

RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS POR LA COMISIÓN DE DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

Sr. D. Antonio del Moral García
Fiscal del Tribunal Supremo
Doctor en Derecho

I. PRELIMINARES

Son muchas y algunas muy relevantes las modificaciones operadas en el Código Penal por la Ley Orgánica 5/2010. La más revolucionaria de las novedades viene constituida por el reconocimiento pleno y sin ambages de la responsabilidad penal de las personas jurídicas para un nutrido grupo de delitos. Eso justifica que en estas prestigiosas Jornadas que organiza la Abogacía General del Estado y que este año dirigen su foco de atención a la reforma penal, se dediquen dos conferencias y una mesa redonda a esa materia. Esta intervención en una mesa redonda dedicada a los delitos contra la Hacienda Pública está por tanto muy condicionada por ese contexto. Trataré de sortear el peligro de riesgo de solapamiento con esas otras ponencias protagonizadas por personas con mucha mayor autoridad y conocimiento. El *non bis in idem* ha de extender su eficacia amparadora también a los asistentes a unas jornadas. Fiel a esa premisa me impongo la disciplina de escapar a la tentación de detenerme en temas más generales ya abordados. Me ciñó a lo que son las peculiaridades específicas que el nuevo régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas arrastra en el campo de los delitos contra la Hacienda Pública.

A la hora de concretar el listado de infracciones penales sobre el que proyectar un sistema de exigencia de responsabilidad criminal a entes morales, en una primera aproximación aparece como algo indiscutido la inclusión de los delitos contra la Hacienda Pública. En la selección del legislador del 2010 se detectan ausencias y algún exceso. Hay algunas infracciones que posiblemente debieran estar y no lo están¹; y otras cuya presencia en esa relación se ha cuestionado. Sin embargo, los delitos contra la Hacienda Pública en lo que alcanzo a conocer estaban en el cajón de los “fuera de discusión”. Así venía yo considerándolo seguramente por mimetismo o pereza intelectual. Con esa idea comencé mi exposición en la mesa redonda cuyo contenido se quiere reflejar ahora por escrito. He de reconocer, aprovecho la necesidad de retocar la aportación antes de su publicación, que un atinado comentario del Fiscal HERRANZ SAURÍ² me ha obligado a reflexionar sobre ello –antes realmente no me había detenido a pensarlo dejándome llevar por esa inercia dogmática-. Ciertamente, acogiendo esas observaciones creo que hay buenas razones para dudar de la bondad de implantar en los delitos contra la Hacienda Pública esa doble responsabilidad –personas físicas/personas jurídicas-. Las personas jurídicas podían ser sancionadas administrativamente en todo caso y con independencia de la sanción penal a

¹ Pienso, por ejemplo, en los delitos contra la seguridad en el trabajo. O, por guardar una lógica simetría con los delitos de estafa, en los de apropiación indebida.

² Comentario realizado en el coloquio que siguió a la mesa redonda y que luego ha plasmado en una comunicación presentada a las Jornadas y que aparecerá publicada junto con este texto (“*De la necesidad de la punición de la persona jurídica en el delito fiscal. Una reflexión a contracorriente*”).

imponer al administrador o a las personas físicas responsables³. Su introducción en el proceso penal como nueva parte pasiva complica sin duda la investigación. Habrán de ser también objeto de prueba los presupuestos sobre los que se sustenta esa responsabilidad penal cumulativa de la persona jurídica⁴.

Además esa implantación evoca inmediatamente un riesgo real. La fórmula de acudir a la persona jurídica se presta a funcionar como un mecanismo que relaje en el instructor la tensión por buscar también a las personas físicas responsables y atar las pruebas que acrediten su intervención culpable en la defraudación. Los administradores o directivos, especialmente si son muchos, podrán parapetarse tras la persona jurídica. Los auténticos responsables que siempre, por definición, serán personas físicas, pueden alcanzar con mayor facilidad la impunidad. En el mundo de la delincuencia empresarial y societaria en muchas ocasiones (grandes sociedades) no es fácil identificar a los genuinos autores que han planificado y decidido la defraudación, cuando el modelo organizativo es complejo y se producen acusaciones cruzadas o silencios cómplices: todos los directivos actúan amparados por el derecho a no decir la verdad. La tentación de abandonar esas complicadas indagaciones, y cancelar rápidamente la instrucción puede ser irresistible y convertirse en una válvula de escape con una secuela: el incremento de las tasas de impunidad de las personas individuales penalmente responsables (auténticos responsables, me atrevo a decir), difuminando sus conductas en el grupo de directivos. El Juez o Tribunal se sentirá tranquilo con la condena de la persona jurídica. Esa condena, tal y como aclara el art. 31 bis 2 del Código Penal, no exige la identificación concreta del administrador o empleado penalmente responsable.

En otro orden de cosas, la nueva posición procesal de la persona jurídica o cancela su deber de colaboración con la inspección tributaria o contamina los medios probatorios que hayan podido obtenerse con su contribución en el procedimiento de inspección⁵.

Nada aporta, pues, analizadas esas vertientes, la responsabilidad penal de la persona jurídica en delitos de fraude tributario. Es más, puede resquebrajar el principio de proporcionalidad de las penas⁶, complicar aún más la instrucción y fomentar la impunidad de los directivos. Por eso hago más esas preguntas que lanzaba al auditorio en el elegantísimo Salón del Palacio Parcent el fiscal responsable de delitos económicos en Madrid: ¿ha sido realmente un acierto la inclusión de los delitos contra la hacienda pública entre aquellos que pueden acarrear la condena penal de un ente moral? ¿No son más los inconvenientes que las bondades del sistema?

³ Aparto al debate sobre los problemas de *non bis in idem*. Baste con señalar que parto de la consideración de que la sanción penal a la persona física no excluye la sanción administrativa a la persona jurídica pues al no existir identidad subjetiva no hay *bis in idem*. Esa visión queda ahora confirmada con el régimen penal en que el legislador no tiene ningún escrúpulo doctrinal en la doble sanción a la persona física y a la jurídica, aunque con el matiz de una posible atemperación de las penas pecuniarias (art. 31 bis 2, inciso final). No olvido en todo caso que el art. 180 de la Ley General Tributaria podría ser un argumento para negar que esta materia quepa la doble sanción, una penal y otra administrativa.

⁴ Pienso que en los casos más habituales de delitos contra la Hacienda Pública la persona física responsable será un administrador de hecho o de derecho y que por tanto su acción se atribuye directamente a la persona jurídica. No es necesario acreditar como en el caso de delitos cometidos por empleados una indiligencia concretada en ausencia de unos mecanismos estándares de control adecuados y razonablemente suficientes en un juicio efectuado *ex ante* (*ex post* es obvio que el control siempre habrá sido insuficiente pues la comisión del delito prueba que ha conseguido ser burlado). No obstante no puedo dejar de constatar que en la doctrina no faltan quienes, a mi juicio sin razones convincentes, exigen que también en el caso de los administradores de hecho o de derecho ha de excluirse la responsabilidad penal de la persona jurídica cuando se acredite que había un control suficiente que supondría la ausencia de culpabilidad. No puedo adentrarme ahora en ese debate más general pero sí me interesa subrayar que esa visión arrastra sin duda una investigación más costosa.

⁵ Este tema, interesantísimo, exige un epígrafe específico y así se hará.

⁶ También sobre esto me detendré enseguida.

No obstante, creo que también puede señalarse alguna ventaja. Representa como el reverso del peligro de rebajar los esfuerzos investigadores por identificar a los directivos responsables. Ante casos en que aparezca como imposible ubicar sin un margen de duda la responsabilidad de la decisión en una o varias personas individuales, el Juzgador se ve sometido a presiones derivadas de la tensión entre las garantías del derecho penal y el riesgo de una decepcionante impunidad. Ante las dificultades probatorias surge también el peligro de buscar desesperadamente a un representante legal, a cualquier representante legal que asuma el papel de imputado para descargar sobre sus espaldas el peso del Código Penal y ahuyentar al fantasma de la impunidad. Eso sucede más en otros delitos empresariales que en los relativos a la Hacienda Pública. Pero también se puede detectar algo de esa forma subliminal de operar en estas infracciones; ora imputando a quien comparece en primer lugar; ora dirigiendo el procedimiento por igual contra todos los directivos sin parar en matizaciones según el papel de cada uno. Pues bien, la nueva regulación permitirá en esos casos obtener una condena penal –que recaerá sobre la persona jurídica-, sin forzar los principios de culpabilidad o la presunción de inocencia, cuando subsistan las dudas a la hora de endosar la responsabilidad por la actuación a uno u otro directivo. Puede ser un avance, al menos en lo práctico, siempre que se mantenga el adecuado equilibrio y no se decanten los procedimientos con excesiva facilidad a avanzar por esa senda en cuanto se tropiece con la primera dificultad para individualizar responsabilidades produciéndose una vergonzante rendición ante sencillas estrategias defensivas (como las acusaciones cruzadas entre los diversos directivos que pueden causar perplejidad y provocar la duda).

Junto a ese posible efecto benéfico, hay otra positiva repercusión en el ámbito dogmático: se zanja en los delitos contra la Hacienda Pública el problema de la punición del *extraneus* que lleva a cabo el delito cuando el *intraneus* no es penalmente responsable (v. gr., por desconocimiento). El problema se venía solucionando en el plano teórico por diversas vías –jugar con la figura del “administrador de hecho”, la autoría mediata...⁷-, aunque no faltaban defensores de la impunidad por atipicidad. En la práctica judicial nunca ha sido un obstáculo efectivo para la punición. A partir de ahora, cuando estemos ante la deuda tributaria de una persona jurídica ya no habrá necesidad de disquisiciones o elucubraciones teóricas: el *extraneus* (pensemos en el asesor fiscal que actúa por su cuenta y riesgo sin contar con la anuencia de ningún directivo), será cooperador necesario del delito cometido por la persona jurídica (*intraneus*). Aunque el campo para esas teorías y especulaciones permanecerá abierto: cuando el deudor tributario sea una persona física y el responsable de la defraudación alguien que sin ser administrador de hecho, ha actuado al margen de sus instrucciones provocando el fraude a la Hacienda.

II. LAS PENAS

Las penas que se prevén para la persona jurídica delincuente van desde la multa, hasta la disolución, pasando por la suspensión de la actividad empresarial, la clausura de establecimiento o la intervención judicial. Son en realidad con ligeras variaciones las que

⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria*; SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A. *Autoría y participación en los delitos fiscales*; y FEIJOO SÁNCHEZ, B. *Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, con especial referencia a las organizaciones empresariales* (los tres trabajos en la obra colectiva “Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas Derecho y Economía; Ed. Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 69 y ss; o SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España* en Atelier, libros Jurídicos, Barcelona, 2005, págs. 53 y ss.

figuraban en el originario art. 129 del Código Penal, remodelado también en la reforma para reubicar su espacio. La pena asignada como preferente en todos los casos es la pena de multa. Solo facultativamente se posibilita la imposición de las otras penas con el carácter de conjuntas. Esos supuestos de penalidad añadida a la multa serán los menos. En materia de estas infracciones incluso me atrevería a pronosticar que serán escasísimos⁸. Solo para esos casos entrarán en juego las complicadas y minuciosas reglas que limitan la duración de esas penas cuando no se dan ciertas circunstancias (art. 66 bis).

Las multas previstas por el legislador para los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social se recogen en el art. 310 bis: multa del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años; y multa de seis meses a un año en el caso del delito contable (art. 310). Como sucede lamentablemente cada vez con más frecuencia la elegancia literaria y la precisión no acompañan al legislador: todos los delitos contenidos en el Título, excepto el contable, tienen señalada pena que en sus máximos superan los dos años de prisión (no siempre en los mínimos). Bastaba con indicar la cuantía de la multa (del tanto al cuádruple) en todos los casos y mantener la referencia aparte al delito del art. 310. La alusión a los delitos castigados con pena superior a dos años impulsa al intérprete a buscar una inexistente explicación a esas palabras que sencillamente sobran. No hay delitos castigados con pena inferior a la de dos años (fuera del previsto en el art. 310) y sería absurdo e ilógico entender que cuando la pena impuesta en concreto a la persona física no supera el año de prisión, habría que buscar otra cuantía de la multa que no está fijada por ningún sitio.

La Ley obliga a la “moderación” de la pena de multa cuando concurren como responsables personas físicas y jurídicas (art. 31 bis, 2 inciso final) para que la suma resultante “no sea desproporcionada en relación con la gravedad” de los hechos. “Modularán las respectivas cuantías” es la expresión utilizada.

El problema que se acomete por el legislador está mal diagnosticado (se intuye pero no se acierta a identificarlo) y resuelto de manera insuficiente. Se quiere alejar la sospecha que alienta la doble multa de violación del *non bis in idem*⁹, o del principio de proporcionalidad de las penas. Pero esos problemas de excesos aparecen en todos los casos de multas proporcionales cuando nos enfrentamos a supuestos de codeincuencia. Ese método de fijar las multas (atender a las ganancias obtenidas o que se podían obtener) es un tanto tosco. Procede de etapas de la legislación penal en que el comiso era un instrumento poco pulimentado que no bastaba para alcanzar la certeza de que al delincuente no le había salido “rentable” su conducta. Con las multas proporcionales se consigue una confiscación indirecta sin sometimiento a las estrictas reglas que disciplinaban el comiso especialmente las derivadas de la necesidad de acreditar que se trataba del producto del delito¹⁰. Desde el momento en que la institución del comiso ha ido evolucionando y moldeándose para dar respuesta adecuada a los rendimientos económicos de la actividad criminal, y acoge en su seno el decomiso de equivalente, el decomiso sustitutivo, o la presunción en determinadas condiciones de procedencia ilícita y consiguiente decomiso del patrimonio de los condenados por ciertas infracciones (art. 127 del Código Penal), los fines que se persiguen con las multas proporcionales se logran por

⁸ Aunque no descartables en algunos casos de sociedades creadas exclusivamente para la comisión del delito. Aunque justamente en esos supuestos la pena pierde todo contenido sancionador.

⁹ Lo que solo sucede en verdad si estamos ante una Sociedad unipersonal.

¹⁰ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *El Comiso y la confiscación, medidas contra las ganancias patrimoniales ilícitas* en la obra colectiva “Prevención y represión del blanqueo de capitales”, Estudios de Derecho Judicial, 28/2000, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2000, pág. 360. Vid también TRILLO NAVARRO, J.P., *Delitos económicos. La respuesta penal a los rendimientos de la delincuencia económica*, Dykinson, Madrid, 2008, págs. 148 y ss.

otros caminos. Muchas de las multas proporcionales han perdido su razón de ser y conducen a resultados chocantes, cuando no esperpénticos. Pueden suponer la absoluta “muerte económica” del condenado; la imposibilidad material de rehabilitación: la elevadísima cuantía de la multa jamás podrá ser totalmente cubierta por muchos años de vida laboral que queden al condenado, convertido en un esclavo económico del Estado que absorbe todas sus posibles ganancias para disminuir el monto de una multa que jamás será totalmente satisfecha. Si además la multa va acompañada por una pena privativa de libertad que no consiente la extinción de la pena pecuniaria (art. 53.3) como seguramente desearía paradójicamente el condenado, tendremos que no existe solución legal razonable a esa situación por más que en la práctica se resuelva por la fórmula, más que dudosa, de dejar dormir la ejecutoria y olvidarse de la pena de multa.

Trato de ilustrar estas ideas con algunos ejemplos para después retomar los delitos contra la Hacienda Pública. Los más relevantes se extraen de los casos de blanqueo de capitales o delitos contra la salud pública. Dos tipicidades características en que las multas proporcionales se utilizan con esa finalidad. El legislador está pensando en los grandes traficantes. No le tiembla el pulso al establecer como cuantía de la multa el valor de la droga (arts. 372 y 377) o de los bienes objeto de blanqueo (art. 301). Además, precisa que los bienes decomisados no podrán ser aplicados a satisfacer las responsabilidades civiles del delito (art. 374 en contra del criterio general del art. 127) lo que por lógica ha de incluir también la imposibilidad de tener por abonada la multa con el producto de lo decomisado. Y la multa ha de imponerse abstracción hecha del papel concreto que el condenado ha tenido en la actividad criminal. Es indiferente que sea un subalterno o el protagonista; el jefe de la organización o el contratado por una escasa remuneración para descargar la droga; quien mueve los grandes capitales a nivel internacional; o quien se ha limitado a prestar su cuenta corriente para que sirva de cauce a esos movimientos a cambio de una modesta gratificación. La multa será la misma para todos: un mínimo del total del valor de la droga o del capital blanqueado. Cuando son muchos los partícipes, tampoco se hace distinción. Aunque las ganancias son únicas, la multa se multiplica por el número de partícipes. Es obvio que los rendimientos del delito habrían de distribuirse entre todos a veces de forma muy desigual. El marinero que es condenado por haber contribuido a la travesía de un barco con grandes cantidades de droga, se verá condenado a una multa elevadísima: la equivalente al valor de la droga transportada en el buque. Si son diez los marineros cada uno de ellos tendrá que abonar esa multa, al margen de la pena privativa de libertad. La misma (o a lo sumo un poco inferior) que la que se imponga al organizador de la operación. Y si son varios los organizadores las multas serán tantas como partícipes, aunque es evidente que sus ganancias iban a ser menores. Una vez cumplida la pena privativa de libertad, esos marineros, o quien ayudaba a descargar el alijo de haschís en la costa, o quien fue descubierto en la aduana del aeropuerto portando un kilogramo de heroína que traía por cuenta de otros y a cambio de percibir unos pocos euros, deberán afrontar la tarea de hacer frente a una pena de multa a veces de varios cientos de miles de euros. En esa tesitura caben dos opciones. La primera, la más habitual, consiste en olvidarse de la multa, dado el ridículo patrimonio con que cuenta el penado en comparación con la cuantía exigida, y archivar la ejecutoria. La segunda, la que se ajustaría a la ley, indagar el posible patrimonio (coche, vivienda...), embargarlo en su totalidad (salvo los mínimos excluidos) y mantener una estrecha vigilancia sobre esa persona para ir comprobando cualquier remuneración que pueda percibir e ir detrayendo cantidades a cuenta de esa multa que en los cuarenta o cincuenta años de vida que le puedan quedar solo alcanzarán a cubrir un escasísimo porcentaje de la multa. Eso es un dislate provocado por la ligereza con que el legislador maneja las multas proporcionales, sin matiz alguno, y haciendo caso omiso al fenómeno de la codelinuencia, que supone que los autores de

cualquiera de esos delitos con rendimientos económicos no siempre son los beneficiarios íntegros de ese producto. De ahí que las multas resultantes sean más que desproporcionadas, disparatadas. Ya no es el principio de proporcionalidad el que queda menoscabado sino algo previo y más elemental: la racionalidad. Como es también algo sin demasiado sentido (solo lo tiene en algunos casos; y lo tenía, desde luego, cuando el comiso estaba menos desarrollado y muy condicionado por cuestiones probatorias) que se establezcan penas de prisión en conjunción con penas de multa.

Volvamos al conocido como delito fiscal. El importe de lo defraudado marca el *quantum* de la multa. Para la persona jurídica al menos duplicado. Puede ser un criterio, aunque tampoco es tan indiscutible: no se olvide que al margen de la multa, habrá que ingresar en el Tesoro Público la cuantía cuyo pago se eludió. Pues bien, cuando en la comisión de ese delito participan varias personas, carece de lógica mantener igual pauta cuantificadora de forma que si se decidió en un Consejo de Administración de siete personas, habrá que imponer siete penas de multa de idéntica cuantía¹¹. Y si colaboró en la acción un asesor jurídico interno también este sea merecedor de una multa fijada con arreglo a esos parámetros¹². Y si es un equipo de asesores fiscales, todos y cada uno tendrán que pagar esa multa. La suma total podrá suponer no el séxtuplo de lo defraudado, sino la cifra resultante de multiplicar por diez o por veinte.

Cuando hay una persona jurídica condenada se vislumbra ese problema de proporcionalidad. Pero no es exclusivo de esa situación: es propio de todos los casos de codelinuencia y multas proporcionales.

La solución ofrecida por el legislador de 2010 no solo es muy fragmentaria (exclusiva para los casos de corresponsabilidad penal en que uno de los condenados es una persona moral) sino además tímida y abiertamente insuficiente. El art. 31 bis se limita a decir que en esos casos de concurrencia de la persona física y jurídica, “se modulará” la pena de multa. En una primera aproximación interpretativa no parece que el mandato para “modular” autorice para rebasar por debajo los mínimos establecidos en cada caso. El tope de la “modulación” será imponer el mínimo (en este caso el tanto de la cantidad defraudada a la persona física y el duplo a la jurídica), lo que no es suficiente en mi opinión para hablar con rigor de “proporcionalidad”.

Para finalizar este epígrafe puede dejarse constancia de una curiosa paradoja: las penas de multa impuestas a las personas jurídicas tienen la consideración de “graves” (art. 33.6). Su plazo de prescripción es superior a las penas que se pueden imponer a una persona física, incluso si se trata de penas de prisión (art. 133).

III. LA RESPONSABILIDAD CIVIL

Hace muchos años que vengo defendiendo, con ningún eco, que los delitos contra la Hacienda Pública no deben comportar una condena al abono de la cuota defraudada como responsabilidad civil por la potísima razón de que no se trata de una deuda nacida

¹¹ Un ejemplo práctico de lo que se dice: el supuesto abordado por la reciente sentencia del Tribunal Supremo 606/2010, de 25 de junio. Son cuatro personas las finalmente condenadas por varios delitos contra la Hacienda de la Comunidad Europea derivados de impagos que correspondían a unas grandes sociedades. En la instancia habían resultado más los condenados. Algunos fueron absueltos en el recurso de casación. Se declara expresamente que habría más personas de entre los directivos de las Sociedades que hubiesen merecido igual reproche, aunque no se haya logrado individualizar sus responsabilidades. Pues bien, las multas a abonar por cada uno de esos condenados sobrepasan holgadamente los siete millones de euros y en algunos casos cifras mucho más elevadas. Ejemplos similares, especialmente en delitos contra la salud pública o de blanqueo de capitales, se encuentran a montañas en la jurisprudencia.

¹² Aunque en este caso algo rebajada por virtud del art. 65.3 del Código Penal.

del delito. La deuda tributaria es el presupuesto del delito pero no su consecuencia. Y en el proceso penal solo es exigible la responsabilidad civil nacida del delito (arts. 109 y siguientes del Código Penal). Comentando el art. 305 del Código Penal escribí: “La jurisprudencia (STS 1940/2000, de 18 de diciembre) y la praxis judicial más extendida vienen considerando que estos delitos deben llevar aparejada por vía de responsabilidad civil y como indemnización la condena al pago del importe de la cuota defraudada. La doctrina me parece cuestionable por cuanto se trata de una obligación que no nace con el delito, sino que ha nacido previamente. Pienso que igual que sucede con el delito de alzamiento de bienes la responsabilidad civil no debe abarcar esa cantidad impagada. Con ello además se evitarían las perniciosas consecuencias que resultan cuando el deudor tributario es una persona jurídica. Como la responsabilidad civil recae en primer lugar sobre el autor, tendremos que la obligación tributaria de la sociedad se desplazará a la persona física, normalmente el administrador (art. 31), quedando la persona jurídica como simple responsable civil subsidiario. Apoya esta interpretación lo dispuesto en el art. 88 del Real Decreto 939/1986¹³”.

La argumentación se cerraba con la imposibilidad de catalogar a la sociedad como tercero responsable civil solidario por la vía del art. 122 pues por su propia naturaleza la cuantía defraudada no es un “producto” o un “efecto” del delito¹⁴.

El falso mito de que un proceso penal es mecanismo más eficaz para el cobro que impulsó el establecimiento expreso de responsabilidad civil en el delito de impago de pensiones (art. 227.3 del Código Penal) –otro caso en que la deuda no es consecuencia del delito sino su presupuesto y que, por tanto, en rigor, no debiera arrastrar responsabilidad civil- ha movido primero a la jurisprudencia y luego al legislador a anudar a la comisión de los delitos contra la Hacienda Pública el pago de la cuota defraudada con lo que, entre otras cosas, queda absolutamente blindada la necesidad de esperar al final del proceso penal para conseguir el pago. Y, lo que es menos asumible, se llega a una suerte de *transformismo* de la deuda tributaria. Lo que era una obligación legal regida por las normas tributarias y por tanto con unos plazos de caducidad o prescripción y unas personas responsables, pasa a convertirse en responsabilidad civil *ex delicto* con otros plazos de prescripción y, sobre todo, otros responsables que desplazan a los reales. La deuda deja de regirse por los principios tributarios y se convierte en algo diferente. El administrador responsable de la defraudación tributaria afectante a la persona jurídica (o física), aunque su capacidad económica personal sea escasa, pasa a ocupar la primera posición entre los llamados a cancelar esa deuda. Quien era principal responsable de acuerdo con las normas tributarias solo responderá subsidiariamente, en caso de insolvencia del primero. Si éste procede al pago de la responsabilidad civil, el real deudor tributario quedará exonerado de su obligación legal sin que exista ningún mecanismo legal que habilite para repetir. Esa responsabilidad civil impuesta a quien no es deudor tributario adquiere así de hecho una naturaleza muy similar a la de una nueva pena pecuniaria.

Ese planteamiento se impuso en la jurisprudencia. Luego tuvo plasmación legal expresa a través de la Disposición Adicional décima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Para disipar cualquier duda que pudiera surgir y para solventar algunas disfunciones detectadas y derivadas de ese sistema, erróneo en su misma

¹³ *Código penal (Comentarios y jurisprudencia)* VVAA, coordinado por DEL MORAL GARCÍA, A y SERRANO BUTRAGUEÑO, I., Tomo II, pág. 1989.

¹⁴ El problema apuntado respecto al art. 122 es semejante al que se suscita en relación a la idoneidad del delito contra la hacienda pública para ser presupuesto de un delito de blanqueo de capitales. Mi respuesta es negativa. Pero tampoco la cuestión es pacífica y la nueva ley de Prevención del Blanqueo de capitales proporciona un argumento legal, aunque no sea definitivo, a los defensores de la tesis contraria.

base en mi opinión, se estableció: “1. En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.

2. Una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que compete la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. En la misma forma se procederá cuando el juez o tribunal hubieran acordado la ejecución provisional de una sentencia recurrida.

3. Cuando se hubiera acordado el fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil conforme al art. 125 del Código Penal, el juez o tribunal lo comunicará a la Administración tributaria. En este caso, el procedimiento de apremio se iniciará si el responsable civil del delito incumpliera los términos del fraccionamiento.

4. La Administración tributaria informará al juez o tribunal sentenciador, a los efectos del art. 117.3 de la Constitución Española, de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada”.

La Administración Tributaria descubría después de unos años de rodaje lo que los familiarizados con la aplicación del derecho penal sabíamos hace mucho tiempo: la eficacia de los juzgados para ejecutar pronunciamientos de tipo pecuniario está muy lejos de la que pueden alcanzar unos servicios administrativos mucho mejor dotados. La capacidad de la Administración de Justicia para atajar las insolvencias meramente formales es lamentablemente muy exigua. Cuando se trata de deudas tributarias, el legislador manifiesta una explicable especial sensibilidad ante el problema y diseña un sistema como el contemplado en esa norma ahora en parte trasplantada al Código Punitivo.

En efecto, esa declaración se ha trasladado, con algunos matices, al propio Código Penal en la reforma de 2010. Figura ahora en el apartado 5º del art. 305: “En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley”.

Invadiría el espacio de otro de los intervinientes si me adentrara en el comentario de esa disposición con tantos sobreentendidos un tanto enigmáticos. Parte de esa premisa: la responsabilidad civil nacida de los delitos contra la Hacienda Pública comprenderá el pago de la cuota defraudada. Y persevera en las disfunciones derivadas de esa fórmula que ya casi se considera evidente en la praxis judicial¹⁵.

La aparente disgresión anterior sirve para enmarcar otra incidencia relevante en materia de delitos contra la Hacienda Pública de la asignación de responsabilidad penal a las personas jurídicas: las perversas consecuencias que se derivan de esa mutación de lo que es una obligación tributaria en responsabilidad civil nacida de delito y el intercambio de posiciones de los sujetos responsables (quien era deudor tributario pasa a ser

¹⁵ No faltan excepciones, algunas muy lúcidas, a esa estimación general (vid. SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España* en Atelier, libros Jurídicos, Barcelona, 2005, págs. 137 y ss). Sobre el tema es de consulta obligada la monografía exhaustiva, profunda y atinada en los planteamientos y conceptos de COLOMA CHICOT, *La responsabilidad civil en el delito fiscal*, Marcial Pons, Barcelona, 2001. Su propuesta de solución es muy aceptable. Consiste, en apretada síntesis simplificadora, en considerar que el problema no es de responsabilidad civil en el delito fiscal, sino de “ejecución de la deuda tributaria en el proceso penal”,

responsable subsidiario de una cuota que ahora asume como propia o un asesor fiscal o un administrador), tendrán ahora un paliativo. Al poder condenarse como responsable penal a la sociedad también se le podrá atribuir responsabilidad civil directa y no meramente subsidiaria. Así lo proclama el nuevo párrafo 3º del art. 116: “La responsabilidad penal de una persona jurídica llevará consigo su responsabilidad civil en los términos establecidos en el art. 110 de este Código de forma solidaria con las personas físicas que fueren condenadas por los mismos hechos”.

A partir de ahora en casos de defraudación tributaria perpetrada por un ente colectivo la responsabilidad civil que comprende el pago de la cuota podrá recaer directamente en la sociedad que es la obligada tributariamente. No quedará relegada a la condición de mero responsable civil subsidiario. ¿Esto soluciona las disfunciones y paradojas que se han tratado de exponer y que son consecuencia de esa poco explicable transformación del título de reclamación? En absoluto las elimina. Subsistirán esas consecuencias injustas. Pero al menos en algunos casos, seguramente en los más numerosos, servirá para reducirlas a marcos más tolerables al permitir que la persona jurídica obligada tributaria se haga cargo de manera directa de la mayor parte de la cuota tributaria. Aunque pervivirá el problema de fondo, que no ha sido correctamente detectado ni atajado, y algunas de sus manifestaciones:

- a) Cuando el deudor tributario es una persona física inculpable (por ignorancia, por ser un menor o un incapaz...) y la responsabilidad penal recae en otras personas a través del mecanismo del art. 31 del Código Penal, éste será quien se convierta en obligado al pago de la deuda tributaria de manera principal.
- b) Cuando la persona jurídica eluda su responsabilidad penal por demostrar que han existido fórmulas adecuadas de control (en el delito fiscal esto es poco probable aunque no descartable: asesor fiscal que sin consultar y queriendo demostrar su eficacia ahorradora elabora mendazmente las obligadas declaraciones).
- c) En cualquier caso la alusión a una responsabilidad **solidaria** con las personas físicas también condenadas obliga a fijar para éstas un porcentaje por mínimo que sea del que responderán directamente sin perjuicio de la responsabilidad subsidiaria de la persona jurídica en relación a ese monto. No creo que quepa establecer una cuota “cero” para el responsable solidario (art. 116.1).

IV INCIDENCIA DEL DERECHO A NO DECLARAR CONTRA SÍ MISMO DE LA PERSONA JURÍDICA

Como es sabido el legislador o no lo ha considerado imprescindible o ha andado perezoso y no ha establecido unas mínimas normas procesales para acoger a ese nuevo actor que irrumpirá en el escenario procesal: una persona jurídica imputada frente a la que se ejerce una pretensión de condena penal. Estamos ante una carencia evidente de la reforma que será semillero de dudas: ¿hasta qué punto les será aplicable todo el estatus creado para el imputado? ¿cómo se producirá su comparecencia? ¿es necesaria la presencia física de un representante legal? ¿habrá un “interrogatorio” del ente moral imputado?

Entre las muchas incógnitas que se ciernen sobre la plasmación procesal de la responsabilidad penal de las personas jurídicas hay una que merece la pena destacar por sus consecuencias seguramente perturbadoras y por tener una incidencia muy singular, según me atrevo a vaticinar, en los delitos contra la Hacienda Pública. Los procesos por esas infracciones normalmente van precedidos de un procedimiento de inspección. La posibilidad de ser “imputada” supone que decaiga toda obligación de la persona jurídica

de colaborar con el procedimiento. El derecho a no declarar contra sí mismo que proclama el art. 24.2 de la Constitución tiene una intensidad superior en el marco del proceso penal que en un expediente administrativo disciplinario¹⁶. ¿Significa ese derecho que se cancela

¹⁶ Compensa transcribir un largo fragmento de la sentencia del Tribunal Constitucional 142/2009, de 15 de junio, no solo porque ilustra sobre esa diferente virtualidad del derecho a no confesarse culpable en el proceso penal frente a la que tendría en otros expedientes administrativos, aún de naturaleza sancionadora, sino también porque contiene unas consideraciones generales sobre la naturaleza y contenido de ese derecho que no sobra recordar: "...en la demanda de amparo se sostiene, en primer lugar, que la sanción administrativa impuesta lo fue como consecuencia del mero ejercicio del derecho fundamental a no declarar contra sí mismos y a no confesarse culpables (art. 24.2 CE), por lo que se habría vulnerado este derecho fundamental. La Constitución reconoce el derecho a no ser obligado a declarar en el art. 17.3, en relación con la persona detenida y -en lo que concierne al caso- en el art. 24.2, con especial referencia, por tanto, al proceso penal, los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, derechos estrechamente relacionados con los de defensa y a la presunción de inocencia, de los que constituyen una manifestación concreta (SSTC 197/1995, de 21 de diciembre, FJ 6; 161/1997, de 2 de octubre, FJ 5; 127/2000, de 16 de mayo, FJ 4; 67/2001, de 17 de marzo, FJ 6; 18/2005, de 1 de febrero, FJ 2; 76/2007, de 16 de abril, FJ 8). En cuanto al origen y contenido de ambos derechos, hemos explicado que frente al viejo proceso penal inquisitivo (regido por el sistema de prueba tasada en el que el imputado era considerado como objeto del proceso penal, buscándose con su declaración, incluso mediante el empleo de la tortura, la confesión de los cargos que se le imputaban), en el proceso penal acusatorio el imputado ya no es objeto del proceso, sino sujeto del mismo y, en cuanto tal, "ha de reconocérsele la necesaria libertad en las declaraciones que ofrezca y emita, tanto en lo relativo a su decisión de proporcionar la misma declaración, como en lo referido al contenido de sus manifestaciones. Así pues, los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable ... son garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable" (SSTC 197/1995, de 21 de diciembre, FJ 6; 161/1997, de 2 de octubre, FJ 5; en el mismo sentido, SSTC 67/2001, de 17 de marzo, FJ 7; 18/2005, de 1 de febrero, FJ2; 76/2007, de 16 de abril, FJ 8). Por otra parte, los derechos alegados entroncan también con una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia, en virtud de la cual la carga de la prueba en el proceso penal corresponde a la acusación, sin que pueda hacerse recaer en el acusado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación (SSTC 161/1997, de 2 de octubre, FJ 5; 18/2005, de 1 de febrero, FJ 2; 76/2007, de 16 de abril, FJ 8). O, en palabras del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, el derecho a no autoincriminarse "presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la persona acusada" (STEDH de 3 de mayo de 2001, caso J.B. c. Suiza, § 64; en el mismo sentido, SSTEDH de 8 de febrero de 1996, caso John Murray c. Reino Unido, § 45; de 17 de diciembre de 1996, caso Saunders c. Reino Unido, § 68; de 20 de octubre de 1997, caso Serves c. Francia, § 46; de 21 de diciembre de 2000, caso Heaney y McGuinness c. Irlanda, § 40; de 21 de diciembre de 2000, caso Quinn c. Irlanda, § 40; de 8 de abril de 2004, caso Weh c. Austria, § 39). Pero, con una u otra perspectiva, puede afirmarse que el contenido esencial de tales derechos es "la interdicción de la compulsión del testimonio contra uno mismo" (STC 161/1997, de 2 de octubre, FJ 6) y el reconocimiento de la necesaria libertad para declarar o no y para hacerlo en el sentido que se estime más conveniente.

4. Por lo demás, **las garantías de los derechos fundamentales consagrados en el art. 24.2 CE, configuradas para el proceso penal, no pueden trasladarse sin matización alguna -como también se pretende en la demanda de amparo- al procedimiento administrativo sancionador. Como hemos dicho en la STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 10, "se impone... la prudencia frente a intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo"**. Al respecto conviene recordar que este Tribunal, desde la STC 18/1981, de 8 de junio, FJ 2, ha establecido que al ejercicio de las potestades sancionadoras de la Administración le son de aplicación las garantías procedimentales previstas en el art. 24.2 CE, si bien no mediante su aplicación literal, sino en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base de dicho precepto y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9.3 CE (por todas, SSTC 44/1983, de 24 de mayo, FJ 3; 28/1989, de 6 de febrero, FJ 6; 3/1999, de 25 de enero, FJ 4; 117/2002, de 20 de mayo, FJ 5; 205/2003, de 1 de diciembre, FJ 3; 35/2006, de 13 de febrero, FJ 3; 272/2006, de 25 de septiembre, FJ 2; 70/2008, de 23 de junio, FJ 4; 82/2009, de 23

de marzo, FJ 3). En concreto, hemos reconocido que el derecho a no declarar contra sí mismo, en cuanto garantía instrumental del derecho de defensa, rige y ha de ser respetado, en principio, en la imposición de cualesquiera sanciones administrativas, sin perjuicio de las modulaciones que pudiera experimentar en razón de las diferencias existentes ente el orden penal y el administrativo sancionador, precisando que "los valores esenciales que se encuentran en la base del art. 24.2 CE no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración pudiera compeler u obligar al administrado a confesar la comisión o autoría de los hechos antijurídicos que se le imputan o pudieran imputar o a declarar en tal sentido" (STC 197/1995, de 21 de diciembre, FJ 7; en el mismo sentido, más recientemente, SSTC 272/2006, de 25 de septiembre, FJ 3; 70/2008, de 23 de junio, FJ 4; 32/2009, de 9 de febrero, FJ 4).

5. La aplicación de la doctrina anteriormente expuesta al presente caso nos obliga a examinar las particulares circunstancias del mismo. Como se ha expuesto con detalle en los antecedentes de esta resolución, los recurrentes, policías locales del Ayuntamiento de Sevilla, fueron sancionados por las manifestaciones vertidas en el seno de una información reservada, incoada a raíz de la denuncia de un ciudadano contra los agentes, al objeto de esclarecer los hechos denunciados y determinar en su caso las posibles responsabilidades administrativas que pudieran derivarse para los funcionarios implicados en los mismos. En concreto, tras negar los hechos que denunciaba el ciudadano y preguntados si tenían algo más que añadir, afirmaron que iban a aportar los recursos interpuestos por el ciudadano, para que se viera que en los mismos se hace un relato de hechos totalmente distinto al de la denuncia, lo que se demostró falso. Tal afirmación, calificada como "falsedad gratuita" y constitutiva de "un claro atentado a la dignidad del funcionario" por el Instructor del expediente de información reservada, es la que da lugar a la incoación del expediente disciplinario y al dictado de la resolución sancionadora... Del examen de las actuaciones, y del contenido de la propia demanda de amparo, se desprende que en ningún momento del procedimiento los recurrentes fueron forzados a realizar una declaración autoincriminatoria, lo que resultaría constitucionalmente inadmisibles no sólo en el procedimiento administrativo sancionador propiamente dicho, sino también en la práctica de una información reservada -pese a que ésta no tenga carácter sancionador; por todas, STC 276/2006, de 25 de septiembre, FJ 6- cuyo objeto era la determinación de las posibles responsabilidades administrativas de los demandantes de amparo y cuyas diligencias hemos dicho que pueden ser valoradas por el órgano decisor en el procedimiento administrativo sancionador propiamente dicho (SSTC 56/1998, de 16 de marzo, FJ 5; 276/2006, de 25 de septiembre, FJ 6; ATC 204/1993, de 28 de junio, FJ 3) y , en el presente caso, fueron las que sirven de fundamento a la sanción administrativa posteriormente impuesta. Por el contrario, consta acreditado que en la comparecencia en el expediente de información reservada los recurrentes fueron preguntados sobre los hechos denunciados, tras darse lectura al escrito de denuncia, realizando libremente y sin coacción alguna las declaraciones que tuvieron por conveniente y añadiendo, también de forma absolutamente voluntaria -como destaca el órgano judicial- las manifestaciones por las que posteriormente fueron sancionados.

6. Los recurrentes no discuten la anterior afirmación, si bien sostienen que, en virtud del derecho fundamental que invocan, y en la conexión que el mismo tiene con el derecho de defensa, tenían derecho a mentir, dado que materialmente tenían la condición de imputados en el procedimiento administrativo, sin que de sus manifestaciones en la comparecencia en la información reservada pudiera derivarse consecuencia negativa alguna. Aluden también -bajo la confusa invocación del art. 24.1 CE, articulada como tercer motivo de amparo- a que el derecho se ve vulnerado cuando los actos de ejercicio del mismo dan lugar a la imposición de una sanción. En esa misma línea, el Ministerio Fiscal sostiene que las manifestaciones realizadas por los agentes tenían un claro carácter defensivo de su actuación profesional, por lo que quedarían amparadas en el ejercicio del derecho fundamental. Pues bien, situándonos en esa dimensión de la queja, es cierto que este Tribunal ha afirmado que el imputado en un proceso penal no está sometido a la obligación jurídica de decir la verdad, sino que puede callar total o parcialmente o incluso mentir, en virtud de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable (por todas, SSTC 68/2001, de 17 de marzo, FJ 5, 233/2002, de 9 de diciembre, FJ 3; 312/2005, de 12 de diciembre, FJ 1; 170/2006, de 5 de junio, FJ 4) y que no pueden extraerse consecuencias negativas para el acusado derivadas exclusivamente del ejercicio de su derecho a guardar silencio o de los derechos a no declarar contra sí mismo o a no confesarse culpable (por todas, STC 76/2007, de 16 de abril, FJ 8)... **De este modo la ponderación del conjunto de las circunstancias concurrentes en el presente caso es más compleja de lo pretendido en la demanda de amparo, pues exige la valoración de dos datos esenciales de los que se derivan limitaciones a la doctrina anteriormente expuesta. En primer lugar, en el presente caso no nos encontramos ante el imputado en un proceso penal, sino ante una comparecencia en una información reservada, lo que impide la traslación mecánica y acrítica de las garantías y conceptos propios del orden penal, pues la amplitud de las garantías del art. 24 CE en uno y otro contexto no puede ser la misma.** Además, es de señalar el carácter de agentes de la policía local de los recurrentes, que comparecen en el expediente de información reservada en su calidad de tales

toda posibilidad de recabar coactivamente su colaboración en el proceso penal en que está o puede estar imputada? ¿A qué personas físicas ligadas con la persona jurídica alcanzará esa dispensa? ¿Solo a los representantes legales? ¿También a los directivos o a otros empleados? ¿Y a los socios o integrantes del colectivo? ¿Será lícita la prueba obtenida en un procedimiento de inspección previo en el que se ha reclamado a la persona jurídica documentación, informes o exhibición de libros? Si la respuesta a esta última pregunta es afirmativa –y no creo que pueda entenderse así–, desde luego habrá que construir una argumentación convincente, lo que no es fácil¹⁷. Estamos ante secuelas quizás no ponderadas en todas sus derivaciones de esa incorporación de la responsabilidad de carácter criminal de las personas morales, particularmente en una materia como es la criminalidad tributaria.

El tema ha aparecido en la jurisprudencia constitucional en dos pronunciamientos no muy lejanos en el tiempo que adquieren nueva significación a la luz de la reforma legal. La STC 68/2006, de 13 de marzo zanjaba el problema sometido a su consideración (utilización para la condena penal de la documentación e información reclamada durante la sustanciación del procedimiento inspector previo) argumentando que *in casu* el sujeto pasivo del expediente era una Sociedad y no su gerente que fue el finalmente condenado en el posterior proceso penal¹⁸.

para prestar su versión de los hechos tras la denuncia de un ciudadano a raíz de una actuación en el ejercicio de sus funciones, que había concluido con la imposición de dos multas al ciudadano en cuestión. En las circunstancias concretas del presente caso, no puede obviarse que, en cuanto miembros de las fuerzas y cuerpos de seguridad -de conformidad con la previsto en el art. 2 de la Ley Orgánica 2/1986, de 13 de marzo- se encuentran en una posición jurídica que difiere de la del resto de los ciudadanos, de la que derivan deberes especiales para con la Administración y con los administrados, ligados a la autoridad de la que están investidos -como destacan tanto la resolución administrativa como la resolución judicial recurridas- y, en lo que atañe al caso que nos ocupa, una mayor exigibilidad de rigor en las manifestaciones vertidas en el ejercicio de sus cargos, incluso cuando -como sucede en una información reservada- se investigan hechos de los que pueden derivarse responsabilidades administrativas”.

¹⁷ Aunque son posibles esas soluciones. En Alemania la jurisprudencia constitucional ha negado que las personas jurídicas puedan beneficiarse del derecho a no declarar contra sí mismas. Aunque nos estamos moviendo en el terreno de las sanciones administrativas. Frente a la jurisprudencia del TEDH, muy tuteladora de ese derecho, del Tribunal de Luxemburgo han emanado algunos pronunciamientos que proporcionan base para establecer que cuando existe una obligación legal de colaborar con la actuación inspectora de la Administración, no tendrá juego ninguno el derecho a no colaborar con la propia incriminación de una empresa (sentencia de 18 de octubre de 1989, caso *Orkem*; sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 20 de octubre de 2001, caso *Mannesmannröhren*; o sentencia de la Sala Primera de 25 de enero de 2007, de la Sala Primera del Tribunal de Justicia, caso *Dalmine*). Se diferencia entre lo que son declaraciones y lo que es aportar documentación: lo que ampara tal derecho es la negativa a contestar preguntas directamente incriminadoras. Un análisis detenido de las directrices que alientan las diferentes jurisprudencias puede encontrarse en NIETO MARTÍN y A. BLUMENBERG, “*Nemo tenetur se ipsum accusare*” en el *Derecho Penal económico europeo* en la obra colectiva “Curso Superior Universitario en Derecho Penal Económico. Un diálogo entre jueces, fiscales, abogados y profesores” Cátedra de Investigación financiera y forense KPMG-Universidad Rey Juan Carlos, Madrid, 2008, págs. 281 a 303.

¹⁸ “Se alega en la demanda de amparo la vulneración del derecho a no declarar contra sí mismo reconocido en el art. 24.2 CE. Entiende el recurrente que, cuando en el procedimiento inspector se aprecie la posible comisión de un delito contra la hacienda pública deben suspenderse las actuaciones inspectoras y remitir el expediente al Ministerio Fiscal y quien es objeto de las actuaciones de comprobación e investigación debe ser informado por la Administración tributaria, no sólo de la posibilidad de que se inicie contra él un proceso penal, sino también de todos los derechos que le asisten durante el procedimiento, entre ellos -dado que la inspección tributaria puede concluir con la imputación de ilícitos penales- los derechos a no declarar contra sí mismo y a no aportar pruebas incriminatorias garantizados en el art. 24.2 CE. Derechos que le habrían sido vulnerados al recurrente en amparo porque, lejos de advertirle al inicio de las actuaciones inspectoras de sus derechos constitucionales y de las consecuencias penales que podrían derivarse de su colaboración, se le requirió bajo coacción la información que, a la postre, fundamentó el inicio del proceso penal y las condenas por delitos contra la hacienda pública que

El derecho a la no autoincriminación es compatible con la realización de prueba sobre el imputado (detección de alcohol en sangre; obtención de unos cabellos, examen psiquiátrico). Pero repele la imposición al sospechoso de la carga de colaborar con su propia inculpación mediante actuaciones propias. Por eso no cabe un requerimiento bajo amenaza de sanción para aportar elementos probatorios directos (como documentación). No es eso compatible con el derecho a no autoincriminarse. La prueba obtenida bajo apercibimiento de desobediencia sería ilícita, como lo sería la que se ha recabado de esa forma en un expediente administrativo previo. Es ese el supuesto contemplado en el otro precedente jurisprudencial aludido, muy similar al reseñado. La STC 18/2005, de 1 de febrero considera legítima la condena por delito contra la

se le impusieron. Ese incumplimiento del deber de informar al sujeto inspeccionado de su derecho a no declarar contra sí mismo sería especialmente grave en este caso porque, pese a que desde que el Inspector regional dejó sin efectos las actas de conformidad, las actuaciones inspectoras iban dirigidas directamente a fundar la imputación de delitos al Sr. B M, la nueva Inspectora actuaria no sólo no le advirtió sobre la verdadera finalidad de la reanudación de dichas actuaciones, sino que además continuó requiriendo al recurrente en amparo para la aportación de documentos incriminatorios... Una vez delimitado el objeto del presente proceso constitucional, procede examinar la vulneración del derecho a no declarar contra sí mismo consagrado en el art. 24.2 CE que denuncia la demanda de amparo. A este respecto, conviene comenzar recordando que, conforme señala el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, "aunque no se menciona específicamente en el art. 6 del Convenio, el derecho a guardar silencio y el privilegio contra la autoincriminación son normas internacionales generalmente reconocidas que descansan en el núcleo de la noción de proceso justo garantizada en el art. 6.1 del Convenio. El derecho a no autoincriminarse, en particular -ha señalado-, presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la 'persona acusada'. Proporcionando al acusado protección contra la coacción indebida ejercida por las autoridades, estas inmunidades contribuyen a evitar errores judiciales y asegurar los fines del artículo 6" (STEDH de 3 de mayo de 2001, caso J.B. c. Suiza, § 64; en el mismo sentido, SSTEDH de 8 de febrero de 1996, caso John Murray c. Reino Unido, § 45; de 17 de diciembre de 1996, caso Saunders c. Reino Unido, § 68; de 20 de octubre de 1997, caso Serves c. Francia, § 46; de 21 de diciembre de 2000, caso Heaney y McGuinness c. Irlanda, § 40; de 3 de mayo de 2001, caso Quinn c. Irlanda, § 40; de 8 de abril de 2004, caso Weh c. Austria, § 39... En particular, hemos afirmado que los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable "son garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable" [SSTC 197/1995, de 21 de diciembre, FJ 6; 161/1997, de 2 de octubre, FJ 5; 229/1999, de 13 de diciembre, FJ 3 b); 127/2000, de 16 de mayo, FJ 4 a); 67/2001, de 17 de marzo, FJ 6]. ... Obviamente, no habiéndose seguido las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en ningún momento respecto del Sr. B M, sino única y exclusivamente en relación con la entidad de la que era administrador, Bravo Management, S.L., resulta evidente la inconsistencia de la denunciada vulneración del art. 24.2 CE que el recurrente afirma haber padecido al no haber informado la inspección de los tributos desde el inicio del procedimiento "al contribuyente inspeccionado" de sus derechos a no declarar contra sí mismo y a no aportar pruebas que le incriminen. Interesa subrayar en segundo lugar que, aunque en la demanda de amparo se sostiene que la Administración tributaria exigió al actor su colaboración "con admoniciones, requerimientos y advertencias", como destaca el Abogado del Estado, en el curso de las citadas actuaciones inspectoras, los requerimientos de información se dirigieron, todos ellos, sin excepción, a la entidad mercantil Bravo Management, S.L., en ningún caso al ahora solicitante de amparo... En tercer lugar, en tanto que los requerimientos de información se dirigieron exclusivamente a la entidad Bravo Management, S.L., es evidente que, de no haber sido atendidos debidamente, las sanciones que la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria (en adelante, LGT) establecía con carácter general para estos supuestos, habrían recaído únicamente sobre aquella entidad -que, en virtud del art. 77.1 LGT, podía tener la condición de sujeto infractor- y no sobre su administrador. De hecho, no resulta ocioso destacar que, como señalamos en la STC 18/2005, de 1 de febrero, "el ordenamiento tributario entonces vigente no preveía sanción alguna para los administradores de las sociedades que hubieran incumplido los requerimientos de información efectuados por la Administración tributaria en el curso de un procedimiento de comprobación e investigación" (FJ 3)".

Hacienda Pública por cuanto la documentación utilizada como prueba recabada en la previa inspección tributaria fue proporcionada por la sociedad y no por la persona física finalmente condenada¹⁹. ¿Qué solución hubiese sido la procedente si la reforma hubiese estado ya vigente y la condena penal hubiese alcanzado a la persona jurídica?

¹⁹ La referida resolución, que es invocada reiteradamente en la sentencia que se recogía en la nota anterior, razona así: “En apoyo de su pretensión, cita el demandante de amparo la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y, concretamente, la STEDH de 17 de diciembre de 1996, caso Saunders c. Reino Unido, decisión en la que el dicho Tribunal anuló las condenas impuestas al Sr. Saunders con apoyo en las declaraciones que éste formuló bajo coacción en el curso de un procedimiento igualmente administrativo, en particular, el seguido por los Inspectores de Comercio e Industria británicos. Invoca asimismo en apoyo de su tesis algunas de las afirmaciones que se contienen en la STC 161/1997, de 2 de octubre, con la finalidad de evidenciar que el "requisito que exige nuestra Constitución para la aplicación de las 'garantías frente a la autoincriminación' es la existencia de una información autoincriminatoria aportada bajo coacción" (pág. 20 de la demanda). Pues bien, a la luz de la jurisprudencia citada y de las propias alegaciones del recurrente, puede afirmarse, sin necesidad de profundizar en otros aspectos del derecho constitucional que se invoca, que no ha existido la vulneración denunciada en tanto que de los autos se desprende inequívocamente que, ni el procedimiento de comprobación e investigación tributaria en el que se obtuvo la información incriminatoria se siguió contra el solicitante de amparo, ni durante el curso del citado procedimiento le fueron reclamados al Sr. J M los documentos que contenían dicha información, ni se ejerció coacción de ninguna clase contra él ni, por último, el finalmente condenado aportó dato alguno que contribuyera a su propia incriminación.

En efecto, a este respecto debe señalarse, en primer lugar, que no es objeto de discusión que las actuaciones inspectoras se siguieron exclusivamente en relación con la entidad Incovesa, para comprobar la situación tributaria de la misma en relación con los tributos de los que era sujeto pasivo... Interesa subrayar, en segundo lugar que, en el curso de las citadas actuaciones inspectoras, los requerimientos de información se dirigieron, todos ellos, sin excepción, a la citada entidad... En tercer lugar, en tanto que los requerimientos de información se dirigieron exclusivamente a la entidad Incovesa, es evidente que, de no haber sido atendidos debidamente, las sanciones que la Ley General Tributaria establecía con carácter general para estos supuestos, habrían recaído únicamente sobre la entidad... De todo lo anterior se desprende inequívocamente que la información que se utilizó para fundamentar la condena contra el ahora solicitante de amparo se requirió a una persona distinta del mismo -la entidad Incovesa-, que la coacción prevista en la ley se ejerció exclusivamente contra la citada entidad y, finalmente, que dicha información fue aportada por los representantes de la misma, sin que, por otro lado, conste que la entidad de la que el recurrente en amparo era Presidente y Consejero-Delegado invocara en ningún momento, durante el desarrollo del procedimiento inspector, sus derechos a no declarar contra sí misma y a no confesarse culpable. El supuesto examinado, pues, es sensiblemente diferente a los enjuiciados en los casos Saunders c. Reino Unido, que se invoca reiteradamente en la demanda de amparo, e I.J.L., G.M.R. y A.K.P. c. Reino Unido. En efecto, tal y como sucede aquí, en los citados asuntos el Tribunal de Estrasburgo examinó la compatibilidad con el art. 6.1 CEDH de las condenas penales impuestas a los demandantes con fundamento en la información obtenida por funcionarios de la Administración británica en el curso de un procedimiento seguido contra una entidad con personalidad jurídica (concretamente, la empresa Guinness). Las pruebas que fundamentaron la condena penal, sin embargo, consistieron en declaraciones efectuadas por los propios condenados bajo la admonición de sanciones y penas privativas de libertad en el curso de las actuaciones administrativas de carácter inquisitivo. Tampoco los hechos aquí enjuiciados coinciden con los que fueron objeto de examen por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en el caso J.B. c. Suiza, que el Ministerio Fiscal cita en su escrito de alegaciones evacuado en el trámite del art. 52.1 LOTC. Como en el asunto que ahora nos ocupa, en J.B. c. Suiza la información autoincriminatoria se requirió en el curso de un procedimiento administrativo de naturaleza tributaria de características muy similares al regulado en la Ley 230/1963, General Tributaria; además, la información, como en el caso que ahora juzgamos, estaba constituida exclusivamente por documentos (concretamente, documentos relativos a la empresas en las cuales el recurrente había invertido dinero); y, finalmente, como ya hemos señalado, dichos documentos se reclamaron bajo la amenaza con sanciones pecuniarias establecidas en el ordenamiento suizo (sanciones que, finalmente, fueron impuestas). Difieren, sin embargo, los hechos examinados en J.B. c. Suiza de los que ahora enjuiciamos en varios aspectos esenciales: en primer lugar, el procedimiento administrativo tributario se siguió contra el propio recurrente como persona física, no contra ninguna de las sociedades en las que había invertido el dinero cuyo origen se pretendía conocer; en segundo lugar, la documentación con trascendencia tributaria se requirió directamente del contribuyente investigado; en tercer y último lugar, la coacción prevista en la

Parece claro que la persona jurídica acusada de un delito puede buscar cobijo pleno en ese derecho a no colaborar con su propia incriminación. Eso significa que puede desatender los requerimientos que se le efectúen para entregar documentación; o que la información falsa que pueda proporcionar no podrá generar responsabilidad penal. No es que pueda falsear la documentación. Pero no le será exigible que la proporcione (sin perjuicio de que esa negativa provoque la necesidad de un registro o de pesquisas más invasivas). Y si es invitada a emitir cualquier información sobre los hechos objeto de acusación puede deformarlos, omitir las circunstancias que le son desfavorables o pura y llanamente negarse a emitir cualquier manifestación. Esas posibilidades amparan a la entidad como tal y a sus representantes legales personalmente si son llamados a declarar precisamente en esa condición (aunque ellos no estén imputados por los hechos). No tendría sentido que el derecho de la persona jurídica a no declarar o a no proporcionar información sobre los hechos, pudiese ser burlado llamando como testigo a cualquiera de los miembros de los órganos directivos no imputado y exigiéndole juramento. Cualquiera de los representantes legales o miembros de los órganos directivos de la persona jurídica declarará no estrictamente como imputado, pero tampoco como testigo. Será preciso advertirle de los derechos que asisten a la persona jurídica imputada y que extienden su manto protector sobre los integrantes del órgano de dirección. Esa se me antoja la única solución respetuosa con el derecho constitucional que se comenta.

¿Qué decir de los socios o asociados, de los empleados, o de otros individuos integrados en la persona jurídica o vinculados estrechamente a ella? Aquí el panorama se enturbia todavía más y las soluciones son menos seguras. No hay problema en considerar válido su testimonio y utilizarlo como prueba que funde la condena de la persona jurídica. Pero... ¿es necesario ilustrarles previamente sobre su derecho a negarse a declarar y su facultad de no ajustarse a la verdad? En caso de respuesta afirmativa, ¿a quiénes debe alcanzar esa previsión? ¿Sólo a los puestos más relevantes? ¿Sólo a los socios o integrantes por derecho propio del colectivo, pues son los únicos que oficialmente padecerán, aunque sea indirectamente, la pena impuesta a la persona jurídica? ¿También a cualquier empleado del ente? ¿Será válida su declaración si se les informa previamente de las penas del delito de falso testimonio y del inexistente deber de decir verdad, si es que se concluye que no rige para ellos tal obligación? ¿Es lo mismo a estos efectos una Sociedad limitada compuesta por tres socios que una

Ley, que finalmente se materializó en la imposición de varias sanciones pecuniarias (un total de cuatro, la última de las cuales no se llegó a ejecutar), se ejerció efectivamente contra el recurrente. Para finalizar, en el mencionado caso *Funke c. Francia*, el Tribunal de Estrasburgo concluyó que se habían vulnerado los derechos a permanecer en silencio y a no contribuir a la propia incriminación del recurrente al haber sido éste sancionado con varias multas pecuniarias por no aportar la documentación requerida por las autoridades aduaneras francesas (extractos de cuentas corrientes abiertas en diferentes entidades bancarias y la documentación relativa a la financiación de un apartamento). En suma, como en los casos anteriormente citados, fue la persona contra la que se siguió el procedimiento inquisitivo, a la que se le reclamó la documentación autoincriminatoria y sobre quien se ejerció la coacción prevista en la ley que concluyó con la imposición de sanciones, la que instó la declaración de vulneración del derecho a la no autoincriminación reconocida en el art. 6.1 CEDH. **No apreciándose la existencia del requisito subjetivo de que la coacción haya sido ejercida por el poder público sobre la persona que facilitó la información incriminatoria y que finalmente fue la destinataria de las medidas punitivas, debe desestimarse el recurso de amparo en este punto**". En general la doctrina ha sido muy crítica con estos pronunciamientos tildándolos de formalistas (por todos, LÓPEZ DIAZ *Principio de no autoinculpación y procedimiento sancionador tributario, ¿no pero sí?* en "Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, nº 16/2005). Antes de estos dos pronunciamientos parcialmente transcritos, las SS TC 110/1984 y 16/1990 se movieron por otros derroteros, aunque pensando igualmente de manera primordial en sanciones de tipo administrativo y no condenas penales.

multinacional que cotiza en bolsa? Caricaturizando, ¿podrá un testigo directo negarse a declarar en un proceso de defraudación tributaria seguido contra una entidad Bancaria aduciendo su condición de accionista? ¿Tampoco el asociado no directivo de un colectivo de una docena de personas ni el socio no administrador de una sociedad de responsabilidad limitada?

Desde algún sector se ha invitado a una concepción muy amplia de ese derecho, reclamando ese blindaje para todo integrante de la persona jurídica. Abrazaría a todos los que ocupan algún puesto en el entramado organizativo, aunque no sean directivos ni miembros o socios del ente²⁰. Cualquiera de ellos podría acogerse al derecho de la persona jurídica a no declarar contra sí misma. Incluso se insinúa que cualquier empleado de la empresa podría invocar ese derecho constitucional. De cualquier forma no puede existir un deber “laboral”, ni legal ni contractual de guardar silencio ante esa eventualidad²¹, ni el deber mercantil de lealtad de los administradores²² puede mermar su capacidad de declarar en el proceso penal ajustándose a la verdad aunque de esas manifestaciones deriven perjuicios para el colectivo. Tendrían el derecho –pero no el deber ni procesal ni extraprocesal- de guardar silencio o de declarar sin ser fieles a la realidad cuando puedan perjudicar la posición procesal del ente.

Parece excesivo ese ensanchamiento tan generoso del derecho. Pero no es fácil acotar con precisión. El art. 418 de la LECrim puede proporcionar, por vía de analogía, una muy modesta ayuda para discriminar casos y casos y matizar las soluciones cuando no se trata de la declaración de un representante legal. Si todo testigo puede eludir la contestación de preguntas que puedan perjudicar material o moralmente y de una manera directa e importante a la persona o patrimonio de algunos de los parientes indicados en el art. 416 de la Ley Procesal, será lógico que también sea levantada su obligación de declarar cuando el posible perjuicio económico o moral se cierne sobre él mismo, aunque sea de forma indirecta.

Los contornos subjetivos que se establezcan para ese derecho condicionarán la forma de efectuar el interrogatorio de representantes legales o directivos no acusados y otros testigos con funciones en el organigrama asociativo o social. Y, sobre todo

²⁰ En un seminario celebrado en la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid el 9 de febrero de 2010, codirigido por los P.fres. Dres. J. A. LASCURAÍN SÁNCHEZ y J. DOPICO GÓMEZ-ALLER y coordinado por la Dra. M. MARTÍN LORENZO sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Proyecto de reforma del Código Penal de 2009, ALONSO GALLO, J. incluía en su comunicación una propuesta articulada de reforma de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. En relación a este punto el texto sugerido reza así: “*El derecho a no declarar contra sí mismas y a no confesarse culpables implicará que los empleados y directivos de las personas jurídicas imputadas en un procedimiento penal, o contra las que pueda dirigirse en el mismo una imputación en el futuro, no tendrán obligación de decir verdad en las declaraciones que presten en el procedimiento. De igual forma, el incumplimiento, o cumplimiento erróneo, de los requerimientos de información o documentación que se libren a las personas jurídicas imputadas en un procedimiento penal, o contra las que pueda dirigirse en el mismo una imputación en el futuro, no podrá dar lugar a la imposición de ninguna sanción*” (pág. 11 del texto mecanografiado). Por su parte GONZÁLEZ FRANCO, en relación a los trabajadores evoca algún ejemplo del derecho comparado que los comprende dentro del derecho de la persona jurídica a no declarar contra sí misma, aunque cuestiona que esa sea la solución correcta, pese a la situación de exigibilidad disminuida que puede tener el trabajador (pág. 53 de la documentación mecanografiada del seminario).

²¹ Niega tal deber GONZÁLEZ FRANCO (trabajo y página citados en nota anterior) con argumentos compartibles plenamente: el deber de sigilo o secreto en relación a hechos conocidos trabajando para la empresa ha de ceder ante una investigación penal.

²² En relación a las Sociedades Anónimas, art. 127 LSA. Hay preceptos paralelos en las normas sectoriales que regulan otras formas de personas jurídicas.

repercutirá en la utilizabilidad como prueba de los datos obtenidos con la colaboración de la empresa en el procedimiento previo de comprobación²³.

²³ El debate existía ya previamente en relación al proceso administrativo sancionador consecutivo a un procedimiento de comprobación en el que se reclama la colaboración del inspeccionado. Existe una abundante bibliografía al respecto (por todos, GARCÍA-HERRERA BLANCO C. y HERRERA MOLINA; P.M., *El derecho a no autoincriminarse en materia tributaria: revisión crítica y aplicación a los administradores sociales*” Revista “Impuestos”, nº 14/2005; SAINZ PALACIOS, *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Colex; RIBES RIBES, A., *El derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito penal tributario: reflexión a la luz de la jurisprudencia norteamericana* en “Revista española de Derecho Financiero”, núm. 105; págs. 106 y ss; o LÓPEZ DÍAZ, A., *El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria* en la obra colectiva “Temas de Derecho Penal Tributario”, Marcial Pons, 2000, págs. 53 y ss). Pero lo que pretendía esencialmente es llamar la atención sobre un punto: la simetría no es total. la proyección de ese derecho fundamental en el marco de un proceso penal presenta connotaciones singulares y la consideración de la persona jurídica como eventual responsable penal ensancha objetiva y subjetivamente enormemente los espacios cobijados por el *Nemo tenetur se ipsum accusare*.