

ANTONIO MÁRQUEZ MÁRQUEZ*Inspector de Hacienda del Estado
Profesor Universitario***Extracto:**

EN el desarrollo diario de las funciones profesionales de comprobación-investigación de las situaciones tributarias de los administrados, es frecuente encontrar hechos y circunstancias que trascienden los efectos propios de las mismas.

Estos hechos o circunstancias encontrados y probados en el procedimiento de la inspección y para los fines propios de su ámbito específico, lo sobrepasan y pueden servir para iniciar otro procedimiento de orden jurídico distinto, el penal, conexo al tributario.

En concreto, y para centrar nuestro comentario, del procedimiento administrativo de inspección se puede pasar a un procedimiento penal; o lo que es lo mismo, en los administradores de las sociedades pueden concurrir, en base a las mismas pruebas, una responsabilidad tributaria y otra penal, como consecuencia de dos procedimientos sancionadores distintos y sucesivos en el tiempo.

Sumario:

- I. La responsabilidad tributaria de los administradores sociales por actos ilícitos.
- II. El *prius* del Derecho Mercantil.
- III. El procedimiento de inspección tributaria como procedimiento administrativo de prueba.
- IV. El injusto administrativo-tributario en los delitos societarios: la verdadera calificación tributaria.
- V. La inspección de los tributos y los delitos societarios.
 1. Los delitos societarios.
 2. Tipos delictivos con posible trascendencia tributaria.
 - 2.1. Falseamiento de documentos sociales.
 - 2.2. Imposición de acuerdos abusivos y lesivos.
 - 2.3. Obstaculización al derecho de los socios.
 - 2.4. Obstaculización a tareas de inspección o supervisión.
 - 2.5. Administración social fraudulenta.
 3. La actuación inspectora: el acta con propuesta de sanción.
 4. La duda razonable de la norma.

I. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES SOCIALES POR ACTOS ILÍCITOS

La vigente Ley General Tributaria señala en su artículo 40.1, dentro de tres posibles supuestos de responsabilidad tributaria para los administradores de las sociedades, el que nace por actos ilícitos o comisión de infracciones tributarias.

El mismo texto legal, refrendado por la doctrina administrativa y por reiterada jurisprudencia, establece como requisito de existencia, la prueba de un acto previo ilícito; es preciso probar que la acción u omisión se ha producido con dolo, culpa o simple negligencia (art. 77.1 de la LGT).

En nuestra opinión, no compartida por parte de la doctrina (1), a pesar de que el núcleo originario de la responsabilidad es un acto ilícito y consecuente matiz sancionador en orden a la aplicación e interpretación restrictiva de las normas, no se puede negar que esta responsabilidad (como todos los supuestos de responsabilidad tributaria previstos en las normas para el pago de los distintos componentes de una deuda tributaria), también cumple una función de garantía del cobro del crédito tributario. Y ello, por el predicado carácter pecuniario de las obligaciones tributarias.

La finalidad última pretendida por las normas que establecen supuestos de responsabilidad tributaria -cualquiera que sea o en que se fundamente su origen- es garantizar al sujeto activo, de manera directa o indirecta, el cobro del crédito tributario del que es titular acreedor. La exclusión legal del pago del impuesto, de las sanciones a cargo del administrador responsable, centrándose el contenido de la responsabilidad en el pago de la deuda tributaria, evidencia el carácter garantista general de este tipo de responsabilidad por actos ilícitos (art. 37.3 de la LGT).

(1) CARBAJO VASCO, Domingo. «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria». *CT*, núm. 76/1995, págs. 73-76.

En el mismo sentido se pronuncia FONSECA CAPDEVILA, Enrique cuando señala que «La interpretación conjunta de este artículo con el artículo 77 de la Ley General Tributaria no deja lugar a dudas en cuanto a que nos encontramos, no con la imposición de una sanción por incumplimiento de ciertas obligaciones tributarias, ni siquiera con una suerte de responsabilidad civil derivada de la comisión o participación en una infracción tributaria, sino simplemente con un sistema de responsabilidad o garantía por las obligaciones tributarias de un tercero -la sociedad- contra el que automáticamente nace una acción de repetición en vía civil a favor del administrador, como explícitamente ha reconocido la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 1993 (también STSJ de Murcia 28-6-1995), y sin perjuicio de las acciones que la sociedad, sus socios y acreedores puedan tener contra los administradores por los perjuicios causados a la sociedad en su gestión con el incumplimiento de las obligaciones tributarias» (2).

En este supuesto de responsabilidad, se personalizan en las propias sociedades las infracciones y sanciones tributarias, imputándolas como sujetos infractores de las mismas a las sociedades, a través de sus órganos de administración.

Ello supone trasladar al ámbito tributario, el régimen general de responsabilidad de los administradores sociales del Derecho Mercantil (art. 134 del TRLSA). En definitiva, la responsabilidad tributaria del administrador tiene una finalidad de garantía, y no una función sancionadora, que se ejercita directamente sobre la sociedad. Pero el Tribunal Constitucional, en Sentencia de 26 de abril de 1990, ha establecido que su exigencia debe producirse en el marco general del principio de culpabilidad; en el administrador debe concurrir una conducta dolosa o culposa como presupuesto de hecho para la exigencia de responsabilidades económicas.

II. EL PRIUS DEL DERECHO MERCANTIL

El acto ilícito tributario se conexiona, vía causal, con el incumplimiento del orden jurídico mercantil. El principio de tipicidad de la infracción tributaria, obliga a buscar el contenido legal de conceptos jurídicos indeterminados de la Ley Tributaria (actos necesarios ... de su incumbencia; consentir incumplimientos por quienes de ellos dependan ...) en la legislación mercantil (3).

(2) «La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades mercantiles». *Revista Jurídica General*. Boletín del Colegio de Abogados de Madrid, núm. 5, 3.ª Época. Junio 1997, pág. 66.

(3) «Así, el artículo 127.1 de la Ley de Sociedades Anónimas y 61 de la Ley de Responsabilidad Limitada (Ley 2/1995, de 23 de marzo) establece que *los administradores desempeñarán sus cargos con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal*; término que se observa también en otras disposiciones del ordenamiento mercantil (art. 887 del Código de Comercio que se refiere al orden *regular y prudente de una buena administración mercantil*) y, que expresan un conjunto de facultades y obligaciones que no es preciso relatar aquí, pero que resume claramente la 5.ª Directiva Comunitaria, cuando establece que *todos los miembros de los órganos de dirección y vigilancia ejercerán sus funciones en interés de la sociedad, teniendo en cuenta los intereses de los accionistas y de los trabajadores*» en «Los delitos societarios y las penas en el Código Penal». Carlos JIMÉNEZ VILLAREJO. *Rev. Jurídica General*. Colegio de Abogados de Madrid, núm. 1, 3.ª Época, abril-mayo 1996, pág. 19.

La diligencia en el quehacer diario de los administradores es idéntica en las legislaciones mercantil y tributaria; ésta trae causa de aquélla. Porque en ambos ordenamientos se pretende conseguir que los administradores sociales cumplan las obligaciones impuestas por los diversos ordenamientos jurídicos.

No se puede olvidar que los administradores sociales, en el ejercicio de su función, están obligados a intentar conseguir el interés social general. Pero es en el terreno de los hechos, cuando se presenta la duda sobre si una determinada omisión o conducta de los administradores, constituye una forma o camino adecuado para perseguir el interés social; o, por el contrario, su comportamiento está motivado por fines ilegítimos (dolo) o suponen el uso de medios inadecuados para satisfacer dicho interés (negligencia).

Una vez más, nos encontramos con la práctica diaria cambiante, propia del complejo empresarial moderno, donde cualquier decisión a tomar, tiene ventajas e inconvenientes de no fácil ponderación; cuando además, hay que tomarlas al ritmo, la premura o urgencia que demanda el actual tráfico mercantil.

Ello no obstante, el legislador mercantil ha endurecido el régimen de responsabilidad de los administradores sociales en el aspecto sustantivo: siempre que resulta acreditado en un proceso judicial que los administradores causaron un daño mediante actos «contrarios a la ley o a los estatutos» o «realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo» (art. 133.1 del TRLSA), tales administradores habrán de responder, ya exista dolo, culpa grave, o incluso culpa leve (4).

Así aparecen las denominadas acciones social e individual de responsabilidad de los administradores sociales, cuyo ejercicio corresponde a la propia sociedad o a sus socios o a terceros como sustitutos de ella (acción social); o a los socios o terceros (acción individual). En tal sentido, se pronuncian los artículos 134 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y 69 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada que se remite a la anterior, e incluye algunos matices.

Parece que el criterio principal para delimitar las acciones social e individual de responsabilidad de los administradores, es el bien jurídico protegido por cada procedimiento: la acción social protege el patrimonio social, mientras que la acción individual salvaguarda el patrimonio personal, individual de los socios y terceros que se relacionan con la sociedad.

La facilidad legal para plantear procesos de responsabilidad, no impide que las mismas normas hayan establecido requisitos procedimentales y de legitimación para evitar que cualquiera y de cualquier modo, juzgue si el comportamiento de los administradores beneficia o perjudica al interés

(4) SERRA CALLEJO, Javier. «La responsabilidad de los administradores sociales a la luz del derecho a la tutela judicial efectiva». *Rev. OTROSI*. Colegio de Abogados de Madrid. Marzo 1997. Actualidad.

de la sociedad. De no haberlo hecho así, se corre el peligro de que los administradores vivan continuamente bajo la amenaza de reclamaciones sin fundamento, presentadas por socios minoritarios, caprichosos o por terceros ajenos a la sociedad (5).

En el orden jurídico-penal, el nuevo Código de 1995, en los artículos 291, y especialmente en el 295, ha criminalizado determinadas conductas sociales, cuando aluden respectivamente a la «imposición por los socios o administradores mayoritarios de acuerdos abusivos» y a la «administración desleal de una sociedad». A estas cuestiones aludiremos más *in extenso* en páginas sucesivas.

III. EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA COMO PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE PRUEBA

Los artículos 140 a 146 de la Ley General Tributaria, constituyen el régimen sustantivo de la Inspección de los Tributos, desarrollado formalmente por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba su Reglamento.

Según estas disposiciones, la actividad inspectora se encuadra, desde el punto de vista procesal, en el procedimiento de gestión tributaria general, cuya finalidad esencial es comprobar o verificar el carácter exacto y completo de los hechos imposables realizados pero no declarados; o de los hechos contenidos en las declaraciones-liquidaciones practicadas y presentadas por los administrados; o más sencillo, verificar la corrección, el acuerdo con la ley, de las situaciones tributarias de los sujetos pasivos u obligados tributarios.

El procedimiento inspector supone una modalidad del procedimiento de gestión tributaria; y por ello, del procedimiento administrativo general, con el que de una forma total y definitiva se debe parrear en la actualidad.

La esencia del procedimiento inspector descansa en el desarrollo de una actividad administrativa reglada, desarrollada por funcionario competente (orgánica y profesionalmente), dirigida a **obtener y apreciar las pruebas** sobre determinados hechos o circunstancias con trascendencia tributaria, que han sido o no declarados por los sujetos pasivos u obligados tributarios.

(5) FERNÁNDEZ DE LA GANDARA, Luis. «El régimen de responsabilidad de los administradores en la Ley de Sociedades Anónimas: Supuestos, Principios y Problemas». *Revista Jurídica General*. Boletín del Colegio de Abogados de Madrid, núm. 5, 3.ª Época, junio 1997, págs. 13-55.

Por tanto, en ese procedimiento se distinguen con nitidez dos fases:

- a) La fase **instructora** de conocimiento y obtención de pruebas de la situación tributaria del sujeto pasivo inspeccionado, por haber sido incluido en el Plan de Inspección de una Unidad o Equipo.

Durante estas actuaciones inspectoras, el ejercicio reglamentario de las facultades legales reconocidas a la Inspección, pretende **obtener todos los medios de prueba admitidos en Derecho** para conocer, con el mayor grado de certeza, la realidad objetiva y subjetiva de una determinada situación; su adecuación o no a las normas tributarias de obligada aplicación para, previa calificación técnico-jurídica, **proponer un acto administrativo de liquidación** en potencia.

- b) La fase **resolutoria** del Inspector Jefe que comprueba el contenido del expediente instruido por el actuario; aprecia las pruebas y la propuesta de acto administrativo para, de manera expresa o tácita, dejar sin efecto o modificar el contenido de la propuesta, o convertirla en acto administrativo virtual.

La gran complejidad y dificultad del procedimiento inspector se da en su fase de instrucción; y dentro de ella, en la **obtención de pruebas** que permitan en Derecho desvirtuar la presunción de inocencia constitucional reconocida a los administradores (6). Decimos complejidad porque, a nuestro juicio, y en base a la experiencia de una dilatada práctica profesional inspectora de instrucción, dentro de esta fase del procedimiento, que se inicia con la citación al sujeto inspeccionado, se pueden distinguir unos subprocedimientos administrativos, que, especie de incidentes, hay que resolver con carácter previo para componer el principal, obteniendo determinada prueba positiva o negativa.

Tal sucede, si durante un procedimiento inspector, el actuario requiere al sujeto inspeccionado para que le aporte determinados documentos (pruebas), de hechos declarados, contabilizados y que el ordenamiento jurídico-mercantil, contable y fiscal le impone el deber de conservar (facturas); ante tal requerimiento, el interesado manifiesta que no dispone en esos momentos de la documentación; que intentará buscarla, para lo que **solicita** un determinado período de tiempo ante la Inspección, recogido todo ello en la reglamentaria diligencia de hechos.

En este supuesto, parece que **se inicia**, a petición del interesado, una especie de subprocedimiento-incidente para obtener las pruebas en que fundamentar su situación tributaria declarada y en comprobación-inspección; aportación de pruebas de su derecho, que le imponen los artículos 114 y 115 de la Ley General Tributaria.

(6) En materia de prueba rigen los artículos 114 a 119 de la Ley General Tributaria, en conexión con los artículos 1.214 a 1.253 del Código Civil y 578 a 666 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

¿Qué sucede si transcurre el tiempo solicitado y concedido, sin que el interesado cumpla su obligación legal de probar su derecho a mantener inalterable la situación tributaria declarada y en fase de comprobación-inspección?

A nuestro juicio, se puede aplicar **la caducidad** del artículo 92 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común que condiciona o limita el juego de esta clase de extinción de acciones, a los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, como es el caso que se expone (7).

El efecto en el procedimiento inspector es claro: se daría como falta de prueba de esos hechos; y si son los únicos pendientes de probar, se daría por finalizado el expediente-instrucción del Actuario, pasando a la fase de resolución del Inspector Jefe, en la que se podría aportar las pruebas no aportadas en la fase de instrucción.

Esto sería una técnica jurídica adecuada para agilizar los procedimientos de inspección ante conductas renuentes, no infrecuentes, de algunos obligados tributarios inspeccionados.

IV. EL INJUSTO ADMINISTRATIVO-TRIBUTARIO EN LOS DELITOS SOCIETARIOS (8): LA VERDADERA CALIFICACIÓN TRIBUTARIA

Los límites del injusto tributario, a cuya prueba irrefutable hay que llegar para la tipificación de los delitos societarios, no son de fácil perfil.

- (7) «1. En los procedimientos incitados a solicitud del interesado, cuando se produzca su paralización por causa imputable al mismo, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, se producirá la caducidad del mismo. Consumido este plazo sin que el particular requerido realice las actividades necesarias para reanudar la tramitación, la Administración acordará el archivo de las actuaciones, notificándose al interesado. Contra la resolución que declare la caducidad procederán los recursos pertinentes.
2. No podrá acordarse la caducidad por la simple inactividad del interesado en la cumplimentación de trámites, siempre que no sean indispensables para dictar resolución. Dicha inactividad no tendrá otro efecto que la pérdida de su derecho al referido trámite.
3. La caducidad no producirá por sí sola la prescripción de las acciones del particular o de la Administración, pero los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción.
4. Podrá no ser aplicable la caducidad en el supuesto de que la cuestión suscitada afecte al interés general, o fuera conveniente suscitarse para su definición y esclarecimiento.»
- (8) «Nadie duda que el nuevo capítulo relativo a los delitos societarios significa una expansión o invasión del Derecho penal, en terrenos reservados hasta ahora al orden jurídico y jurisdiccional civil/mercantil o contencioso-administrativo -art. 294- y que, en consecuencia, como substrato o infraestructura de todos los posibles injustos penales derivados de los nuevos tipos siempre habrá un injusto civil o administrativo. Esta invasión de otros sectores del ordenamiento jurídico por parte de las normas penales supone, inevitablemente y al menos en este caso atendiendo a las referencias tácticas o expresas de los propios tipos penales, el planteamiento de cuestiones prejudiciales de carácter civil/mercantil y/o administrativo, a la hora de considerar si se ha realizado o no la conducta típica penalmente injusta, pues no es posible que se realice el injusto penal si al mismo tiempo no se confirma la existencia de alguno de los otros injustos más leves, al ser en estos supuestos la norma penal una mera yuxtaposición sobreprotectora de bienes o intereses jurídicos ya protegidos por esos otros sectores del ordenamiento jurídico». RODRÍGUEZ RAMOS, Luis. «Los nuevos delitos societarios», *Rev. Jurídica General*. Colegio de Abogados de Madrid, núm. 1, 3.ª Época, abril-mayo 1996, pág. 82.

Las normas tributarias se usan y se abusan o manipulan con una serie de técnicas de evasión fiscal, que bajo denominaciones sublimes (ingeniería financiera o fiscal), no son más que martingalas, añagazas o trucos para no pagar los tributos o hacerlo en menor cuantía (9).

En la inmensa mayoría de estas manipulaciones de las normas tributarias por parte de los administradores sociales, se suele producir un injusto administrativo, núcleo central del tipo penal en los delitos societarios (10).

En la búsqueda y delimitación de dicho injusto, siempre, de manera directa o indirecta mediante informe, interviene la Inspección de los Tributos, para acreditar -probar- la excepcionalidad y desproporción de las operaciones realizadas, la irrelevancia de motivaciones extrafiscales y el perjuicio económico para la Hacienda Pública.

La técnica tributaria que en estos supuestos debe utilizar la Inspección, es la calificación de los hechos determinantes de la situación tributaria concreta comprobada-investigada, en base a los artículos 23.1 y 28.2 de la Ley General Tributaria, interpretados a la luz del artículo 31.1 de la Constitución.

A tenor de tales preceptos, la Inspección debe buscar, encontrar y probar lo que el acto, hecho o negocio constitutivo de una situación tributaria, **debe ser** y no lo que los socios-administradores sociales han querido que sea al darle determinada forma, porque ignoran u olvidan los administradores sociales que el **deber ser jurídico** consiste en usar aquella institución jurídica (acto, hecho, negocio), usual, normal, apropiado por lógico y racional, para el fin-objetivo económico-comercial perseguido en circunstancias normales e independiente entre las partes del mismo, y al margen de la posible tributación; es decir, aquel que defendiendo y amparando los intereses particulares recíprocos de las partes del negocio, **no perjudique** al interés ajeno privado o público como el de la Hacienda Pública.

Al no actuar así, los administradores sociales desnaturalizan la verdadera naturaleza jurídica aludida por la norma.

(9) FLORES ARNEDO, Agustín. «Negocios anómalos jurídico-tributarios». *CT* núm. 78/1996, págs. 47-77; PRATS MAÑEZ, Fernando. «Las medidas generales antiabuso en la Ley de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria: simulación y fraude de ley». *Cuadernos de Formación*, núm. 33/1995. Escuela de Hacienda Pública. Estudios Sectoriales /9. ESTEVE PARDO, M.ª Luisa. *Fiscalidad de las operaciones entre sociedades vinculadas y distribuciones encubiertas de beneficios*. Ed: Tirant lo Blanch. 3. Valencia 1996.

(10) Como señala JIMÉNEZ VILLAREJO, Carlos «Ciertamente, seleccionadas las conductas determinantes de la sanción penal, aquéllas están repletas de elementos normativos extrapenales que obligan al conocimiento y comprobación de normas del más variable carácter sin las cuales no será posible la incardinación de la conducta en el correspondiente tipo penal. Constatación de que, en algunos supuestos, la conducta típica es la traducción en términos penales de infracciones administrativas de singular gravedad», en «De los delitos societarios y contra los consumidores». *Rev. Jurídica General*, Colegio de Abogados de Madrid, núm. 1, 3.ª Época, abril-mayo 1996, pág. 15.

La referencia de las normas sustantivas a la naturaleza jurídica, hay que entenderla de acuerdo a las reglas normales para ese caso; es decir, hay que utilizar para llegar a un punto, la línea recta como la más corta y normal, sin necesidad de rodeos absurdos por anormales.

El hecho de que el artículo 28.2. de la Ley General Tributaria prescinda del término **verdadera** (en referencia a la naturaleza jurídica), no es obstáculo para que la verdad, certeza sobre la naturaleza jurídica de un hecho, acto o negocio, se pruebe con la normalidad en los comportamientos (11).

La Inspección en sus actuaciones no puede ignorar y debe respetar las formas jurídicas empleadas con su naturaleza jurídica sustantiva, pero también, por el mandato imperativo de los artículos 23.1 y 28.2 de la citada Ley General Tributaria, tiene que prescindir, en el exclusivo orden tributario, de ellas, y no considerar esa naturaleza jurídica como «verdadera o real», ya que prueba que es **ficticia**.

Estos preceptos habilitan a la Inspección de los Tributos a prescindir de naturalezas jurídicas, nacidas o creadas por los administradores sociales para la celebración de contratos anormales, por inusuales e ilógicos, para el fin exclusivo pretendido de proteger intereses privados, en cuanto que a la vez, comportan desprotección de intereses ajenos de carácter público (sociedad = Hacienda Pública), amparados por las normas tributarias.

La Inspección no tiene que acudir, como técnica para proteger los intereses de la sociedad = Hacienda Pública, ni al expediente del fraude, de la simulación o al levantamiento del velo social (12). Estas técnicas son específicas del Derecho privado que encajan mal en las relaciones jurídico-públicas, porque se desnaturalizan tales técnicas, si no se procede a una cuidada labor de interpretación jurídica.

La Inspección dispone de la **calificación**, como categoría autónoma e independiente del fraude de ley, la simulación, o el levantamiento del velo social; que puede legalmente aplicar (art. 23.1, 28.2 de la LGT y 31 de la CE) sin necesidad de tener que probar la existencia de los requisitos legales del fraude de ley o de la simulación (13).

-
- (11) Por ejemplo, prestar servicios profesionales unipersonales mediante una sociedad cuyo capital social es del propio profesional y su familia con contrato laboral para aquél, es algo que, en la **generalidad de los casos** es anormal; contratar a un deportista mediante una sociedad unipersonal, no debe ser usual, normal; en ambos supuestos se interpone una sociedad para rentabilizar la operación u operaciones en el ámbito fiscal, tributando menos de lo previsto por la norma para tales supuestos.
- (12) Parece que existe una contradicción legal por innecesaria, además de producir inseguridad jurídica e ineficacia reglada, entre el fraude (art. 24), la simulación (art. 25) y la calificación tributaria (art. 28.2).
- (13) En las economías de opción, por cuanto se opta por una de las posibles alternativas legales tributarias previstas en las normas, para un mismo fin con regímenes tributarios diversos, no es precisa la calificación del supuesto de hecho realizado, porque en ellas se aplica el tributo según la verdadera naturaleza jurídica del hecho real por el que los administradores han optado. Pero si los **finés varían** (por ejemplo, interponiendo una persona social), las alternativas, caminos u opciones tributarias desaparecen, y con ellas, la pretendida economía de opción; y procede la calificación tributaria de la operación escogida.

Se admite que la Inspección, en su tarea probatoria para calificar, está facultada para emplear la prueba por indicios o presunciones (art. 118 de la LGT), siempre que maneje con rigor las categorías jurídicas de interpretación (art. 23.1) y de calificación (art. 28.2 de la LGT). Para ello, debe examinar los hechos reales e interpretar las normas tributarias en su conjunto, para que, si llega al resultado probado de que en tales hechos existe la capacidad económica entendida en el grado o extensión pretendida por el legislador tributario para redistribuir las rentas, se legitima su gravamen en ese grado o extensión.

Como señala FALCON Y TELLA, R.: «Cuando se desvirtúa el régimen tributario que se debería aplicar en un hecho normal, se reduce la magnitud del hecho imponible típico, lo que supone reducir el conocimiento o expresión cifrada del mismo (importe de la base imponible), y con ello, la capacidad económica que el legislador pretende gravar, con infracción del artículo 31 de la Constitución». Las lagunas o los defectos de técnica legislativa, o los abusos de las normas tributarias, se deben cubrir o corregir con la interpretación auténtica (art. 23.1 de la LGT) y la verdadera calificación (art. 28.2 de la LGT) (14).

V. LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS Y LOS DELITOS SOCIETARIOS

1. Los delitos societarios (15).

La Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, aprobó el Código Penal. En su capítulo XIII, artículos 290 a 297, tipifica los llamados delitos societarios. Lo que se pretende, al establecer tales delitos, es el buen funcionamiento de las sociedades mercantiles, principalmente, de las sociedades anónimas, aunque no de manera exclusiva, por cuanto el artículo 297 entiende por sociedad, a efectos penales, a las cooperativas, cajas de ahorros, mutuas, entidad financiera o de crédito, fundación, sociedad mercantil o cualquiera otra de naturaleza análoga, que para obtener sus fines, participa en el mercado con una nota común: la ajenidad en la administración de un patrimonio separado.

Así, cuando se interpone la figura de una sociedad con el efecto exclusivo e innecesario, en la generalidad de los casos, de sustraer las estipulaciones contractuales y efectos normales pretendidos de la relación principal (por ejemplo, relación laboral) evitando la aplicación de su régimen tributario natural, la Inspección de los Tributos debe calificar la operación en el orden tributario.

Véase, PALAO TABOADA, Carlos. «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (II)». *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. CEF. Núm. 6/1996, págs. 3-32; F. CLAVIJO HERNÁNDEZ; R. FALCON Y TELLA; J. MARTÍN QUERALT; C. PALAO TABOADA y F. PÉREZ ROYO. «El tratamiento jurídico-tributario aplicable a los pagos que un club de fútbol satisface a las sociedades titulares de la explotación comercial de derechos de imagen de deportistas. Dictamen». *Rev. Impuestos* núm. 12/1996, págs. 33-58.

(14) FALCON Y TELLA, Ramón. «El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción». *RTT* núm. 31, octubre-diciembre 1995, págs. 55-73.

(15) DEL MORAL GARCÍA, Antonio. «Breve reflexión sobre la responsabilidad penal de los administradores». *Rev. Jurídica General*. Boletín del Colegio de Abogados de Madrid, núm. 5, 3.ª Época, junio 1997, págs. 133-160.

El bien jurídico protegido consiste en la protección del patrimonio administrado por un tercero, siempre que pertenezca a una colectividad. Se trata de que la protección del patrimonio, que es un interés privado y particular, sea compatible con la protección del interés socio-económico como bien colectivo y general.

El patrimonio, a efectos penales, está constituido por un conjunto de derechos y obligaciones referentes a cosas u otras entidades que tienen valor económico y que deben ser valorables en dinero. Se trata de un bien jurídico de carácter personal.

En esta clase de delitos especiales, el sujeto activo sólo puede ser la persona que, además de realizar la acción típica prevista en el Código, reúne las cualidades exigidas en dicho tipo penal. El citado texto, por medio de los artículos 290, 293 y 294 establece que sujeto activo sólo pueden ser los administradores, equiparando los de hecho a los de Derecho. Sólo los artículos 295, 291 y 292 admiten como sujetos activos al accionista o a cualquier persona que esté en posición de realizar la acción antijurídica tipificada.

En los delitos societarios sólo es punible la acción dolosa, exigiendo los artículos 291 y 292 una finalidad de lucro en el sujeto activo.

Como infraestructura de las posibles infracciones penales derivadas de los nuevos tipos, siempre debe existir un injusto civil o administrativo, incluido el tributario.

En el orden procedimental, el artículo 296.1 somete la perseguibilidad de estos delitos societarios a la presentación de denuncia por parte de la persona agraviada; y en el caso de un menor de edad o persona desvalida, podrá efectuar la denuncia el Ministerio Fiscal; se configuran así como una especie de delitos semipúblicos.

Finalmente señalar que muchos de los delitos societarios tienen o pueden tener correlación con otros delitos comunes contra el patrimonio, como por ejemplo, la estafa y la apropiación indebida. Se plantea en estos supuestos un concurso de leyes, que habría que resolver con las reglas de la especialidad o de la alternativa.

2. Tipos delictivos con posible trascendencia tributaria.

2.1. Falseamiento de documentos sociales.

Viene tipificado y sancionado en el artículo 290 del Código Penal, que castiga con pena de prisión de uno a tres años y multa de seis a doce meses si no se llega a causar un perjuicio, y con dichas penas, en su mitad superior si se causa un perjuicio a «los administradores de hecho o de Derecho de una sociedad constituida o en formación que falsearan las cuentas anuales y otros docu-

mentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios o a un tercero» (Hacienda Pública, añadimos nosotros).

La conducta comprende únicamente aquellas falsedades que supongan evitar el conocimiento de la situación de la sociedad. Y aunque en una primera aproximación, pudiera estimarse que únicamente se castiga el falseamiento de los documentos típicamente mercantiles -quedando impune la falsedad ideológica «faltando a la verdad en la narración de los hechos»-, que podría llevarse a la práctica incluyendo partidas falsas en el activo o pasivo o cualquier otra conducta similar, lo cierto es que, existiendo como existe, la obligación de presentar las cuentas anuales de la sociedad, balance, memoria ..., queda tipificada expresamente también esta conducta.

Cuando exista coincidencia entre el delito societario y la falsedad en documento mercantil del artículo 392, se deberá resolver a favor del delito societario con una penalidad mayor.

El delito de falseamiento de documentos sociales es un delito de peligro, exigiéndose sólo que la conducta sea idónea para causar un perjuicio; y si además éste se causa, se aplica la pena en su mitad superior.

El bien jurídico protegido en este delito es, por un lado, frente a los socios, el que la documentación que manejan y aprueban los administradores refleje la situación económica y jurídica real de la sociedad y, por otro lado, la protección a terceros especialmente acreedores (Hacienda Pública) que confían en que los datos reflejen la situación real de dicha sociedad.

2.2. *Imposición de acuerdos abusivos y lesivos.*

La conducta prevista en los artículos 291 y 292, que castiga con la pena de seis meses a tres años o multa del tanto al triplo del beneficio obtenido, alude a quienes prevaliéndose de su situación ventajosa en la Junta o en los órganos de administración de sociedad constituida o en formación, impusieran acuerdos abusivos con ánimo de lucro propio o ajeno y sin que reporten beneficios a la misma.

Cuando se impongan este tipo de acuerdos mediante mayorías ficticias, abuso de firma en blanco, o cualquier otro medio semejante, la pena será la prevista en el artículo anterior, sin perjuicio de castigar el hecho, si constituyese otro delito.

Ambos artículos exigen en el tipo delictivo, ánimo de lucro, no siendo necesaria la producción de un perjuicio efectivo.

2.3. Obstaculización al derecho de los socios.

Este delito está tipificado en el artículo 293 del Código Penal, que castiga con pena de multa de seis a doce meses a los «administradores de hecho o de derecho de cualquier sociedad constituida o en formación que, sin causa legal, negaran o impidieran a un socio el ejercicio de los derechos de información, participación en la gestión o control de la actividad social o suscripción preferente de acciones previstas en las Leyes».

Sólo la obstaculización no amparada legalmente puede incluirse en este precepto, ya que la Ley de Sociedades Anónimas admite limitaciones al derecho de información «cuando el interés de la sociedad así lo exige».

2.4. Obstaculización a tareas de inspección o supervisión.

El artículo 294 del Código Penal impone la pena de prisión de seis meses a tres años o multa de doce a veinticuatro meses a los que «como administradores de hecho o derecho de cualquier sociedad constituida o en formación sometida a mercados en los que actúa la supervisión administrativa, negaran o impidieran la actuación de las personas, órganos o entidades inspectoras o supervisores».

Lo que se castiga en este precepto es que la obstaculización consista en negar o impedir. Como complemento, la entidad judicial podrá adoptar alguna de las medidas previstas en el artículo 129 del propio Código Penal (suspensión de actividades de la sociedad, intervención de la empresa, clausura temporal, ...).

Conviene recordar que las sanciones administrativas que pudieran imponerse por los órganos competentes, son compatibles con las penales (art. 2 de la Ley 29/1988) (16).

(16) ¿Por qué no extender el tipo delictivo del artículo 294 del Código Penal a los supuestos de actuación de la Inspección de los Tributos?

A nuestro juicio, parece que no existen diferencias entre las infracciones-sanciones tipificadas en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados con las tipificadas en los artículos 78.1 f) y 82.1 b) de la Ley General Tributaria, sobre «la resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de inspección ... o investigación ... de la Administración Tributaria», a tenor de lo que expone Luis RODRÍGUEZ RAMOS en la pág. 93 de la *Rev. Jurídica General*. Colegio de Abogados de Madrid, núm. 1, 3.ª Época, abril-mayo 1996, págs. 92 y 93, cuando dice que «Es un tipo mixto alternativo: "negaren o impidieren" dice el precepto. Negar significa no acceder pasivamente a la inspección o supervisión. Impedir puede significar además obstaculizar o poner trabas. En la medida en que emplear los dos verbos en el mismo sentido supondría una mala técnica legislativa, hay que interpretar impedir como equivalente a obstaculizar u obstruir. En consecuencia, el delito se consumará tanto cuando se haga imposible la inspección o supervisión cuanto si simplemente se dificulta o entorpece con cierta intensidad. Los supuestos a los que extienden tales "supervisiones administrativas" son básicamente, en primer lugar, los previstos en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, señalando el artículo 84 las personas o entidades sometidas a "supervisión", en los términos previstos en los artículos siguientes; a su vez, el artículo 99 t) con-

2.5. Administración social fraudulenta.

Este tipo delictivo está tipificado en el artículo 295 del Código Penal, que determina que serán castigados con penas de prisión de seis meses a cuatro años o multa del tanto al triple del beneficio obtenido, a «los administradores de hecho o de derecho o los socios de cualquier sociedad constituida o en formación que en beneficio propio o de un tercero, con abuso de las funciones propias de su cargo, dispongan fraudulentamente de los bienes de la sociedad o contraigan obligaciones a cargo de ésta causando directamente un perjuicio económicamente evaluable a sus socios, depositarios, cuentapartícipes o titulares de los bienes, valores o capital que administren».

Esta novedad del Código Penal sobre la administración desleal del patrimonio ajeno, sólo se refiere al ámbito societario y a ningún otro.

El bien jurídico protegido por este tipo de delito es una pluralidad de derechos:

- a) de una parte, los de los socios titulares de los bienes; y
- b) por otro, los de la sociedad, de cuyos bienes se dispone fraudulentamente, o a cuyo cargo se contraen obligaciones.

Estamos ante un delito especial cuyos sujetos activos pueden ser los administradores de hecho o de derecho, o los socios en condiciones de realizar la conducta tipificada. Son sujetos pasivos los titulares de los bienes que administra el sujeto activo. Se exige un resultado lesivo.

Se castiga en este artículo 295, no la mala gestión o gestión incompetente de los administradores sociales, sino la gestión desleal; cuestiones no fáciles de diferenciar en la mayoría de los supuestos de hecho. El término legal de fraude, equivale a engaño, inexactitud consciente o abuso de confianza.

sidera falta muy grave "la negativa o resistencia a la actuación inspectora ... siempre que medie requerimiento expreso y por escrito", previendo el artículo 102 las sanciones administrativas imponibles. En segundo término, la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de crédito, en su artículo 4.º h) e i) considera también falta muy grave "la negativa o resistencia a la actuación inspectora ..." así como el no envío de información, afectando tal deber a las entidades de crédito previendo el artículo 43 bis que es al Banco de España al que corresponde, el "control e inspección de las entidades de crédito"; y, en fin, la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros privados, encomienda la actividad supervisora de este sector a la Dirección General de Seguros (Ministerio de Economía y Hacienda), siendo falta muy grave [art. 40.2 m)] la "excusa, negativa o resistencia a la actuación inspectora ...".».

3. La actuación inspectora: el acta con propuesta de sanción.

En líneas anteriores se ha expuesto la función probatoria del procedimiento de la Inspección de los Tributos, que puede llegar hasta la calificación, a efectos tributarios, de los hechos, actos o negocios sobre los que se asienta una determinada situación tributaria.

El problema que se presenta es conocer si los hechos probados y documentados durante las actuaciones inspectoras (Diligencias, Actas con naturaleza probatoria de documento público), pueden tener efecto en el ámbito del Derecho Penal.

La respuesta es ambivalente. No, en cuanto y desde la perspectiva orgánica y competencias de la Administración Tributaria, salvo el supuesto de delito fiscal; no se dispone de legitimación procesal para perseguir estos delitos. Pero sí, desde la perspectiva de terceros, Fundamentalmente, los socios de la sociedad a resultas del ejercicio de su derecho de información.

Veamos esta posible trascendencia penal del contenido de las pruebas aportadas en un expediente de la Inspección Tributaria, según los tipos de delitos societarios recogidos en los artículos citados del Código Penal:

- a) Se ha expuesto con anterioridad que, como infraestructura de las posibles infracciones penales derivadas de los nuevos tipos que constituyen los delitos societarios, siempre habrá un injusto civil o administrativo.

El substrato administrativo queda absolutamente patente en la conducta que sanciona el artículo 294 del Código Penal (*obstaculización de tareas de inspección o supervisión*) que supone una conducta obstructiva por parte de los administradores de hecho o de derecho de cualquier sociedad que actúa en el mercado, tendente a impedir la actuación de personas, órganos o entidades inspectoras o supervisoras.

En este supuesto la conducta punible se encamina a evitar que la Inspección se produzca; con lo que no se da lugar a poder valorar la conducta del administrador de la sociedad en relación con los datos que pueda aportar la Inspección de Hacienda, en su caso, con un Acta en cuya liquidación se incorpore una propuesta de sanción.

- b) En esta misma línea tampoco tendrían relevancia, a efectos valorativos de posibles conductas delictivas, los datos puestos de manifiesto por la Inspección de los Tributos en los supuestos tipificados en los artículos 291 y 292 del Código Penal (*imposición de acuerdos abusivos o lesivos*), ya que en ambos casos lo que se sanciona penalmente es la imposición de acuerdos abusivos con ánimo de lucro propio o ajeno y sin que reporten beneficio a la sociedad, prevaliéndose de una situación mayoritaria en la Junta de Accionistas o en el Órgano de Administración (art. 291), o cuando esa mayoría se obtenga de forma ficticia, por abuso de firma en blanco, atribución indebida del derecho de voto, etc. (art. 292).

Estos delitos infringen el deber del órgano frente a la sociedad y no se pueden encuadrar dentro de la conducta falsaria o administración desleal, en cuya valoración sí que tendrían relevancia las irregularidades puestas de manifiesto por la Inspección de los Tributos.

- c) Los artículos 296 y 293 del Código Penal determinan que los hechos son perseguibles a instancia de parte en todos los casos o por parte del Ministerio Fiscal si la parte es menor o incapacitada; y se penaliza que se impida o niegue a un socio, entre otros derechos, el de información.

Estos dos artículos tienen especial relevancia en el tema concreto de nuestro comentario; determinan con toda claridad que cualquier persona agraviada (por ejemplo, un socio) pueda denunciar un hecho de los previstos como penales dentro de los delitos societarios.

Al conocimiento de los hechos, se puede llegar a través del uso de su derecho a la información. Porque, en la situación legal actual y mediante la imposición de una sanción penal, se obliga a reconocer a los administradores el derecho de información a favor de los accionistas de una sociedad; sin que sea preciso un porcentaje específico de participación social y únicamente las limitaciones que impone la Ley de Sociedades Anónimas sobre la divulgación de informaciones reservadas que perjudican a la sociedad.

Este último supuesto de la Ley de Sociedades Anónimas, no se daría en el caso de la negativa de informar a un accionista de la sociedad por parte de los administradores del resultado de una actuación de la Inspección de los Tributos recogida en un Acta, que no puede tener la consideración de materia reservada a ocultar a los socios.

Hay que centrarse pues en el contenido de los artículos 290 y 295 del Código Penal, que tipifican las **conductas falsarias o la administración desleal**.

Es indudable que la Inspección de los Tributos sobre la situación tributaria de una empresa, puede poner de manifiesto, como es frecuente, que dicha situación, reflejada en los balances, cuentas de resultados o cualquier otro documento contable de la sociedad aprobado por los administradores y elaborado por ellos mismos, no refleje fielmente la situación económica o jurídica de la sociedad.

La Inspección de los Tributos pone de manifiesto un dato objetivo relevante y necesario para que se produzca la conducta falsaria que tipifica y castiga el artículo 290 del Código Penal. La prueba de esta conducta falsaria por parte de la Inspección de los Tributos conduciría a una condena de los administradores societarios, incluso aunque no produjese un perjuicio a la sociedad.

Es necesaria, en estos supuestos, la intencionalidad, porque se trata de un delito doloso, que no admite su comisión culposa, ya que lo que determina y tipifica el delito es la conducta subjetiva, intencionada y encaminada a evitar el conocimiento económico y jurídico de la situación de la sociedad.

Y aunque, en apariencia, pueda resultar complicado probar el dolo de los administradores sociales, su existencia puede deducirse del mero examen del contenido del Acta de la Inspección de los Tributos.

Porque puede haber diferencia de criterios en la calificación de conceptos contables, como por ejemplo, la inclusión en la contabilidad de la empresa de una partida de forma equivocada o sin mala fe, cuyo contenido y calificación puede ser interpretado de manera distinta por la Inspección y por los representantes de la sociedad, por ejemplo, qué es admisible o no como gasto.

Pero habrá conceptos que sólo se pueden entender e interpretar a través de una actuación dolosa de los administradores, encaminada a «disfrazar beneficios», por ejemplo, evitando pagos de impuestos o de dividendos; aparentar una situación saneada con el fin de obtener un crédito con la comisión de una posible «estafa de crédito», cuando la situación real de la sociedad es de pérdidas.

Estos maquillajes contables se suelen poner de manifiesto por la Inspección de los Tributos, así como la intencionalidad del sujeto (los administradores sociales) por no reflejar la situación real y verdadera de la sociedad.

Estas actuaciones, incluso realizadas sin la intención de defraudar a la Hacienda Pública y, por tanto, sin constituir delito fiscal, caerían plenamente dentro de lo previsto en el artículo 290 del Código Penal.

Porque resulta difícil considerar como «inconsciente» la conducta de los administradores sociales que conociendo, como es natural suponer que conocen, la realidad de la empresa, aprueban balances o memorias o elaboran cualquier documento que no refleje la situación que ellos conocen. Y este engaño tiene el objetivo natural de causar un perjuicio a la sociedad o a un tercero, aunque insistimos, para la configuración del tipo penal no es necesario que el perjuicio realmente se produzca.

- d) Mayor dificultad encontramos en el contenido del artículo 295 del Código Penal que exige también la conducta dolosa de los administradores de hecho o de derecho, o de los socios, que en beneficio propio o de un tercero y con abuso de funciones, dispongan fraudulentamente de bienes de éste o contraigan obligaciones causando un perjuicio económicamente evaluable a sus socios (*Administración social fraudulenta*).

En este tipo delictivo se exige no sólo la disposición fraudulenta, sino también el perjuicio económico.

El problema principal es distinguir entre lo que es mala gestión o gestión desleal. La suscripción de un Acta de la Inspección de los Tributos aceptando una liquidación y correspondiente obligación tributaria de pago de la deuda, aunque causa, cuando se cumple la obligación de pago, un perjuicio económico a los socios, no supone una mala, desleal o fraudulenta gestión o abuso de funciones, comportamientos expresivos del dolo necesario para el tipo delictivo tipificado en este artículo 295 del Código Penal.

4. La duda razonable de la norma.

La posible trascendencia penal de las pruebas obtenidas por la Inspección de los Tributos en el procedimiento de comprobación-investigación, no puede desvirtuar ni hacer heterodoxo dicho proceso. El sometimiento de la Administración Tributaria al ordenamiento jurídico, con exigencias de responsabilidades civiles y penales en caso contrario, lo impide.

Pero, en el supuesto de hecho concreto de que un procedimiento inspector pudiera incidir en el ámbito penal (relación administradores-socios en conflicto de intereses), la Inspección de los Tributos debe extremar el rigor en la obtención y valoración de pruebas a incorporar al expediente; sobre todo, aquellas en que se podría fundamentar una conducta infractora del orden tributario con la imposición de la correspondiente sanción.

Una actuación correcta, por ajustada a Derecho, es analizar los hechos reales con suma precisión e interpretar los mandatos normativos en buena técnica jurídica para calificarlos, desde el punto de vista de la existencia y procedencia o no de infracción y sanción tributaria, en función de la constancia o no de responsabilidad, culpabilidad en los mismos, como requisito legal de la infracción-sanción.

En estos casos, es frecuente que pueda darse y probarse por la Inspección de los Tributos, la existencia de una causa de exoneración de responsabilidad o culpabilidad: la duda e interpretación razonable de la norma tributaria.

La Ley General Tributaria en su artículo 77.4 d) (17), en su reforma por Ley 25/1995, de 20 de julio, ha incorporado esta causa exculpatoria, considerada por la jurisprudencia y la doctrina científica, como el caso más claro de exoneración, en este terreno, de la responsabilidad de los administradores sociales, al menos, en el orden tributario, y que, por tanto, se puede extender al ámbito penal en otro orden jurisdiccional por simple coherencia del ordenamiento jurídico sancionador, en el que la culpabilidad es requisito legal subjetivo constitutivo de la infracción, falta o delito.

(17) Artículo 77.4 d) de la Ley General Tributaria.

«Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: ... d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma».

Véase JIMÉNEZ VILLAREJO, Carlos. «De los delitos societarios y contra los consumidores». MARTÍNEZ-PEREDA RODRÍGUEZ, José Manuel. «Los delitos societarios en el Código Penal»; RODRÍGUEZ RAMOS, Luis. «Los nuevos delitos pseudosocietarios»; SERRANO BUTRAGUEÑO, Ignacio. «Las penas en el Código Penal de 1995», todos en *Rev. Jurídica General*. Boletín del Colegio de Abogados de Madrid núm. 1, 3.^a Época, abril-mayo 1996.

El propio artículo de la Ley General Tributaria citado, intenta objetivizar el contenido de esta causa de exoneración de culpabilidad; pero establece un concepto jurídico indeterminado («interpretación razonable de la norma») sobre el que la jurisprudencia tampoco ha establecido un criterio homogéneo o unitario.

Se puede entender, sobre las pruebas obtenidas durante el procedimiento inspector, que existe esta razonabilidad, cuando el contribuyente inspeccionado ha actuado de acuerdo a la opinión manifestada, en supuestos idénticos o muy similares, en consultas emanadas y fundadas en Derecho de la Administración Tributaria; en las resoluciones y sentencias de los Tribunales administrativos o judiciales; o, incluso, en las instrucciones o guías que suele editar la Administración Tributaria.

De esta forma, la ausencia de injusto administrativo-tributario, probada en un Acta de Inspección, al no proponer en ella la imposición de sanciones, reconduce su eficacia probatoria al ámbito exclusivo tributario, dejando al margen, en principio, el orden penal y sus correspondientes tipos delictivos societarios.