiente aplicación judicial y policial de las posibilidades que ofrece nuestro sistema de búsqueda de personas. De otra parte, el hecho de ejercitarse la acción civil de modo conjunto con la penal en nuestro proceso criminal asegura el pago de las cuotas tributarias defraudadas por la sociedad que aparece como responsable civil subsidiario del delito (artículo 120 CP). Además, la posibilidad de dirigir la acción para reclamar directa y solidariamente el pago de la multa que se impone por el delito fiscal que había sido introducida en la modificación operada por la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, en el artículo 31.2 del Código Penal convertía a la persona jurídica en responsable de la pena pecuniaria, de modo que al defraudador fiscal tampoco le resultaba rentable esconderse tras el velo societario para eludir las consecuencias penales de su acción pues tanto la pena privativa de libertad como la pena pecuniaria, esta por partida doble, tenían donde residenciarse.

Aunque no aparezca destacado en el preámbulo de la ley orgánica ni en la exposición de motivos del proyecto de ley se suele indicar como otro de los motores de la reforma la lucha contra la corrupción y la criminalidad organizada, así lo hace el profesor Zugaldía^v. Sin embargo no es el delito fiscal, cuando se le considera aisladamente y no cuando se produce de forma conexa con otros como el blanqueo de capitales, un delito en que se haya detectado la presencia de la criminalidad organizada, por lo que tampoco podrá ser este el motivo de su inclusión en el elenco de delitos en que se puede dar la responsabilidad penal de la persona jurídica.

En definitiva, en mi opinión no existía necesidad alguna de reforma en la cuestión que se analiza, la inclusión de la persona jurídica entre los sujetos penalmente responsables del delito fiscal, ni hay exigencias internacionales en este sentido, ni el tipo penal hasta ahora vigente presentaba, en este aspecto, deficiencias que fuera necesario corregir.

No es mi intención concluir con base en lo expuesto que la decisión del legislador sea, entonces, arbitraria por carecer de fundamento. En mi opinión la inclusión del delito fiscal en el elenco de delitos en que la intervención de la persona jurídica le hace merecedora de residenciar en ella el reproche penal se debe a que, como se dice en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley Orgánica publicado en el

Boletín Oficial del Congreso de los Diputados de 15 de enero de 2007, el delito fiscal es uno de esos *delitos de indudable trascendencia en los que es fácilmente imaginable la presencia de una persona jurídica en su dinámica comisiva*. Y, aprovechando la oportunidad ofrecida por la inclusión de la responsabilidad penal de la persona jurídica en nuestro ordenamiento jurídico, ha decidido incluir motu proprio la estafa (251 bis), las insolvencias punibles (261 bis), los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social (310 bis) y la falsificación de tarjetas y cheques (399 bis) entre aquellos delitos en que puede exigirse tal responsabilidad a la persona jurídica por el mero hecho de ser fácilmente imaginable su presencia en la comisión de los mismos. En el resto de delitos en que se exige dicha responsabilidad, tráfico ilegal de órganos humanos (156 bis), trata de seres humanos (177 bis), prostitución y corrupción de menores (189 bis), descubrimiento y revelación de secretos (197), daños informáticos (264), delitos contra la propiedad intelectual, el mercado y los consumidores (288), lavado de dinero (302), delitos contra los derechos de los ciudadanos extranjeros (318 bis), delitos relativos a la ordenación del territorio (319), delitos contra los recursos naturales y medio ambiente (327 y 328), delitos relativos a la energía nuclear y las radiaciones ionizantes (343), delitos relativos a las sustancias que pueden causar estragos (348), delitos contra la salud pública (369 bis), cohecho (427), tráfico de influencias (430), corrupción de funcionarios públicos extranjeros e internacionales (445) y terrorismo (570 quáter y 576 bis), sí podemos encontrar en la raíz de la reforma el cumplimiento de obligaciones internacionales asumidas por nuestro país.

Como puede observarse, los delitos escogidos por propia iniciativa del legislador para, por el mero hecho de ser fácilmente imaginable la presencia de una persona jurídica en su dinámica comisiva, ser incluidos en el catálogo de aquellos en que es posible la persecución de la persona jurídica son de indudable significación económica y en este ámbito es frecuente en la sociedad moderna la presencia de empresas con personalidad jurídica propia e independiente de las personas físicas que las integran. Esta frecuencia es menor en el delito de estafa y en algunas de las insolvencias punibles pero, indudablemente, es muy alta en el delito fiscal donde el Impuesto sobre Sociedades recae, por su propia naturaleza, exclusivamente sobre personas jurídicas y el Impuesto sobre el Valor Añadido es recaudado en una gran proporción por empresas que giran en el tráfico mercantil bajo formas societarias.

Descartada la posibilidad genérica de imputación de responsabilidad penal de las personas jurídicas en cualquier clase de delito y ceñida la estricta selección a delitos de indudable trascendencia, según afirma la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley, pudiera ser que el motivo que ha movido al legislador para incluir los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social haya sido la relevancia económica del fraude fiscal. Ciertamente el fraude fiscal presenta en España cifras preocupantes, el Observatorio del Delito Fiscal publicó en diciembre de 2006 su primer^{vi} (y hasta ahora único) informe y en él se reseñaba que la deuda denunciada ante la jurisdicción penal alcanzaba hasta el mes de octubre de 2006 la nada desdeñable cifra de 4.678 millones de euros, de los que únicamente se habían finalizado 1.060 millones quedando, por tanto,

3.617 millones como deuda pendiente; cifras que en la actualidad a buen seguro alcanzan importes muy superiores y que, si bien no deben ser asumidas en su integridad ya que en las mismas se incluyen cantidades cuya realidad pudiera cuestionarse en el procedimiento penal, revelan una extraordinaria importancia. Aunque, como ya se decía antes, la elevada cantidad de deuda pendiente se debe más a la falta de eficiencia del sistema judicial que a carencias o desviaciones del tipo penal, por lo que la solución al problema de la deuda pendiente entiendo debería resolverse en el ámbito de los medios materiales y humanos de la administración de justicia.

Sin embargo, tal relevancia podría justificar la decisión del legislador si la reforma atendiera a criterios de prevención general o de prevención especial de modo que esta supusiera una mejora en la aplicación de tales criterios sin merma de otros principios básicos del derecho penal como el de proporcionalidad de las penas o el de intervención mínima, muros que, si bien presentan en la actualidad importantes grietas, es preciso conservar y no deben ser derribados si se pretende un derecho penal moderno y alejado de tiempos pasados y afortunadamente superados. En mi opinión la reforma operada en el Código Penal por la Ley Orgánica 5/2010 y que entrará en vigor el próximo 23 de diciembre, por lo que ya será aplicable a las declaraciones correspondientes al IVA del año 2010 y a las del Impuesto sobre Sociedades del mismo ejercicio, supone una nueva grieta en ambos principios.

Desde la perspectiva del principio de proporcionalidad de las penas debe analizarse si la imposición al delito fiscal, sumada a la pena privativa de libertad correspondiente a las personas físicas responsables criminalmente del delito y a la posibilidad de las incluidas en el artículo 33.7 CP a las personas jurídicas, de una pena de multa comprendida entre el triplo y el décuplo de la cuota tributaria defraudada, siempre que haya una única persona física responsable, (obtenida de sumar la que en virtud del artículo 305.1 CP corresponde a la persona física -del tanto al séxtuplo- y la que en virtud del nuevo artículo 310 bis corresponde a la persona jurídica -del duplo al cuádruplo-) resulta proporcional a la gravedad del delito. En primer lugar, considero que la facultad que la reforma, en el artículo 31 bis 2^{vii}, otorga al juez para moderar la pena de multa no le va a permitir saltarse a la torera los límites que el Código Penal le impone al establecer las reglas generales para la aplicación de las penas (artículos 61 a 72) de manera que la pena mínima de multa, aún aplicando la facultad moderadora, no podrá bajar del triplo de la cuota defraudada, salvo que concurran dos o más circunstancias atenuantes, o una o varias muy cualificadas, y no concurra agravante alguna (artículo 66.1.2^a CP), o alguna semi-eximente (artículo 68 CP); en el primer caso es factible y en el segundo caso necesario la imposición de la pena inferior en uno o dos grados, en cuyos supuestos la pena mínima de multa sería del 150% (correspondiendo un 50% a la persona física responsable penalmente y el 100% a la persona jurídica) o, de bajarse la pena en dos grados, del 75% (25% y 50% respectivamente) atendida la regla del artículo 70.1.2^a CP. De otra parte, no debe olvidarse que el importe de la cuota defraudada también formará parte del contenido del fallo condenatorio de la sentencia.

En suma, por el delito fiscal serán impuestas, a partir de la entrada en vigor de la ley, en todos los supuestos en que no concurren las circunstancias antedichas, que en este delito son la mayoría, multas por un importe mínimo equivalente al triple (el tanto de la persona física y el doble correspondiente a la persona jurídica) de la cuota tributaria defraudada. Ello va a suponer para todas aquellas sociedades en las que se produce una práctica identificación entre empresa y empresario, y debe resaltarse que este caso es muy frecuente en nuestro país dada la preponderancia de pequeñas y medianas empresas, que ese importe va a salir de un solo bolsillo, circunstancia que seguramente producirá la asfixia económica de la empresa y su consiguiente muerte que, por la directa relación que tiene este delito con la propia actividad económica de la sociedad (lo que es palmario en el Impuesto sobre Sociedades), será difícil de evitar aunque se tenga en cuenta el posible fraccionamiento del pago de las multas que les sean impuestas a las personas jurídicas cuando exista peligro para la supervivencia de aquellas o la estabilidad de los puestos de trabajo. En todos estos casos la pena económica impuesta por el delito no guarda la debida relación con este. Pero incluso cuando se trate de sociedades en que no se produzca la identificación entre la empresa y la persona física al cargo de su administración, con lo que deberían ser bolsillos distintos los que soporten las respectivas multas, creo que es ilusorio pretender desconocer que finalmente será el patrimonio de la empresa el que responderá de la totalidad del importe, produciéndose también aquí, a mi entender, la quiebra del principio de proporcionalidad. En la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley Orgánica ya se contemplaba la circunstancia de que es la sociedad quien termina pagando la multa cuando decía que: “El sistema que se presenta tiene unas características marcadas, cuya primera condición es no reducir la responsabilidad de la persona jurídica al papel de simple pagadora de la multa impuesta a los administradores”; sin embargo, creo que, como acabo de exponer, ese hecho no se va a evitar con la nueva regulación.

En lo relativo al principio de intervención mínima y al carácter fragmentario del derecho penal entiendo que tampoco está justificada la reforma. Debe considerarse que los hechos que dan origen a un delito fiscal derivan de una declaración tributaria falsa, o de la omisión de dicha declaración, pero previamente a esta declaración existe una actividad económica que ha generado la obligación de tributar, pues bien, esa actividad económica se realiza, por regla general, sin ocultación de las personas físicas responsables de la empresa y sin que se produzca abuso de la persona jurídica para la comisión de hechos delictivos o el aprovechamiento de los efectos del delito; circunstancias que sí se producen, por ejemplo, cuando de actos constitutivos de delitos de tráfico ilegal de órganos humanos, trata de seres humanos, prostitución y corrupción de menores, lavado de dinero, delitos contra los derechos de los ciudadanos extranjeros, delitos contra la salud pública o terrorismo. En los casos en que se produce el delito fiscal tras una actividad económica realizada “a la luz del día”, sin uso de la persona jurídica para la facilitación de la comisión del delito o el aprovechamiento del beneficio obtenido con su comisión, el castigo a la misma supone la inmisión del derecho penal

en un campo donde su intervención no es precisa, pues basta para el correcto castigo del delito, la pena privativa de libertad que se imponía a la persona física junto con la pecuniaria que pagaba, directa o indirectamente, la persona jurídica; lo que ya sucedía con la legislación que se deroga. La circunstancia de que en este delito el único perjudicado es el Estado, a diferencia de los otros en los que se ha introducido la responsabilidad penal de la persona jurídica sin una correlativa exigencia internacional (la estafa, insolvencias punibles y falsificación de tarjetas y cheques) donde pueden existir múltiples perjudicados, convierte en innecesaria la garantía de la presencia de otro responsable penal del hecho delictivo, garantía en la que parece estar pensando el legislador cuando en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley Orgánica se dice: “Por otra parte, y frente a otras personas físicas o jurídicas que puedan sufrir el perjuicio, la garantía de que la responsabilidad penal de las personas jurídicas, en los concretos y explícitos casos en que se prevé su posible exigencia, no pueda ser burlada por el fácil camino de la desaparición, y, para impedirlo, se da una nueva redacción al artículo 130 añadiendo un apartado que, además de declarar la irrelevancia, a estos efectos de su disolución encubierta o meramente aparente, dispone que la transformación, fusión, absorción o escisión de una persona jurídica no extingue su responsabilidad penal, que se trasladará a la entidad o entidades en que se transforme, con las que se fusione o las que la absorban o aquellas que resulten de su escisión. Muy claro ha de quedar entendido que esa responsabilidad no pretende ni puede sustituir, ocultar, empañar, o diluir la de las personas físicas”. El principio de autotutela de las administraciones públicas, que la Agencia Tributaria aplica con regularidad, cumple eficazmente esa función garantista sin que precise de mayores apoyos, menos aún del carácter tan grave como la imposición de nuevas penas a un nuevo sujeto del procedimiento penal.

ⁱ En cuanto respecta a los tipos delictivos en los que se prevé la responsabilidad penal de las personas jurídicas, debería haberse incluido en el nuevo texto la modificación del art. 318 que ya hacía el Anteproyecto de 2006, referido concretamente a la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el ámbito de los delitos contra los derechos de los trabajadores, y entre ellos, los delitos de riesgo de los art. 316 y 317 relativos a la seguridad y salud laboral.

ⁱⁱ *Societas delinquere potest* (Análisis de la reforma operada en el Código Penal español por la LO 5/2010, de 22 de junio) *La Ley Penal*, N.º 76, *Noviembre 2010*, Editorial *LA LEY*

iii **Disposición final sexta.** Incorporación de Derecho de la Unión Europea.

En esta Ley se incorporan al Derecho español las siguientes normas de la Unión Europea:

Decisión Marco 003/568/JAI del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativa a la lucha contra la corrupción en el sector privado.

Decisión Marco 2004/68/JAI del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, relativa a la lucha contra la explotación sexual de los niños y la pornografía infantil.

Decisión Marco 2004/757/JAI del Consejo, de 25 de octubre de 2004, relativa al establecimiento de disposiciones mínimas de los elementos constitutivos de delitos y las penas aplicables en el ámbito del tráfico ilícito de drogas.

Decisión Marco 2005/212/JAI del Consejo, de 24 de febrero de 2005, relativa al decomiso de los productos, instrumentos y bienes relacionados con el delito.

Decisión Marco 2005/222/JAI del Consejo, de 24 de febrero de 2005, relativa a los ataques contra los sistemas de información.

Decisión Marco 2008/919/JAI del Consejo, de 28 de noviembre de 2008, por la que se modifica la Decisión Marco 2002/475/JAI, sobre la lucha contra el terrorismo.

Decisión Marco 2002/629/JAI del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativa a la lucha contra la trata de seres humanos.

Directiva 2008/99/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de diciembre de 2008, relativa a la protección del medio ambiente mediante el derecho penal.

Directiva 2003/6/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 28 de enero de 2003, sobre las operaciones con información privilegiada y la manipulación del mercado (abuso del mercado).

iv “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”.

v José Miguel Zugaldía Espinar. Op. cit. “Desde el punto de vista político-criminal, la admisión de la responsabilidad criminal de las personas jurídicas era necesaria para llevar a cabo un intento serio de lucha contra la corrupción y la criminalidad económica organizada, al tiempo que da satisfacción a los compromisos internacionales contraídos por España en esta materia (Naciones Unidas, Unión Europea)”.

vi Publicado en diciembre de 2006 y accesible en la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

vii **Art. 31 bis. 2.** La responsabilidad penal de las personas jurídicas será exigible siempre que se constate la comisión de un delito que haya tenido que cometerse por quien ostente los cargos o funciones aludidas en el apartado anterior, aun cuando la

concreta persona física responsable no haya sido individualizada o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella. Cuando como consecuencia de los mismos hechos se impusiere a ambas la pena de multa, los jueces o tribunales modularán las respectivas cuantías, de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquéllos.