

RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS ADMINISTRADORES. DELITO TRIBUTARIO O CONCURSO CULPABLE

David Ricardo Pérez-Bustamante Yabar

*Doctor en Economía. Doctor en Derecho
Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Rey Juan Carlos*

EXTRACTO

La responsabilidad penal de los administradores de una entidad mercantil puede derivarse, entre otros, por la presunta comisión de un delito contra la Hacienda pública por parte de la sociedad o por, en caso de que la entidad mercantil se encuentre en situación de concurso, la declaración de concurso culpable. Habrá que analizar no solo el elemento objetivo del tipo penal del delito contra la Hacienda pública, sino también el elemento subjetivo –dolo– en aras de determinar si la actuación del administrador es constitutiva de un ilícito penal por acción u omisión como consecuencia de un menoscabo patrimonial a la Administración. Para ello, deberá probarse la existencia de mendacidad u ocultación en la actuación de la sociedad y de los administradores, no bastando la mala gestión empresarial por sí sola para determinar tales ilícitos, analizándose de manera individualizada tales actos.

Palabras clave: administrador; artículo 305 del Código Penal; concurso; dolo; delito contra la Hacienda pública; elemento subjetivo; fraude tributario; jurisprudencia; mendacidad; *non bis in idem*; ocultación; omisión.

Fecha de entrada: 10-04-2017 / Fecha de aceptación: 19-05-2017

CRIMINAL RESPONSIBILITY OF THE MANAGERS. BANKRUPTCY OR CRIMINAL TAX OFFENCE

David Ricardo Pérez-Bustamante Yabar

ABSTRACT

Criminal liability of the members of the Board of Directors or any management personnel may arise, inter alia, from the alleged commission by the company itself of an offence against the Public Treasury-Inland Revenue or, should the company be in a bankruptcy or insolvency procedure, from the ruling of the insolvency as fraudulent negligent by the Court. Therefore, not only the objective elements of the criminal conduct must be considered, but also the intentional element –wilful or malice misconduct– should be analyzed to assert if the acts or behaviour of the manager or Board member may be considered as a criminal offence, through action or omission, as a result of any damages caused to the Public Treasury. Consequently, it must be proved, beyond any reasonable doubt, the existence of fraudulent or concealing intent by the company and its managers, not sufficing, therefore, the mere corporate mismanagement to determine the existence of the aforesaid offence, analyzing separately such elements.

Keywords: manager-member of the Board; Section 305 Spanish Criminal Act; insolvency procedure; wilful or malice misconduct; offence against the Public Treasury-Inland Revenue; tax fraud; tax evasion; case law; fraudulent intent; *non bis in idem*; concealment; omission.

Sumario

1. Introducción
2. La responsabilidad penal de los administradores y de las personas jurídicas
 - 2.1. La acción sancionadora contra las personas jurídicas
 - 2.2. La imposibilidad de dualidad de sanciones
 - 2.3. El deber de los administradores de solicitar el concurso
 - 2.4. El dolo en el proceso concursal. El concurso culpable
3. El análisis de la concurrencia de dolo en la actuación de los administradores de una sociedad en supuestos de delito de defraudación tributaria
 - 3.1. Pronunciamientos jurisprudenciales de órganos menores en relación con la concurrencia de dolo
 - 3.2. Jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con la concurrencia de dolo
 - 3.3. Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en relación con la concurrencia de dolo
4. Conclusiones

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

El estudio de la responsabilidad penal por delitos contra la Hacienda pública de los administradores de sociedades en concurso debe incardinarse en el marco de los elementos del tipo del delito contra la Hacienda pública, previsto en el artículo 305 del Código Penal¹, desde una perspectiva global del supuesto concreto, pues será con base en el conjunto de indicios y circunstancias como podrá determinarse la concurrencia de los elementos del tipo para actuar en contra del derecho a la libertad de los ciudadanos, imponiendo una pena privativa de libertad.

Nuestra Carta Magna, en su artículo 31, dispone que todos los ciudadanos contribuirán al sostenimiento del gasto público de acuerdo a su capacidad económica y conforme a unos criterios de igualdad y progresividad.

La necesidad de contar con los recursos económicos suficientes para el desarrollo de las políticas del Estado en materia de gasto público, protegiendo los intereses de los ciudadanos, impulsó la necesaria regulación penal en aras de evitar que aquellos incumplan sus obligaciones tributarias y dejen de contribuir a los ingresos públicos.

Se deben respetar los límites de lo que está prohibido y lo permitido, a pesar de que esta cuestión no se ha plasmado con claridad en el delito de defraudación tributaria, principalmente, a la hora de determinar quiénes son las personas responsables de las defraudaciones. Con carácter general, lo habitual es que en estas actividades participen sujetos de la relación jurídica tributaria como son los contables, revisores fiscales, asesores tributarios, abogados, administradores, etc.².

Ante la proliferación de este tipo de actividades ilícitas se ha procedido a desarrollar estos delitos; concretamente, el previsto en el artículo 305 del Código Penal, en aras de proteger bienes jurídicos fundamentales como son los ingresos y los gastos públicos, estableciéndose unos umbrales defraudatorios que, en caso de ser rebasados, supondrá incurrir en delito.

¹ Artículo 305 del Código Penal, apartado 1: «El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo. La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando esta se acredite por otros hechos [...]».

² FEIJOO SÁNCHEZ: «Imputación objetiva en el derecho penal económico y empresarial», *InDret*, 2009, pág. 37.

Fue en ese marco en el que se desarrolló el delito contra la Hacienda pública, el cual se rige por las reglas procesales aplicables a cualquier otro delito. Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha expresado de manera reiterada su doctrina respecto al delito de defraudación tributaria manifestando la necesidad de que durante el procedimiento judicial se respeten los principios de publicidad, inmediación y contradicción incardinados en el derecho fundamental del artículo 24.2 de la Constitución. Por ello, el órgano judicial debe examinar de manera directa y personalmente, y en un debate público y de ámbito global, la actividad probatoria.

Según SAINZ DE BUJANDA, el concepto jurídico de Hacienda pública se identifica con «el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado, a las corporaciones locales y a los órganos autónomos que integran la Administración institucional³».

La naturaleza del delito de defraudación se encuadra en el «engaño», que es lo que significa defraudar. Asimismo, el delito contra la Hacienda pública es un delito de resultado, pues exige que se produzca un daño patrimonial cuantificado a la Administración (sujeto pasivo) y que dicho perjuicio sea realizado por un obligado al pago del impuesto correspondiente.

Este resultado de engaño se puede alcanzar por acción –cuando se obtiene una subvención o devolución fiscal indebidamente– o por omisión –cuando no se abonan los tributos correspondientes– y debe concurrir el elemento subjetivo –dolo–.

Al ser un delito doloso, no se puede realizar el engaño imprudentemente, por lo que se requiere conocimiento y voluntad de defraudar.

Igualmente, el delito de defraudación es una norma penal en blanco que, como ha declarado el Tribunal Supremo en la Sentencia 13/2006, de 20 de enero (rec. núm. 1907/2003 –NFJ021506–), «requiere ser complementada con una ley fiscal vigente en el momento de la comisión del hecho en tanto esta impone un determinado deber fiscal, cuya defraudación es constitutiva de delito».

Dicho con otras palabras: a la hora de determinar si ha existido o no un comportamiento delictivo en los términos recogidos en el artículo 305 del Código Penal, se hace preciso un trabajo de interpretación, recurriendo a la Ley general tributaria y a sus disposiciones reglamentarias con objeto de esclarecer si se produce verdaderamente un delito de defraudación en materia tributaria.

Asimismo, es manifiesta la posibilidad de que una pésima gestión empresarial, derivando en una situación de insolvencia y posterior concurso de una mercantil, derive en un proceso concursal que pueda, al analizarse la actuación del concursado, terminar siendo calificada como concurso culpable con la subsiguiente apertura de procedimiento penal por un posible delito de insolvencia punible –arts. 259 y ss. del Código Penal–. Es en este marco en el que analizaremos el dolo en materia del delito de defraudación y en materia concursal, centrándonos especialmente en la mala gestión del empresario y las posibles consecuencias punitivas.

³ SAINZ DE BUJANDA: *Sistema de derecho financiero I. Introducción*, 1977, pág. 25.

Fue en ese marco en el que se desarrolló el delito contra la Hacienda pública, el cual se rige por las reglas procesales aplicables a cualquier otro delito. Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha expresado de manera reiterada su doctrina respecto al delito de defraudación tributaria manifestando la necesidad de que durante el procedimiento judicial se respeten los principios de publicidad, inmediación y contradicción incardinados en el derecho fundamental del artículo 24.2 de la Constitución. Por ello, el órgano judicial debe examinar de manera directa y personalmente, y en un debate público y de ámbito global, la actividad probatoria.

Según SAINZ DE BUJANDA, el concepto jurídico de Hacienda pública se identifica con «el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado, a las corporaciones locales y a los órganos autónomos que integran la Administración institucional³».

La naturaleza del delito de defraudación se encuadra en el «engaño», que es lo que significa defraudar. Asimismo, el delito contra la Hacienda pública es un delito de resultado, pues exige que se produzca un daño patrimonial cuantificado a la Administración (sujeto pasivo) y que dicho perjuicio sea realizado por un obligado al pago del impuesto correspondiente.

Este resultado de engaño se puede alcanzar por acción –cuando se obtiene una subvención o devolución fiscal indebidamente– o por omisión –cuando no se abonan los tributos correspondientes– y debe concurrir el elemento subjetivo –dolo–.

Al ser un delito doloso, no se puede realizar el engaño imprudentemente, por lo que se requiere conocimiento y voluntad de defraudar.

Igualmente, el delito de defraudación es una norma penal en blanco que, como ha declarado el Tribunal Supremo en la Sentencia 13/2006, de 20 de enero (rec. núm. 1907/2003 –NFJ021506–), «requiere ser complementada con una ley fiscal vigente en el momento de la comisión del hecho en tanto esta impone un determinado deber fiscal, cuya defraudación es constitutiva de delito».

Dicho con otras palabras: a la hora de determinar si ha existido o no un comportamiento delictivo en los términos recogidos en el artículo 305 del Código Penal, se hace preciso un trabajo de interpretación, recurriendo a la Ley general tributaria y a sus disposiciones reglamentarias con objeto de esclarecer si se produce verdaderamente un delito de defraudación en materia tributaria.

Asimismo, es manifiesta la posibilidad de que una pésima gestión empresarial, derivando en una situación de insolvencia y posterior concurso de una mercantil, derive en un proceso concursal que pueda, al analizarse la actuación del concursado, terminar siendo calificada como concurso culpable con la subsiguiente apertura de procedimiento penal por un posible delito de insolvencia punible –arts. 259 y ss. del Código Penal–. Es en este marco en el que analizaremos el dolo en materia del delito de defraudación y en materia concursal, centrándonos especialmente en la mala gestión del empresario y las posibles consecuencias punitivas.

³ SAINZ DE BUJANDA: *Sistema de derecho financiero I. Introducción*, 1977, pág. 25.

No debe perderse de vista que el derecho penal debe intervenir como *ultima ratio* del ordenamiento cuando los instrumentos administrativos se han mostrado ineficaces para combatir el fraude tributario; circunstancia que entendemos que no concurre en el caso que nos ocupa por cuanto la deuda ha sido extinguida con ocasión de la regularización por parte de la entidad⁴.

2. LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS ADMINISTRADORES Y DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

Hasta hace unos años, nuestro Código Penal únicamente contemplaba que eran responsables, por los delitos cometidos durante la gestión y administración de una sociedad, los administradores encargados de actuar en nombre y representación de una entidad mercantil; esto es, cuando un administrador incumpliera la normativa penal en el ejercicio de los deberes propios de su cargo mediando en su actuación culpabilidad –dolo–.

Esta actuación dolosa se puede realizar por acción o por omisión, de manera que la mera ausencia de participación en la actuación delictiva no implica que un administrador quede exonerado de responsabilidad penal, sino que debe haber actuado de manera diligente –deber de cuidado–.

La reforma del Código Penal en el año 2010 modificó el criterio seguido hasta entonces en el ordenamiento penal español basado en que una sociedad no puede ser responsable de un delito, siendo únicamente responsables los administradores.

A través del artículo 31 bis del Código Penal, se introdujo en el ordenamiento penal español la responsabilidad penal de la persona jurídica en diversos supuestos⁵.

El artículo 31 bis del Código Penal dispone que se podrá atribuir responsabilidad penal a una persona jurídica cuando se cumplan varios requisitos: primero, que sea una persona física que trabaje para la organización mercantil quien cometa un delito –como representante legal o administrador (directivos), o como empleado subordinado a algún directivo–; segundo, que esa persona física que comete el delito actúe en el ejercicio de sus funciones –realizadas en nombre y por cuenta de la sociedad–; tercero, que la sociedad se beneficie de dicha actuación delictiva; y por último, que la entidad mercantil no hubiera actuado con el debido control para evitar el resultado –circunstancia no exigible si el delito lo cometiera una persona física cuyo cargo es el de directivo–.

⁴ La función residual del derecho penal para corregir las conductas delictivas de defraudación tributaria puede comprobarse a través de los datos de la Fiscalía General del Estado que se recogen en las distintas memorias anuales. Así, a título de ejemplo, en la memoria del año 2009, se recoge que, de un total de 4.089.207 asuntos de naturaleza penal, solo se instruyeron 380 procedimientos por delito fiscal, es decir, un 0,009% del total; *vid.* FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO: «Fiscalías de las comunidades autónomas y fiscalías provinciales», en *Memoria FGE 2009*, vol. II, págs. 1.320 y ss.

⁵ GÓMEZ FRAGA, A.: «¿De dónde venimos y a dónde vamos? Sobre la proyectada reforma de la responsabilidad penal de la persona jurídica y el nuevo delito de administradores», *Actualidad Jurídica Uribe Menéndez*, 2014, págs. 13-30.

En consecuencia, una de las eximentes de la responsabilidad penal de la persona jurídica será que haya desempeñado una actuación diligente, desarrollando y manteniendo actualizados protocolos de cumplimiento normativo⁶, de manera que aquellas personas encargadas de la supervisión y vigilancia de dicho cumplimiento hayan desarrollado adecuadamente sus funciones. En dicho caso, serán únicamente las personas físicas, como autoras del delito, quienes asuman la responsabilidad penal.

Además, hay que tener en cuenta que la responsabilidad derivada de una actuación delictiva de una persona jurídica será directa y solidaria –junto con las personas físicas que fuesen condenadas por los hechos–, mientras que la responsabilidad penal de la persona jurídica será directa y no subsidiaria.

2.1. LA ACCIÓN SANCIONADORA CONTRA LAS PERSONAS JURÍDICAS

Las sanciones aplicables a las personas jurídicas en materia penal se regulan en el artículo 33.7 del Código Penal, considerándose de carácter grave y estando previstos los siguientes castigos:

- a) Multa por cuotas o proporcional.
- b) Disolución de la persona jurídica.
- c) Suspensión de sus actividades por plazo máximo de 5 años.
- d) Clausura de locales y establecimientos por plazo máximo de 5 años.
- e) Prohibición temporal o definitiva de realizar aquellas actividades en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito.
- f) Inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, o para contratar con el sector público, por plazo máximo de 15 años.
- g) Intervención judicial por plazo máximo de 5 años.

Para la determinación de la pena, el artículo 66 bis del Código Penal establece que deberá tenerse en cuenta:

- a) La necesidad de prevenir la continuación del delito o sus efectos.
- b) Las consecuencias económicas y sociales.
- c) El puesto que ocupa la persona física que incumplió el deber de control en la estructura de la persona jurídica.

⁶ ROJO, Á. y GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ, M.: «La responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles», *Tirant*, 2012.

Asimismo, el artículo 66 bis del Código Penal dispone que las penas con una duración limitada no podrán exceder de la pena privativa de libertad prevista para aquellos casos en los que el delito fuese cometido por una persona física.

2.2. LA IMPOSIBILIDAD DE DUALIDAD DE SANCIONES

La situación de insolvencia que tiene como resultado general el proceso concursal, en algunas ocasiones, se produce como consecuencia de una actuación reprochable al empresario insolvente.

Este comportamiento del empresario es, desde un punto de vista mercantil, sancionable cuando se produce un daño a los acreedores, circunstancia que se resolverá en el proceso concursal. Por otro lado, es posible que la conducta lesiva del empresario perjudique a los intereses generales, acto que se enmarcaría dentro del ordenamiento penal español en el delito de insolvencia punible.

Ello ha derivado en la posibilidad de imponer una doble sanción al empresario; por un lado, la indemnización a los acreedores en el proceso concursal, y por otro, el castigo penal en caso de determinarse la concurrencia de los elementos del tipo del delito de insolvencia punible.

Sobre la incompatibilidad de que recaiga una duplicidad de sanciones en los casos en que se aprecie la identidad de sujeto, hecho y fundamento, se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal Constitucional 2/1981, de 30 de enero (rec. de amparo 90/1980 –NCJ062651–), manifestando que, conforme al principio jurídico *non bis in idem*, no solo no es posible imponer dos penas por un mismo acto antijurídico, sino que extiende su influencia a la concurrencia entre las leyes penales y cualquier otra clase de leyes sancionadoras estableciendo una incompatibilidad absoluta que impediría que, en caso de sanción concursal y sanción penal, la misma actuación antijurídica sea doblemente sancionada.

2.3. EL DEBER DE LOS ADMINISTRADORES DE SOLICITAR EL CONCURSO

Con carácter cíclico, como consecuencia de una crisis económica, se ve incrementado el número de entidades mercantiles que, bien por una mala gestión empresarial, o bien por la propia dinámica económica o del sector concreto de actividad, incurren en situaciones de insolvencia.

El artículo 2.2 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, define la insolvencia como el estado en que «el deudor no puede cumplir regularmente sus obligaciones exigibles». Es decir, la insolvencia está relacionada con la capacidad de cumplir con las obligaciones contraídas por el deudor.

Será cuando se cumpla con esta definición de insolvencia el momento en el que los administradores, conforme a su deber legal, tendrán que solicitar el concurso de la sociedad⁷.

⁷ RUBIO, J.: «El deber legal de solicitud de concurso y el patrón de conducta de los administradores de la sociedad insolvente», *Anuario de Derecho Concursal*, núm. 21, Civitas, 2010.

Sin embargo, no en todos los casos un administrador responderá en caso de que, habiendo una situación de insolvencia social, no se solicite el concurso. Así, la Sentencia de 11 de abril de 2008 del Juzgado de lo Mercantil n.º 7 de Madrid eximió de responsabilidad a una parte de los administradores de una mercantil que, por sus funciones, desconocían la situación de insolvencia de la sociedad, condenando a aquellos que sí tenían conocimiento de dicha insolvencia.

2.4. EL DOLO EN EL PROCESO CONCURSAL. EL CONCURSO CULPABLE

El proceso concursal, con nuestro sistema actual de insolvencia, puede ser declarado fortuito o culpable, aunque esta calificación no vinculará a los jueces y tribunales del orden jurisdiccional penal que consideren que las actuaciones del deudor pueden ser constitutivas de un delito.

El concurso será declarado como fortuito cuando, del análisis de la conducta del concursado, no se aprecie negligencia o intención de generar un perjuicio a los acreedores. Por su parte, el concurso será declarado culpable cuando el estado de insolvencia sea generado o agravado concurriendo dolo o culpa grave del concursado o sus representantes legales o administradores.

En consecuencia, se exige una conducta en que medie dolo o culpa grave del deudor concursado mediando un nexo entre la conducta del deudor y el resultado de insolvencia.

En relación con el delito concursal punible, la autoría y participación, se destaca la Sentencia del Tribunal Supremo 40/2008, de 25 de enero (rec. núm. 994/2007 –NCJ062654–):

«[...] la causación o agravación dolosa del concurso no pueden ser posteriores a la declaración judicial y formal del mismo; existencia: ocultación de bienes que conlleva un vaciamiento patrimonial al dejar fuera bienes del quebrado con que satisfacer los créditos; inexistencia: no es cooperador necesario quien cobra una cantidad debida de la persona que representa a empresa declarada en quiebra, con bienes ocultados previamente, al declararse la quiebra con anterioridad al pago que realiza el quebrado: constituir delito del artículo 259 CP/1995, pero no hubo acusación por el mismo».

También es relevante la Sentencia del Tribunal Supremo 993/2005, de 13 de abril (rec. núm. 2497/2003 –NCJ062653–), relativa al delito concursal y la exigencia del dolo directo:

«Entendido como el propósito reflexivamente formado de ocasionar el resultado descrito en la norma, que consiste en perjudicar a los acreedores porque lo buscado es, en exclusiva, el propio beneficio del que gestiona. Así, no bastaría haber realizado operaciones económicas de riesgo, sino que lo requerido es que el aludido perjuicio patrimonial se halle necesaria y conocidamente asociado al *modus operandi* de que se trate».

Asimismo, la Sentencia del Tribunal Supremo 940/2006, de 6 de octubre (rec. núm. 1862/2005 –NCJ062652–), dispone que:

«la producción de la situación de insolvencia debe provenir de negocios cuya reprobación jurídica sea claramente establecida. Una administración inadecuada al fin económico, que sea calificada, como hace la sentencia recurrida, de "arriesgada gestión" es suficiente para configurar el tipo objetivo del delito. En particular, un plan para adquirir una posición determinada en el mercado, basado en un cálculo económico y financiero erróneo, no es todavía insuficiente para configurar los elementos del tipo objetivo del delito del artículo 260.1 CP.

El hecho probado es claro en la afirmación de la realización de unos actos dirigidos a la realización del tipo penal, colocando en peligro las posibilidades de cobro de los acreedores por la conducta desplegada y que aparece acreditada por la documental aportada, la testifical oída, tanto de los anteriores gerentes de la sociedad como de los interventores de la suspensión, que señalan la coincidencia de la nueva administración con la realización de actos típicos subsumidos en el artículo 260 del Código Penal. Esa voluntariedad en la insolvencia de una empresa en crisis integra el dolo que el tipo penal exige».

En consecuencia, existirá dolo en la actuación del concursado, y por consiguiente, se podrá determinar que el concurso es calificado como culpable cuando el deudor haya alcanzado la situación de insolvencia realizando acciones tendentes a generar un perjuicio a sus acreedores mediante una voluntad o culpa grave en dicha acción.

3. EL ANÁLISIS DE LA CONCURRENCIA DE DOLO EN LA ACTUACIÓN DE LOS ADMINISTRADORES DE UNA SOCIEDAD EN SUPUESTOS DE DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

El delito contra la Hacienda pública, o delito fiscal, es un delito de carácter doloso, lo que implica que no puede cometerse por negligencia.

Para que concurra dolo, la persona que comete la conducta presuntamente delictiva debe actuar sabiendo lo que hace –conducta tendente a obtener un resultado– y con voluntad; es decir, se requiere dos componentes: el saber y el querer⁸.

Dentro del delito contra la Hacienda pública deben concurrir dos elementos del tipo penal; por un lado, el elemento objetivo –cuota defraudada de, al menos, 120.000 €–, y por otro, el elemento subjetivo –dolo–.

Para la concurrencia del dolo no será necesario que exista un ánimo defraudatorio especial, sino que la acción u omisión que implique un resultado defraudatorio puede implicar la existencia de dolo eventual.

⁸ ARGOTE, F.: «Delito fiscal o delito contra la Hacienda pública».

La redacción vigente del artículo 305.1 del Código Penal de 1995 –delito de defraudación en materia tributaria– es la que tiene en cuenta este informe y presenta, en lo que aquí interesa, la siguiente redacción:

«El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo».

Cuando tiene lugar la comisión de un delito contra la Hacienda pública se está vulnerando un bien jurídico protegido. Este bien jurídico inmediato, susceptible de ser lesionado, cuya lesión debe ser probada en el proceso penal y abarcada por el dolo, es el patrimonio de la Hacienda pública⁹.

Haciendo referencia a la legislación tributaria, se regula que en el ámbito penal el elemento subjetivo tiene la máxima importancia y es por eso que la Ley general tributaria, al tratar del delito, señala en su artículo 163 que «la configuración del delito tributario requiere la existencia de dolo». Según MEDRANO C.:

«La sanción administrativa puede continuar aplicándose de manera objetiva prescindiendo de la intención del autor, pero la sanción penal solo puede imponerse cuando en el agente ha existido deliberación, propósito, subjetivismo. La configuración del delito supone el empleo de una forma fraudulenta como medio para dejar de pagar en todo o en parte los tributos, lo cual implica la exclusión de la economía de opción; esto es el no pago o el pago reducido que se origina en el uso correcto de una posibilidad legalmente permitida, pues allí no existiría dolo y, por lo tanto, no habría delito. Si por haber escogido una y no otra forma societaria se produce un menor pago del tributo, este hecho carece de connotación dolosa. Es más, ni siquiera habría lugar a sanción administrativa ya que el ejercicio de la opción permitida por la ley no tiene carácter de infracción»¹⁰.

Para la concurrencia del delito contra la Hacienda pública regulado en el artículo 305.1 del Código Penal deben concurrir: un elemento objetivo, dejar de ingresar una cantidad mínima fi-

⁹ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ: *Derecho penal económico y de la empresa*, parte general, 3.ª ed., 2011, pág. 147.

¹⁰ MEDRANO, C., H.: «Delito de defraudación tributaria», *Themis. Revista de Derecho*, núm. 20, 1991, págs. 65-74.

jada por la norma penal, que actualmente es de 120.000 euros¹¹, y un elemento subjetivo, que consiste en una actuación del sujeto obligado tributario tendente a evitar el pago o a solicitar devoluciones indebidas mediante maniobras de ocultación.

Más allá del cálculo de la cuantía presuntamente defraudada por el obligado tributario, es importante analizar en profundidad el elemento subjetivo del tipo penal del artículo 305 del Código Penal.

Por ello, cualquier actuación de los administradores de una sociedad no se puede encuadrar como defraudatoria por el hecho de que la Administración tributaria correspondiente no obtenga como resultado el pago de los tributos correspondientes, sino que será el análisis global de las acciones realizadas por los administradores el que determinará si concurre el elemento subjetivo previsto en el delito contra la Hacienda pública.

En consecuencia, la consideración de que un obligado tributario que, en el ejercicio de su actividad empresarial, incurre en una mala gestión, tanto en la llevanza de una sociedad como en la realización de los libros contables, y que esta debe ser considerada en cualquier caso ocultación, por el mero hecho de que no ha sabido llevar correctamente una sociedad, abriría la puerta a que cualquier empresario que, por la situación de crisis económica o de su sector, deba declarar en concurso su sociedad, y se detecte algún error o negligencia en sus actuaciones empresariales, y estas fuesen consideradas delito, lo que implicaría la falta del obligado tributario del deber de cumplir con las obligaciones tributarias por miedo a las implicaciones jurídico-penales.

En dicho caso deberán analizarse las actuaciones de la sociedad tendentes a cumplir con las obligaciones tributarias para, en el caso de que no hubiera actuado conforme a la diligencia debida, deducir de esta circunstancia mendacidad u ocultación que implique el elemento subjetivo del tipo del artículo 305.

Otra cuestión relevante es la relativa a la determinación de la culpabilidad y la existencia de dolo en la comisión de la defraudación a la Hacienda pública, determinando si la existencia de dolo en las infracciones tributarias es competencia de la Administración tributaria o, por el contrario, esa responsabilidad es exclusiva de la Administración de Justicia.

Al respecto se ha pronunciado la Dirección General de Tributos¹² afirmando que la potestad sancionadora de la Administración tributaria se ejerce con base en los principios de legali-

¹¹ Sentencia del Tribunal Supremo 499/2016, de 9 de junio (rec. núm. 1753/2015 –NFJ062968–): «Elemento fundamental es que la cuota defraudada exceda, en la actualidad, de 120.000 euros. Se discute si estamos ante un elemento del tipo, que debería estar abarcado por el dolo del autor, o bien ante una condición objetiva de punibilidad (STS n.º 13/2006) [...]. En cualquier caso, no existirá delito, o, al menos, no habrá punibilidad, si no se acredita debidamente que la cuota defraudada excede de la mencionada cifra, aspecto que cumple demostrar a la acusación».

¹² Consulta V2743/2016, de 15 de junio (NFC060690).

dad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. La responsabilidad supone la transposición del principio básico del ordenamiento penal que requiere la concurrencia de culpabilidad en el sujeto infractor a quien se impone la sanción.

La exigencia del elemento intencional, dolo o culpa en la comisión de la infracción tributaria se reitera en varias sentencias del Tribunal Constitucional (STC 76/1990, de 26 de abril –NFJ000802–) y el Tribunal Supremo (STS 6484/1998, de 5 de noviembre [rec. núm. 4971/1992 –NFJ007033–]), debiendo ser la propia Administración sancionadora, de acuerdo con el principio de presunción de inocencia, regulado en el artículo 24.2 de la Constitución española, quien debe probar y motivar la existencia o no de culpabilidad en el sujeto infractor.

Asimismo, la especial relevancia otorgada al aspecto subjetivo de la infracción tributaria se manifiesta en la calificación de la infracción como grave o muy grave por la concurrencia de expresiones específicas del ánimo fraudulento en materia tributaria como son la ocultación de datos a la Administración o el uso de medios fraudulentos.

3.1. PRONUNCIAMIENTOS JURISPRUDENCIALES DE ÓRGANOS MENORES EN RELACIÓN CON LA CONCURRENCIA DE DOLO

En el sentido anteriormente expresado de exigencia de mendacidad u ocultación para la determinación de la existencia de actuación dolosa que implique la concurrencia del elemento subjetivo en el delito contra la Hacienda pública, se han pronunciado diferentes órganos menores, debiendo destacar la Sentencia de la Audiencia Provincial de Soria 57/2012, de 20 de julio (rec. núm. 50/2012 –NFJ068072–), que, en relación con el elemento subjetivo del delito contra la Hacienda pública respecto de un asunto de mala gestión empresarial y de la llevanza de los libros de contabilidad, expresa lo siguiente:

«Así pues, la merma de los ingresos a la Hacienda pública, y el dato objeto de haber dejado de ingresar una cuantía correspondiente del IVA, durante un ejercicio fiscal concreto, por parte de una sociedad de la que uno de los acusados era administrador de hecho y de derecho, no puede considerarse como requisito suficiente para considerar consumado el tipo penal de defraudación, pues junto a este resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado, había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello.

La mera falta de ingreso de un tributo cae fuera del campo semántico del verbo defraudar, so pena de encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables para ello, en una clara labor análogica *in malam parte* prohibida por el artículo 25.1 de la CE. En efecto, al configurar nuestra CE el principio de culpabilidad como principio estructural básico del derecho penal, no solo no resultaría constitucionalmente legítimo un derecho penal de autor que

determinara las penas en atención a la personalidad del reo y no según la culpabilidad de este, en la comisión de los hechos, sino que, además, es necesario que la responsabilidad penal surja por la realización de un hecho antijurídico doloso imputable a una persona concreta por haber quedado así acreditado más allá de toda duda razonable. Como ha dicho el TC, el principio de culpabilidad es el elemento que marca la frontera entre la *vindicta* con la justicia (26 de febrero de 1996, entre otras).

Por ello, no solo es necesario que a la existencia de un resultado lesivo –falta de pago de tributos del IVA– le acompañe un elemento intencional de engaño, sino que la concurrencia de dicho específico elemento subjetivo debe quedar suficientemente acreditado, lo que solo existe si se da un enlace preciso y directo entre los hechos probados y la intención perseguida por el acusado con la acción, enlace que debe justificarse a través de una fundamentación lógica, razonable y motivada en la resolución judicial.

En el presente caso existen unas declaraciones en el año 2004 donde había una diferencia del IVA repercutido y soportado. Es evidente que con esta conducta se produjo una evidente merma de los ingresos a la Hacienda pública (equivalente al importe del IVA que, aunque debería haberse ingresado, no se hizo, existiendo una diferencia entre IVA repercutido y soportado), merma de ingresos de la que los recurrentes (Ministerio Fiscal) pretenden deducir, sin más, la concurrencia del elemento subjetivo del injusto, dolo directo o eventual, y que, por tanto, y para ellos, no así para la juez *a quo*, sería bastante para justificar una condena penal por defraudación a la Hacienda pública.

[...] De tal manera que no cabe, conforme el principio de legalidad penal, subsumir la conducta penal enjuiciada en el tipo del delito del artículo 305 del Código Penal, puesto que no basta el elemento objetivo del impago de una deuda tributaria para efectuar el correspondiente reproche penal. Pues, para ello, es precisa la exigencia del correspondiente elemento subjetivo del injusto. Que no se da en el caso de autos. Debiendo añadirse, al respecto, el contenido de la fundamentación jurídica de la sentencia de instancia, cuando, con valor de hecho probado, la juez *a quo* indica que "el origen de todo está en la incapacidad de la empresa de presentar facturas de compra de madera con el IVA soportado. Facturas que favorecerían a la empresa al rebajar su cuota tributaria", según la explicación de los peritos. Siendo así, es obvio que nos encontraríamos ante una pésima gestión de la empresa y en la llevanza de libros de contabilidad. Pero no se observa, de dicha conducta, elemento o voluntad de engaño alguno que permita inferir que nos encontrásemos ante la figura delictiva objeto de acusación. Cuando, por otra parte, las facturas con dichas omisiones no se ocultaron a la Hacienda pública, no se alteraron en beneficio de la empresa. Lo que viene a inferir, por otro lado, la inexistencia de voluntad de engaño alguno.

Independientemente de ello, la noción de engaño insita en el término "defraudar" que se menciona en el artículo 305 del Código Penal habría de deducirse necesariamente de un nuevo reexamen de pruebas de carácter personal. Declaraciones de peritos y de los imputados que no son posibles llevar a cabo, por esta Sala, a la luz de los razonamientos anteriores efectuados en esta sentencia. No deduciéndose la existencia

de ardid alguno del examen literal de los documentos incorporados a los autos. Por lo que solo sería reprochable a los imputados su pésima gestión de los libros de contabilidad y de la empresa. Pero ello no implica necesariamente responsabilidad penal del tipo alguno por el único delito objeto de acusación».

En similares términos se han pronunciado otras Audiencias Provinciales, pudiendo destacar las siguientes: la Sentencia de la Audiencia Provincial de Ourense 425/2014, de 27 de noviembre (rec. núm. 34/2012 –NFJ068075–); la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona 254/2015, de 11 de marzo (rec. núm. 37/2014 –NFJ068074–); y la Sentencia de la Audiencia Provincial de Las Palmas 172/2012, de 13 de septiembre (rec. núm. 113/2012 –NFJ068073–).

En virtud de estas sentencias, la desordenada gestión contable y empresarial no implicaría por sí misma responsabilidad penal por un delito contra la Hacienda pública, sino que debe exigirse que haya una actuación dolosa –ocultación o voluntad de engaño– para poder determinar la concurrencia de un delito, y no la concurrencia de una actitud empresarial negligente o carente de todo conocimiento de cómo debe administrarse adecuadamente una sociedad mercantil.

3.2. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO EN RELACIÓN CON LA CONCURRENCIA DE DOLO

En similares términos a los expresados en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Soria se expresa la Sentencia del Tribunal Supremo 737/2006, de 20 de junio (rec. núm. 473/2005 –NFJ022730–), que dispone lo siguiente:

«[...] para que se produzca la conducta tipificada en el artículo 305 del Código Penal, no basta el mero impago de las cuotas, en cuanto el delito de defraudación tributaria (STS 28/6/1991, 20/11/1991, de 31 de mayo 1993) requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes. La introducción abierta de gastos reales como deducibles que luego no son tales no implica engaño ni supone, por tanto, conducta "defraudatoria".

[...] ello no significa que la inclusión de esos gastos reales, sin disimular o tratar de esconder las relaciones entre ambas sociedades, suponga una actividad mendaz, que integre la conducta que se tipifica en el artículo 305 del Código Penal».

Igualmente, en relación con la necesidad de cumplimiento del elemento subjetivo del tipo penal para su calificación como delito contra la Hacienda pública, la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1991 (NFJ001270) dispone lo siguiente:

«La simple elusión o falta de abono de un impuesto podrá cumplir el tipo objetivo del delito fiscal, en ningún caso bastará, empero, para considerar al omitente autor de un delito contra la Hacienda. Este exige algo más: el ánimo de defraudar».

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 1991 (rec. núm. 4739/1989 –NFJ001408–) dictaminó, en relación con el dolo en el delito contra la Hacienda pública, lo siguiente:

«El verbo nuclear del tipo penal, que se recoge en el citado artículo 349 del Código Penal, es el de defraudar y aquí es donde han de hacerse determinadas precisiones al documentado recurso del abogado del Estado.

[...] De tal manera que, frente a una declaración inexacta o una no declaración, el juzgador debe descubrir, en una investigación psicológica, difícil pero necesariamente imprescindible, si hubo o no ánimo de defraudar y si la conclusión que se obtiene en un sentido u otro, es decir, en que existe *animus defraudandi* o en que no existe, es lógica, razonable y no arbitraria, ha de aceptarse en este trance procesal casacional.

No solo es aplicable la doctrina cuando el Tribunal *a quo* se convence razonada y razonablemente a través de la correspondiente inferencia, por tratarse de un elemento del ánimo, interno del sujeto, de que la intencionalidad existe, sino también con igual o mayor razón cuando estima que no se da.

El delito fiscal es una infracción penal tendencial, como sucede en general con los delitos llamados económicos, y este ánimo no puede presumirse aunque, como acaba de decirse, puede ser inferido o deducirse de los hechos probados a través de los llamados juicios de valor o inferencias lógicas y coherentes que desde luego son impugnables en casación, como en efecto lo está siendo en este caso.

No admitiendo este delito la modalidad culposa o por imprudencia, el examen de los hechos descubre, y así lo recoge con acierto la sentencia de instancia, un propósito de ser transparente con la Administración, por eso no se engaña, al contrario, se manifiesta que la deuda tributaria existe [...]».

La Sentencia del Tribunal Supremo 1244/2003, de 3 de octubre (rec. núm. 409/2002 –NFJ068081–), dictaminó que:

«Como se dice en la Sentencia de esta Sala de 9-3-93, recogiendo la doctrina establecida en las de 2-3-88, 27-12-90, 3-12-91 y 31-10-92, entre otras, el delito contra la Hacienda pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar pero este, que es evidente en quien no declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración tributaria».

El Tribunal Supremo se manifestó en esta línea en la Sentencia 751/2003, de 28 de noviembre (rec. núm. 7/2001 –NCJ053231–):

«El delito fiscal, como se infiere de su definición típica, no constituye una modalidad del delito de estafa que requiera una determinada *mise en scene* o comportamiento engañoso para provocar un desplazamiento patrimonial inducido por error, sino un delito de infracción de deber que se comete por la elusión dolosa del tributo (desvalor de la acción) en su cuantía típica (desvalor del resultado), consistiendo el dolo o ánimo defraudatorio en el conocimiento de las circunstancias que generan el deber de declarar y en la voluntariedad de la conducta elusiva, generalmente omisiva».

Igualmente, la Sentencia del Tribunal Supremo 801/2008, de 26 de noviembre (rec. núm. 496/2008 –NFJ036248–), expresó que:

«Para que se produzca la conducta típica del artículo 305 CP no basta el mero impago de las cuotas, porque el delito de defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de las bases tributarias (véase STS de 20 de junio de 2006, entre otras)».

Por consiguiente, es doctrina pacífica del Tribunal Supremo la que determina que para la imputación de un delito contra la Hacienda pública debe concurrir no solo el elemento objetivo del artículo 305 del Código Penal, sino el elemento subjetivo mediante una actuación mendaz o de ocultación que debe ser analizada para determinar el ánimo defraudatorio del obligado tributario, circunstancia que concurrirá en el caso de que la actuación de los administradores de la sociedad mercantil hayan actuado de forma tal que, más allá de una gestión empresarial negligente, comporte una actuación dolosa.

3.3. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN RELACIÓN CON LA CONCURRENCIA DE DOLO

Esta doctrina pacífica expresada por las Audiencias Provinciales y por el Tribunal Supremo ha sido también recogida por el Tribunal Constitucional, que ha manifestado en la Sentencia 57/2010, de 4 de octubre (rec. núm. 2542/2007 –NFJ040416–), lo siguiente:

«En efecto, en el delito de defraudación a la Hacienda pública no basta con la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige necesariamente que en la realización de la conducta antijurídica concorra el elemento subjetivo o intencional del engaño (el tipo es defraudar eludiendo –burlando, engañando, esquivando– el pago de tributos); resultado lesivo y engaño que deben atribuirse a una persona en concreto.

Así, pues, la "merma de los ingresos a la Hacienda pública" no puede considerarse como requisito suficiente para considerar consumado el tipo penal de defraudación, pues, junto "a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado, había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello" (SSTC 120/2005, de 10 de mayo, FJ 5.º; y 129/2008, de 27 de octubre, FJ 5.º). La mera falta de ingreso de un tributo "cae fuera del campo semántico del verbo 'defraudar'" (STC 129/2008, de 27 de octubre, FJ 4.º) si no va acompañada del componente intencional del engaño, so pena de encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables para ello, en una clara labor analógica *in malam partem* prohibida por el artículo 25.1 CE (STC 129/2008, de 27 de octubre, FJ 5.º).

En efecto, al consagrar nuestra Constitución "el principio de culpabilidad como principio estructural básico del derecho penal", no solo no resultaría constitucionalmente legítimo "un derecho penal 'de autor' que determinara las penas en atención a la personalidad del reo y no según la culpabilidad de este en la comisión de los hechos" (STC 150/1991, de 4 de julio, FJ 4.º a), sino que, además, es necesario que la responsabilidad penal surja por la realización de un hecho antijurídico doloso imputable a una persona concreta por haber quedado así acreditado "más allá de toda duda razonable" (SSTC 81/1998, de 2 de abril, FJ 3.º; 145/2005, de 6 de junio, FJ 5.º a), y 141/2006, de 8 de mayo, FJ 3.º). Como ha dicho este Tribunal, el principio de culpabilidad es el elemento "que marca la frontera de la *vindicta* con la justicia" (STC 133/1995, de 25 de septiembre, FJ 2.º; y en el mismo sentido, SSTC 102/1994, de 11 de abril, FJ 3.º; 34/1996, de 11 de marzo, FJ 3.º; y ATC 43/1996, de 26 de febrero, FJ 2.º).

Pero no solo es necesario que a la existencia de un resultado lesivo le acompañe el elemento intencional del engaño, sino que la concurrencia de ese específico elemento subjetivo debe quedar suficientemente acreditada, lo que solo sucede si existe un enlace directo y preciso entre los hechos probados y la intención perseguida por el acusado con la acción, enlace que debe justificarse a través de una argumentación lógica, razonable y especificada motivadamente en la resolución judicial (SSTC 91/1999, de 26 de mayo, FJ 4.º; 267/2005, de 24 de octubre, FJ 4.º; 8/2006, de 16 de enero, FJ 2.º; y 91/2009, de 20 de abril, FJ 5.º).

En el presente caso, como se ha dicho, la entidad "Patrimonio 2000, SL" presentó sus declaraciones a la Hacienda pública minorando el IVA devengado (repercutido) en el importe de un IVA que, según constatan las resoluciones judiciales impugnadas, aun cuando devengado (en las entregas de bienes o aportaciones inmobiliarias realizadas por "Horpavisa"), no le fue efectivamente repercutido y, consecuentemente, no fue efectivamente soportado (en cuanto adquirente de esos mismos bienes).

Es evidente que con esta conducta se produjo una evidente merma de los ingresos a la Hacienda pública (equivalente al importe del IVA que, aunque devengado, no fue efectivamente soportado y, por tanto, fue indebidamente deducido), merma de

ingresos de la que los órganos judiciales deducen, sin más motivación, la concurrencia del elemento subjetivo del injusto y que, en consecuencia, les resulta suficiente para justificar una condena penal por defraudación a la Hacienda pública. Ahora bien, si bien esa merma de ingresos pudiera generar, en su caso, las correspondientes consecuencias tributarias, desde un punto de vista estrictamente penal, y como se acaba de señalar, no es requisito suficiente para considerar cometido el delito descrito en el artículo 349 del Código Penal de 1973 (actual art. 305 del Código Penal de 1995), tanto más cuando no consta la existencia de artificio, burla, engaño, mendacidad u ocultación de ninguna clase que permita considerar acreditado el elemento subjetivo del injusto, sino todo lo contrario, al reconocer la propia Audiencia Provincial la existencia cierta y real de la suma deducida, en cuando devengada y adeudada, aunque no efectivamente pagada.

[...] En suma, también desde las perspectiva del IVA, la subsunción de los hechos descritos en el tipo penal aplicado debe calificarse de irrazonable y, por tanto, de lesiva del derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE), en conexión directa con el derecho a la libertad (art. 17.1 CE), pues la subsunción de la conducta enjuiciada en el tipo penal aplicado no solo se ha hecho mediante una valoración del elemento objetivo del injusto que desconoce las pautas valorativas que deben informar necesariamente nuestro ordenamiento constitucional, sino que se ha efectuado sin haberse acreditado ni motivado adecuadamente la concurrencia del elemento subjetivo».

4. CONCLUSIONES

En virtud de la jurisprudencia mencionada, en especial, conforme a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal Constitucional 57/2010, la ausencia del elemento subjetivo del tipo penal del artículo 305 del Código Penal, requiriendo que exista dolo y que para ello debe concurrir alguna circunstancia de ocultación o mendacidad en la actuación del obligado tributario, implicaría que del resultado de un análisis exhaustivo de las circunstancias concretas de cada caso se pueda imputar a una sociedad mercantil, y por consiguiente a sus administradores, el delito de defraudación en caso de que los hechos muestren tal conducta dolosa. En caso contrario, una mala gestión empresarial que suponga un perjuicio para la Administración tributaria o a sus acreedores, una vez regularizada la situación, podrá derivar en una actuación administrativa por la vía sancionadora o indemnización derivada del proceso concursal.

El comportamiento de un empresario insolvente debe analizarse desde un punto de vista mercantil –la insolvencia genera un perjuicio a los acreedores– y desde un punto de vista penal –la insolvencia genera un perjuicio a la sociedad en su conjunto–. Desde un contexto mercantil, la insolvencia del concursado implicará una sanción –o indemnización– a los acreedores en el marco del proceso concursal; mientras que desde el punto de vista penal se analizará si dicha conducta del concursado es constitutiva de un delito tipificado.

En cualquier caso, conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional, manifestada en reiterados pronunciamientos, el doble enjuiciamiento –el proceso mercantil y el proceso penal– será posible pero, conforme al principio *non bis in idem*, no será posible una doble sanción al concursado.

Pese a ello, deberán analizarse las actuaciones del concursado para determinar la posible tipificación del delito de defraudación o, enmarcado en la actuación empresarial, si la situación de insolvencia de la sociedad se ha debido a una serie de comportamientos del empresario tendentes a evitar que los acreedores pudieran cobrar lo adeudado, mediando dolo o culpa grave en dicha actuación, lo que implicaría la concurrencia de los elementos del tipo del delito de insolvencia punible.

Desde una perspectiva penal, será el análisis de las circunstancias del supuesto objeto de controversia donde la Administración tributaria y el Ministerio Fiscal deberán tener en cuenta la voluntad o actitud mendaz de la sociedad mercantil y de sus administradores con fin defraudatorio.

En consecuencia, el análisis sobre la existencia de hechos o actuaciones de transparencia de la entidad mercantil en aras de cumplir con sus obligaciones tributarias, aunque dicha actuación se produjera fuera del plazo legalmente previsto para el cumplimiento de tales obligaciones, podría implicar que la actuación de la sociedad y de sus administradores no ha incurrido en mendacidad u ocultación tal que, conforme a lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal, implique la existencia del elemento subjetivo del tipo, pues, como se manifiesta por el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional, la mala gestión empresarial por sí misma no conlleva la comisión de un delito contra la Hacienda pública, debiendo estudiarse de manera individualizada la actuación del obligado tributario para determinar la existencia de dolo.

De este modo, unas actuaciones incorrectas en cuanto a la llevanza de los libros contables como consecuencia de una mala gestión contable y empresarial, cuya inexactitud se viera reflejada en las declaraciones tributarias presentadas, no deben implicar por sí mismas que ha habido una conducta dolosa de la sociedad o de sus administradores cuando no concorra ocultación o mendacidad en su actuación.

Por consiguiente, no mediando ocultación en la actuación de la mercantil, no existiría el elemento subjetivo del tipo del artículo 305 del Código Penal y, en consecuencia, no podríamos estar hablando de la comisión de un delito contra la Hacienda pública al no concurrir uno de los dos elementos esenciales, el elemento subjetivo.

Bibliografía

ARGOTE, F. «Delito fiscal o delito contra la Hacienda pública».

FEIJOO SÁNCHEZ [2009]: «Imputación objetiva en el derecho penal económico y empresarial», *InDret*.

MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, C. [1998]: «El delito de defraudación tributaria», *Revista Penal*, n.º 1.

– [2011]: *Derecho penal económico y de la empresa*, parte general, 3.ª ed.

- MEDRANO, C. H. [1991]: «Delito de defraudación tributaria», *Themis. Revista de Derecho*, n.º 20.
- MORILLAS JARILLO, M.ª J. [2007]: «Responsabilidad concursal de administradores y liquidadores: balance del primer bienio de vigencia de la Ley Concursal», *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, n.º 6, Editorial La Ley.
- PARET PLANAS, J. M.ª [1999]: *El nuevo delito de defraudación tributaria*, Universitat de Barcelona.
- RANCAÑO MARTÍN, M.ª A. [2012]: *El delito de defraudación tributaria*, Tirant, 2012 (cap. 12).
- ROJO, Á. *et al.* [1997]: *La responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles*, Marcial Pons.
- RUBIO, J. [2010]: «El deber legal de solicitud de concurso y el patrón de conducta de los administradores de la sociedad insolvente», *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 21, Editorial Civitas.
- SAINZ DE BUJANDA [1977]: *Sistema de derecho financiero I. Introducción*.
- SEOANE SPIEGELBERG, J. L. [2000]: «El delito de defraudación tributaria», en GARCÍA NOVOA, C. y LÓPEZ DÍAZ, A. (coords.), *Temas de derecho penal tributario*.
- SIMÓN ACOSTA, E. A. [1998]: *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi.

No debe perderse de vista que el derecho penal debe intervenir como *ultima ratio* del ordenamiento cuando los instrumentos administrativos se han mostrado ineficaces para combatir el fraude tributario; circunstancia que entendemos que no concurre en el caso que nos ocupa por cuanto la deuda ha sido extinguida con ocasión de la regularización por parte de la entidad⁴.

2. LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS ADMINISTRADORES Y DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

Hasta hace unos años, nuestro Código Penal únicamente contemplaba que eran responsables, por los delitos cometidos durante la gestión y administración de una sociedad, los administradores encargados de actuar en nombre y representación de una entidad mercantil; esto es, cuando un administrador incumpliera la normativa penal en el ejercicio de los deberes propios de su cargo mediando en su actuación culpabilidad –dolo–.

Esta actuación dolosa se puede realizar por acción o por omisión, de manera que la mera ausencia de participación en la actuación delictiva no implica que un administrador quede exonerado de responsabilidad penal, sino que debe haber actuado de manera diligente –deber de cuidado–.

La reforma del Código Penal en el año 2010 modificó el criterio seguido hasta entonces en el ordenamiento penal español basado en que una sociedad no puede ser responsable de un delito, siendo únicamente responsables los administradores.

A través del artículo 31 bis del Código Penal, se introdujo en el ordenamiento penal español la responsabilidad penal de la persona jurídica en diversos supuestos⁵.

El artículo 31 bis del Código Penal dispone que se podrá atribuir responsabilidad penal a una persona jurídica cuando se cumplan varios requisitos: primero, que sea una persona física que trabaje para la organización mercantil quien cometa un delito –como representante legal o administrador (directivos), o como empleado subordinado a algún directivo–; segundo, que esa persona física que comete el delito actúe en el ejercicio de sus funciones –realizadas en nombre y por cuenta de la sociedad–; tercero, que la sociedad se beneficie de dicha actuación delictiva; y por último, que la entidad mercantil no hubiera actuado con el debido control para evitar el resultado –circunstancia no exigible si el delito lo cometiera una persona física cuyo cargo es el de directivo–.

⁴ La función residual del derecho penal para corregir las conductas delictivas de defraudación tributaria puede comprobarse a través de los datos de la Fiscalía General del Estado que se recogen en las distintas memorias anuales. Así, a título de ejemplo, en la memoria del año 2009, se recoge que, de un total de 4.089.207 asuntos de naturaleza penal, solo se instruyeron 380 procedimientos por delito fiscal, es decir, un 0,009% del total; *vid.* FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO: «Fiscalías de las comunidades autónomas y fiscalías provinciales», en *Memoria FGE 2009*, vol. II, págs. 1.320 y ss.

⁵ GÓMEZ FRAGA, A.: «¿De dónde venimos y a dónde vamos? Sobre la proyectada reforma de la responsabilidad penal de la persona jurídica y el nuevo delito de administradores», *Actualidad Jurídica Uribe Menéndez*, 2014, págs. 13-30.

En consecuencia, una de las eximentes de la responsabilidad penal de la persona jurídica será que haya desempeñado una actuación diligente, desarrollando y manteniendo actualizados protocolos de cumplimiento normativo⁶, de manera que aquellas personas encargadas de la supervisión y vigilancia de dicho cumplimiento hayan desarrollado adecuadamente sus funciones. En dicho caso, serán únicamente las personas físicas, como autoras del delito, quienes asuman la responsabilidad penal.

Además, hay que tener en cuenta que la responsabilidad derivada de una actuación delictiva de una persona jurídica será directa y solidaria –junto con las personas físicas que fuesen condenadas por los hechos–, mientras que la responsabilidad penal de la persona jurídica será directa y no subsidiaria.

2.1. LA ACCIÓN SANCIONADORA CONTRA LAS PERSONAS JURÍDICAS

Las sanciones aplicables a las personas jurídicas en materia penal se regulan en el artículo 33.7 del Código Penal, considerándose de carácter grave y estando previstos los siguientes castigos:

- a) Multa por cuotas o proporcional.
- b) Disolución de la persona jurídica.
- c) Suspensión de sus actividades por plazo máximo de 5 años.
- d) Clausura de locales y establecimientos por plazo máximo de 5 años.
- e) Prohibición temporal o definitiva de realizar aquellas actividades en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito.
- f) Inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, o para contratar con el sector público, por plazo máximo de 15 años.
- g) Intervención judicial por plazo máximo de 5 años.

Para la determinación de la pena, el artículo 66 bis del Código Penal establece que deberá tenerse en cuenta:

- a) La necesidad de prevenir la continuación del delito o sus efectos.
- b) Las consecuencias económicas y sociales.
- c) El puesto que ocupa la persona física que incumplió el deber de control en la estructura de la persona jurídica.

⁶ ROJO, Á. y GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ, M.: «La responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles», *Tirant*, 2012.

Asimismo, el artículo 66 bis del Código Penal dispone que las penas con una duración limitada no podrán exceder de la pena privativa de libertad prevista para aquellos casos en los que el delito fuese cometido por una persona física.

2.2. LA IMPOSIBILIDAD DE DUALIDAD DE SANCIONES

La situación de insolvencia que tiene como resultado general el proceso concursal, en algunas ocasiones, se produce como consecuencia de una actuación reprochable al empresario insolvente.

Este comportamiento del empresario es, desde un punto de vista mercantil, sancionable cuando se produce un daño a los acreedores, circunstancia que se resolverá en el proceso concursal. Por otro lado, es posible que la conducta lesiva del empresario perjudique a los intereses generales, acto que se enmarcaría dentro del ordenamiento penal español en el delito de insolvencia punible.

Ello ha derivado en la posibilidad de imponer una doble sanción al empresario; por un lado, la indemnización a los acreedores en el proceso concursal, y por otro, el castigo penal en caso de determinarse la concurrencia de los elementos del tipo del delito de insolvencia punible.

Sobre la incompatibilidad de que recaiga una duplicidad de sanciones en los casos en que se aprecie la identidad de sujeto, hecho y fundamento, se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal Constitucional 2/1981, de 30 de enero (rec. de amparo 90/1980 –NCJ062651–), manifestando que, conforme al principio jurídico *non bis in idem*, no solo no es posible imponer dos penas por un mismo acto antijurídico, sino que extiende su influencia a la concurrencia entre las leyes penales y cualquier otra clase de leyes sancionadoras estableciendo una incompatibilidad absoluta que impediría que, en caso de sanción concursal y sanción penal, la misma actuación antijurídica sea doblemente sancionada.

2.3. EL DEBER DE LOS ADMINISTRADORES DE SOLICITAR EL CONCURSO

Con carácter cíclico, como consecuencia de una crisis económica, se ve incrementado el número de entidades mercantiles que, bien por una mala gestión empresarial, o bien por la propia dinámica económica o del sector concreto de actividad, incurren en situaciones de insolvencia.

El artículo 2.2 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, define la insolvencia como el estado en que «el deudor no puede cumplir regularmente sus obligaciones exigibles». Es decir, la insolvencia está relacionada con la capacidad de cumplir con las obligaciones contraídas por el deudor.

Será cuando se cumpla con esta definición de insolvencia el momento en el que los administradores, conforme a su deber legal, tendrán que solicitar el concurso de la sociedad⁷.

⁷ RUBIO, J.: «El deber legal de solicitud de concurso y el patrón de conducta de los administradores de la sociedad insolvente», *Anuario de Derecho Concursal*, núm. 21, Civitas, 2010.

Sin embargo, no en todos los casos un administrador responderá en caso de que, habiendo una situación de insolvencia social, no se solicite el concurso. Así, la Sentencia de 11 de abril de 2008 del Juzgado de lo Mercantil n.º 7 de Madrid eximió de responsabilidad a una parte de los administradores de una mercantil que, por sus funciones, desconocían la situación de insolvencia de la sociedad, condenando a aquellos que sí tenían conocimiento de dicha insolvencia.

2.4. EL DOLO EN EL PROCESO CONCURSAL. EL CONCURSO CULPABLE

El proceso concursal, con nuestro sistema actual de insolvencia, puede ser declarado fortuito o culpable, aunque esta calificación no vinculará a los jueces y tribunales del orden jurisdiccional penal que consideren que las actuaciones del deudor pueden ser constitutivas de un delito.

El concurso será declarado como fortuito cuando, del análisis de la conducta del concursado, no se aprecie negligencia o intención de generar un perjuicio a los acreedores. Por su parte, el concurso será declarado culpable cuando el estado de insolvencia sea generado o agravado concurriendo dolo o culpa grave del concursado o sus representantes legales o administradores.

En consecuencia, se exige una conducta en que medie dolo o culpa grave del deudor concursado mediando un nexo entre la conducta del deudor y el resultado de insolvencia.

En relación con el delito concursal punible, la autoría y participación, se destaca la Sentencia del Tribunal Supremo 40/2008, de 25 de enero (rec. núm. 994/2007 –NCJ062654–):

«[...] la causación o agravación dolosa del concurso no pueden ser posteriores a la declaración judicial y formal del mismo; existencia: ocultación de bienes que conlleva un vaciamiento patrimonial al dejar fuera bienes del quebrado con que satisfacer los créditos; inexistencia: no es cooperador necesario quien cobra una cantidad debida de la persona que representa a empresa declarada en quiebra, con bienes ocultados previamente, al declararse la quiebra con anterioridad al pago que realiza el quebrado: constituir delito del artículo 259 CP/1995, pero no hubo acusación por el mismo».

También es relevante la Sentencia del Tribunal Supremo 993/2005, de 13 de abril (rec. núm. 2497/2003 –NCJ062653–), relativa al delito concursal y la exigencia del dolo directo:

«Entendido como el propósito reflexivamente formado de ocasionar el resultado descrito en la norma, que consiste en perjudicar a los acreedores porque lo buscado es, en exclusiva, el propio beneficio del que gestiona. Así, no bastaría haber realizado operaciones económicas de riesgo, sino que lo requerido es que el aludido perjuicio patrimonial se halle necesaria y conocidamente asociado al *modus operandi* de que se trate».

Asimismo, la Sentencia del Tribunal Supremo 940/2006, de 6 de octubre (rec. núm. 1862/2005 –NCJ062652–), dispone que:

«la producción de la situación de insolvencia debe provenir de negocios cuya reprobación jurídica sea claramente establecida. Una administración inadecuada al fin económico, que sea calificada, como hace la sentencia recurrida, de "arriesgada gestión" es suficiente para configurar el tipo objetivo del delito. En particular, un plan para adquirir una posición determinada en el mercado, basado en un cálculo económico y financiero erróneo, no es todavía insuficiente para configurar los elementos del tipo objetivo del delito del artículo 260.1 CP.

El hecho probado es claro en la afirmación de la realización de unos actos dirigidos a la realización del tipo penal, colocando en peligro las posibilidades de cobro de los acreedores por la conducta desplegada y que aparece acreditada por la documental aportada, la testifical oída, tanto de los anteriores gerentes de la sociedad como de los interventores de la suspensión, que señalan la coincidencia de la nueva administración con la realización de actos típicos subsumidos en el artículo 260 del Código Penal. Esa voluntariedad en la insolvencia de una empresa en crisis integra el dolo que el tipo penal exige».

En consecuencia, existirá dolo en la actuación del concursado, y por consiguiente, se podrá determinar que el concurso es calificado como culpable cuando el deudor haya alcanzado la situación de insolvencia realizando acciones tendentes a generar un perjuicio a sus acreedores mediante una voluntad o culpa grave en dicha acción.

3. EL ANÁLISIS DE LA CONCURRENCIA DE DOLO EN LA ACTUACIÓN DE LOS ADMINISTRADORES DE UNA SOCIEDAD EN SUPUESTOS DE DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

El delito contra la Hacienda pública, o delito fiscal, es un delito de carácter doloso, lo que implica que no puede cometerse por negligencia.

Para que concurra dolo, la persona que comete la conducta presuntamente delictiva debe actuar sabiendo lo que hace –conducta tendente a obtener un resultado– y con voluntad; es decir, se requiere dos componentes: el saber y el querer⁸.

Dentro del delito contra la Hacienda pública deben concurrir dos elementos del tipo penal; por un lado, el elemento objetivo –cuota defraudada de, al menos, 120.000 €–, y por otro, el elemento subjetivo –dolo–.

Para la concurrencia del dolo no será necesario que exista un ánimo defraudatorio especial, sino que la acción u omisión que implique un resultado defraudatorio puede implicar la existencia de dolo eventual.

⁸ ARGOTE, F.: «Delito fiscal o delito contra la Hacienda pública».

La redacción vigente del artículo 305.1 del Código Penal de 1995 –delito de defraudación en materia tributaria– es la que tiene en cuenta este informe y presenta, en lo que aquí interesa, la siguiente redacción:

«El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo».

Cuando tiene lugar la comisión de un delito contra la Hacienda pública se está vulnerando un bien jurídico protegido. Este bien jurídico inmediato, susceptible de ser lesionado, cuya lesión debe ser probada en el proceso penal y abarcada por el dolo, es el patrimonio de la Hacienda pública⁹.

Haciendo referencia a la legislación tributaria, se regula que en el ámbito penal el elemento subjetivo tiene la máxima importancia y es por eso que la Ley general tributaria, al tratar del delito, señala en su artículo 163 que «la configuración del delito tributario requiere la existencia de dolo». Según MEDRANO C.:

«La sanción administrativa puede continuar aplicándose de manera objetiva prescindiendo de la intención del autor, pero la sanción penal solo puede imponerse cuando en el agente ha existido deliberación, propósito, subjetivismo. La configuración del delito supone el empleo de una forma fraudulenta como medio para dejar de pagar en todo o en parte los tributos, lo cual implica la exclusión de la economía de opción; esto es el no pago o el pago reducido que se origina en el uso correcto de una posibilidad legalmente permitida, pues allí no existiría dolo y, por lo tanto, no habría delito. Si por haber escogido una y no otra forma societaria se produce un menor pago del tributo, este hecho carece de connotación dolosa. Es más, ni siquiera habría lugar a sanción administrativa ya que el ejercicio de la opción permitida por la ley no tiene carácter de infracción»¹⁰.

Para la concurrencia del delito contra la Hacienda pública regulado en el artículo 305.1 del Código Penal deben concurrir: un elemento objetivo, dejar de ingresar una cantidad mínima fi-

⁹ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ: *Derecho penal económico y de la empresa*, parte general, 3.ª ed., 2011, pág. 147.

¹⁰ MEDRANO, C., H.: «Delito de defraudación tributaria», *Themis. Revista de Derecho*, núm. 20, 1991, págs. 65-74.

jada por la norma penal, que actualmente es de 120.000 euros¹¹, y un elemento subjetivo, que consiste en una actuación del sujeto obligado tributario tendente a evitar el pago o a solicitar devoluciones indebidas mediante maniobras de ocultación.

Más allá del cálculo de la cuantía presuntamente defraudada por el obligado tributario, es importante analizar en profundidad el elemento subjetivo del tipo penal del artículo 305 del Código Penal.

Por ello, cualquier actuación de los administradores de una sociedad no se puede encuadrar como defraudatoria por el hecho de que la Administración tributaria correspondiente no obtenga como resultado el pago de los tributos correspondientes, sino que será el análisis global de las acciones realizadas por los administradores el que determinará si concurre el elemento subjetivo previsto en el delito contra la Hacienda pública.

En consecuencia, la consideración de que un obligado tributario que, en el ejercicio de su actividad empresarial, incurre en una mala gestión, tanto en la llevanza de una sociedad como en la realización de los libros contables, y que esta debe ser considerada en cualquier caso ocultación, por el mero hecho de que no ha sabido llevar correctamente una sociedad, abriría la puerta a que cualquier empresario que, por la situación de crisis económica o de su sector, deba declarar en concurso su sociedad, y se detecte algún error o negligencia en sus actuaciones empresariales, y estas fuesen consideradas delito, lo que implicaría la falta del obligado tributario del deber de cumplir con las obligaciones tributarias por miedo a las implicaciones jurídico-penales.

En dicho caso deberán analizarse las actuaciones de la sociedad tendentes a cumplir con las obligaciones tributarias para, en el caso de que no hubiera actuado conforme a la diligencia debida, deducir de esta circunstancia mendacidad u ocultación que implique el elemento subjetivo del tipo del artículo 305.

Otra cuestión relevante es la relativa a la determinación de la culpabilidad y la existencia de dolo en la comisión de la defraudación a la Hacienda pública, determinando si la existencia de dolo en las infracciones tributarias es competencia de la Administración tributaria o, por el contrario, esa responsabilidad es exclusiva de la Administración de Justicia.

Al respecto se ha pronunciado la Dirección General de Tributos¹² afirmando que la potestad sancionadora de la Administración tributaria se ejerce con base en los principios de legali-

¹¹ Sentencia del Tribunal Supremo 499/2016, de 9 de junio (rec. núm. 1753/2015 –NFJ062968–): «Elemento fundamental es que la cuota defraudada exceda, en la actualidad, de 120.000 euros. Se discute si estamos ante un elemento del tipo, que debería estar abarcado por el dolo del autor, o bien ante una condición objetiva de punibilidad (STS n.º 13/2006) [...]. En cualquier caso, no existirá delito, o, al menos, no habrá punibilidad, si no se acredita debidamente que la cuota defraudada excede de la mencionada cifra, aspecto que cumple demostrar a la acusación».

¹² Consulta V2743/2016, de 15 de junio (NFC060690).

dad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. La responsabilidad supone la transposición del principio básico del ordenamiento penal que requiere la concurrencia de culpabilidad en el sujeto infractor a quien se impone la sanción.

La exigencia del elemento intencional, dolo o culpa en la comisión de la infracción tributaria se reitera en varias sentencias del Tribunal Constitucional (STC 76/1990, de 26 de abril –NFJ000802–) y el Tribunal Supremo (STS 6484/1998, de 5 de noviembre [rec. núm. 4971/1992 –NFJ007033–]), debiendo ser la propia Administración sancionadora, de acuerdo con el principio de presunción de inocencia, regulado en el artículo 24.2 de la Constitución española, quien debe probar y motivar la existencia o no de culpabilidad en el sujeto infractor.

Asimismo, la especial relevancia otorgada al aspecto subjetivo de la infracción tributaria se manifiesta en la calificación de la infracción como grave o muy grave por la concurrencia de expresiones específicas del ánimo fraudulento en materia tributaria como son la ocultación de datos a la Administración o el uso de medios fraudulentos.

3.1. PRONUNCIAMIENTOS JURISPRUDENCIALES DE ÓRGANOS MENORES EN RELACIÓN CON LA CONCURRENCIA DE DOLO

En el sentido anteriormente expresado de exigencia de mendacidad u ocultación para la determinación de la existencia de actuación dolosa que implique la concurrencia del elemento subjetivo en el delito contra la Hacienda pública, se han pronunciado diferentes órganos menores, debiendo destacar la Sentencia de la Audiencia Provincial de Soria 57/2012, de 20 de julio (rec. núm. 50/2012 –NFJ068072–), que, en relación con el elemento subjetivo del delito contra la Hacienda pública respecto de un asunto de mala gestión empresarial y de la llevanza de los libros de contabilidad, expresa lo siguiente:

«Así pues, la merma de los ingresos a la Hacienda pública, y el dato objeto de haber dejado de ingresar una cuantía correspondiente del IVA, durante un ejercicio fiscal concreto, por parte de una sociedad de la que uno de los acusados era administrador de hecho y de derecho, no puede considerarse como requisito suficiente para considerar consumado el tipo penal de defraudación, pues junto a este resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado, había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello.

La mera falta de ingreso de un tributo cae fuera del campo semántico del verbo defraudar, so pena de encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables para ello, en una clara labor análogica *in malam parte* prohibida por el artículo 25.1 de la CE. En efecto, al configurar nuestra CE el principio de culpabilidad como principio estructural básico del derecho penal, no solo no resultaría constitucionalmente legítimo un derecho penal de autor que

determinara las penas en atención a la personalidad del reo y no según la culpabilidad de este, en la comisión de los hechos, sino que, además, es necesario que la responsabilidad penal surja por la realización de un hecho antijurídico doloso imputable a una persona concreta por haber quedado así acreditado más allá de toda duda razonable. Como ha dicho el TC, el principio de culpabilidad es el elemento que marca la frontera entre la *vindicta* con la justicia (26 de febrero de 1996, entre otras).

Por ello, no solo es necesario que a la existencia de un resultado lesivo –falta de pago de tributos del IVA– le acompañe un elemento intencional de engaño, sino que la concurrencia de dicho específico elemento subjetivo debe quedar suficientemente acreditado, lo que solo existe si se da un enlace preciso y directo entre los hechos probados y la intención perseguida por el acusado con la acción, enlace que debe justificarse a través de una fundamentación lógica, razonable y motivada en la resolución judicial.

En el presente caso existen unas declaraciones en el año 2004 donde había una diferencia del IVA repercutido y soportado. Es evidente que con esta conducta se produjo una evidente merma de los ingresos a la Hacienda pública (equivalente al importe del IVA que, aunque debería haberse ingresado, no se hizo, existiendo una diferencia entre IVA repercutido y soportado), merma de ingresos de la que los recurrentes (Ministerio Fiscal) pretenden deducir, sin más, la concurrencia del elemento subjetivo del injusto, dolo directo o eventual, y que, por tanto, y para ellos, no así para la juez *a quo*, sería bastante para justificar una condena penal por defraudación a la Hacienda pública.

[...] De tal manera que no cabe, conforme el principio de legalidad penal, subsumir la conducta penal enjuiciada en el tipo del delito del artículo 305 del Código Penal, puesto que no basta el elemento objetivo del impago de una deuda tributaria para efectuar el correspondiente reproche penal. Pues, para ello, es precisa la exigencia del correspondiente elemento subjetivo del injusto. Que no se da en el caso de autos. Debiendo añadirse, al respecto, el contenido de la fundamentación jurídica de la sentencia de instancia, cuando, con valor de hecho probado, la juez *a quo* indica que "el origen de todo está en la incapacidad de la empresa de presentar facturas de compra de madera con el IVA soportado. Facturas que favorecerían a la empresa al rebajar su cuota tributaria", según la explicación de los peritos. Siendo así, es obvio que nos encontraríamos ante una pésima gestión de la empresa y en la llevanza de libros de contabilidad. Pero no se observa, de dicha conducta, elemento o voluntad de engaño alguno que permita inferir que nos encontrásemos ante la figura delictiva objeto de acusación. Cuando, por otra parte, las facturas con dichas omisiones no se ocultaron a la Hacienda pública, no se alteraron en beneficio de la empresa. Lo que viene a inferir, por otro lado, la inexistencia de voluntad de engaño alguno.

Independientemente de ello, la noción de engaño insita en el término "defraudar" que se menciona en el artículo 305 del Código Penal habría de deducirse necesariamente de un nuevo reexamen de pruebas de carácter personal. Declaraciones de peritos y de los imputados que no son posibles llevar a cabo, por esta Sala, a la luz de los razonamientos anteriores efectuados en esta sentencia. No deduciéndose la existencia

de ardid alguno del examen literal de los documentos incorporados a los autos. Por lo que solo sería reprochable a los imputados su pésima gestión de los libros de contabilidad y de la empresa. Pero ello no implica necesariamente responsabilidad penal del tipo alguno por el único delito objeto de acusación».

En similares términos se han pronunciado otras Audiencias Provinciales, pudiendo destacar las siguientes: la Sentencia de la Audiencia Provincial de Ourense 425/2014, de 27 de noviembre (rec. núm. 34/2012 –NFJ068075–); la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona 254/2015, de 11 de marzo (rec. núm. 37/2014 –NFJ068074–); y la Sentencia de la Audiencia Provincial de Las Palmas 172/2012, de 13 de septiembre (rec. núm. 113/2012 –NFJ068073–).

En virtud de estas sentencias, la desordenada gestión contable y empresarial no implicaría por sí misma responsabilidad penal por un delito contra la Hacienda pública, sino que debe exigirse que haya una actuación dolosa –ocultación o voluntad de engaño– para poder determinar la concurrencia de un delito, y no la concurrencia de una actitud empresarial negligente o carente de todo conocimiento de cómo debe administrarse adecuadamente una sociedad mercantil.

3.2. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO EN RELACIÓN CON LA CONCURRENCIA DE DOLO

En similares términos a los expresados en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Soria se expresa la Sentencia del Tribunal Supremo 737/2006, de 20 de junio (rec. núm. 473/2005 –NFJ022730–), que dispone lo siguiente:

«[...] para que se produzca la conducta tipificada en el artículo 305 del Código Penal, no basta el mero impago de las cuotas, en cuanto el delito de defraudación tributaria (STS 28/6/1991, 20/11/1991, de 31 de mayo 1993) requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes. La introducción abierta de gastos reales como deducibles que luego no son tales no implica engaño ni supone, por tanto, conducta "defraudatoria".

[...] ello no significa que la inclusión de esos gastos reales, sin disimular o tratar de esconder las relaciones entre ambas sociedades, suponga una actividad mendaz, que integre la conducta que se tipifica en el artículo 305 del Código Penal».

Igualmente, en relación con la necesidad de cumplimiento del elemento subjetivo del tipo penal para su calificación como delito contra la Hacienda pública, la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1991 (NFJ001270) dispone lo siguiente:

«La simple elusión o falta de abono de un impuesto podrá cumplir el tipo objetivo del delito fiscal, en ningún caso bastará, empero, para considerar al omitente autor de un delito contra la Hacienda. Este exige algo más: el ánimo de defraudar».

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 1991 (rec. núm. 4739/1989 –NFJ001408–) dictaminó, en relación con el dolo en el delito contra la Hacienda pública, lo siguiente:

«El verbo nuclear del tipo penal, que se recoge en el citado artículo 349 del Código Penal, es el de defraudar y aquí es donde han de hacerse determinadas precisiones al documentado recurso del abogado del Estado.

[...] De tal manera que, frente a una declaración inexacta o una no declaración, el juzgador debe descubrir, en una investigación psicológica, difícil pero necesariamente imprescindible, si hubo o no ánimo de defraudar y si la conclusión que se obtiene en un sentido u otro, es decir, en que existe *animus defraudandi* o en que no existe, es lógica, razonable y no arbitraria, ha de aceptarse en este trance procesal casacional.

No solo es aplicable la doctrina cuando el Tribunal *a quo* se convence razonada y razonablemente a través de la correspondiente inferencia, por tratarse de un elemento del ánimo, interno del sujeto, de que la intencionalidad existe, sino también con igual o mayor razón cuando estima que no se da.

El delito fiscal es una infracción penal tendencial, como sucede en general con los delitos llamados económicos, y este ánimo no puede presumirse aunque, como acaba de decirse, puede ser inferido o deducirse de los hechos probados a través de los llamados juicios de valor o inferencias lógicas y coherentes que desde luego son impugnables en casación, como en efecto lo está siendo en este caso.

No admitiendo este delito la modalidad culposa o por imprudencia, el examen de los hechos descubre, y así lo recoge con acierto la sentencia de instancia, un propósito de ser transparente con la Administración, por eso no se engaña, al contrario, se manifiesta que la deuda tributaria existe [...]».

La Sentencia del Tribunal Supremo 1244/2003, de 3 de octubre (rec. núm. 409/2002 –NFJ068081–), dictaminó que:

«Como se dice en la Sentencia de esta Sala de 9-3-93, recogiendo la doctrina establecida en las de 2-3-88, 27-12-90, 3-12-91 y 31-10-92, entre otras, el delito contra la Hacienda pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar pero este, que es evidente en quien no declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración tributaria».

El Tribunal Supremo se manifestó en esta línea en la Sentencia 751/2003, de 28 de noviembre (rec. núm. 7/2001 –NCJ053231–):

«El delito fiscal, como se infiere de su definición típica, no constituye una modalidad del delito de estafa que requiera una determinada *mise en scene* o comportamiento engañoso para provocar un desplazamiento patrimonial inducido por error, sino un delito de infracción de deber que se comete por la elusión dolosa del tributo (desvalor de la acción) en su cuantía típica (desvalor del resultado), consistiendo el dolo o ánimo defraudatorio en el conocimiento de las circunstancias que generan el deber de declarar y en la voluntariedad de la conducta elusiva, generalmente omisiva».

Igualmente, la Sentencia del Tribunal Supremo 801/2008, de 26 de noviembre (rec. núm. 496/2008 –NFJ036248–), expresó que:

«Para que se produzca la conducta típica del artículo 305 CP no basta el mero impago de las cuotas, porque el delito de defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de las bases tributarias (véase STS de 20 de junio de 2006, entre otras)».

Por consiguiente, es doctrina pacífica del Tribunal Supremo la que determina que para la imputación de un delito contra la Hacienda pública debe concurrir no solo el elemento objetivo del artículo 305 del Código Penal, sino el elemento subjetivo mediante una actuación mendaz o de ocultación que debe ser analizada para determinar el ánimo defraudatorio del obligado tributario, circunstancia que concurrirá en el caso de que la actuación de los administradores de la sociedad mercantil hayan actuado de forma tal que, más allá de una gestión empresarial negligente, comporte una actuación dolosa.

3.3. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN RELACIÓN CON LA CONCURRENCIA DE DOLO

Esta doctrina pacífica expresada por las Audiencias Provinciales y por el Tribunal Supremo ha sido también recogida por el Tribunal Constitucional, que ha manifestado en la Sentencia 57/2010, de 4 de octubre (rec. núm. 2542/2007 –NFJ040416–), lo siguiente:

«En efecto, en el delito de defraudación a la Hacienda pública no basta con la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige necesariamente que en la realización de la conducta antijurídica concorra el elemento subjetivo o intencional del engaño (el tipo es defraudar eludiendo –burlando, engañando, esquivando– el pago de tributos); resultado lesivo y engaño que deben atribuirse a una persona en concreto.

Así, pues, la "merma de los ingresos a la Hacienda pública" no puede considerarse como requisito suficiente para considerar consumado el tipo penal de defraudación, pues, junto "a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado, había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello" (SSTC 120/2005, de 10 de mayo, FJ 5.º; y 129/2008, de 27 de octubre, FJ 5.º). La mera falta de ingreso de un tributo "cae fuera del campo semántico del verbo 'defraudar'" (STC 129/2008, de 27 de octubre, FJ 4.º) si no va acompañada del componente intencional del engaño, so pena de encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables para ello, en una clara labor analógica *in malam partem* prohibida por el artículo 25.1 CE (STC 129/2008, de 27 de octubre, FJ 5.º).

En efecto, al consagrar nuestra Constitución "el principio de culpabilidad como principio estructural básico del derecho penal", no solo no resultaría constitucionalmente legítimo "un derecho penal 'de autor' que determinara las penas en atención a la personalidad del reo y no según la culpabilidad de este en la comisión de los hechos" (STC 150/1991, de 4 de julio, FJ 4.º a), sino que, además, es necesario que la responsabilidad penal surja por la realización de un hecho antijurídico doloso imputable a una persona concreta por haber quedado así acreditado "más allá de toda duda razonable" (SSTC 81/1998, de 2 de abril, FJ 3.º; 145/2005, de 6 de junio, FJ 5.º a), y 141/2006, de 8 de mayo, FJ 3.º). Como ha dicho este Tribunal, el principio de culpabilidad es el elemento "que marca la frontera de la *vindicta* con la justicia" (STC 133/1995, de 25 de septiembre, FJ 2.º; y en el mismo sentido, SSTC 102/1994, de 11 de abril, FJ 3.º; 34/1996, de 11 de marzo, FJ 3.º; y ATC 43/1996, de 26 de febrero, FJ 2.º).

Pero no solo es necesario que a la existencia de un resultado lesivo le acompañe el elemento intencional del engaño, sino que la concurrencia de ese específico elemento subjetivo debe quedar suficientemente acreditada, lo que solo sucede si existe un enlace directo y preciso entre los hechos probados y la intención perseguida por el acusado con la acción, enlace que debe justificarse a través de una argumentación lógica, razonable y especificada motivadamente en la resolución judicial (SSTC 91/1999, de 26 de mayo, FJ 4.º; 267/2005, de 24 de octubre, FJ 4.º; 8/2006, de 16 de enero, FJ 2.º; y 91/2009, de 20 de abril, FJ 5.º).

En el presente caso, como se ha dicho, la entidad "Patrimonio 2000, SL" presentó sus declaraciones a la Hacienda pública minorando el IVA devengado (repercutido) en el importe de un IVA que, según constatan las resoluciones judiciales impugnadas, aun cuando devengado (en las entregas de bienes o aportaciones inmobiliarias realizadas por "Horpavisa"), no le fue efectivamente repercutido y, consecuentemente, no fue efectivamente soportado (en cuanto adquirente de esos mismos bienes).

Es evidente que con esta conducta se produjo una evidente merma de los ingresos a la Hacienda pública (equivalente al importe del IVA que, aunque devengado, no fue efectivamente soportado y, por tanto, fue indebidamente deducido), merma de

ingresos de la que los órganos judiciales deducen, sin más motivación, la concurrencia del elemento subjetivo del injusto y que, en consecuencia, les resulta suficiente para justificar una condena penal por defraudación a la Hacienda pública. Ahora bien, si bien esa merma de ingresos pudiera generar, en su caso, las correspondientes consecuencias tributarias, desde un punto de vista estrictamente penal, y como se acaba de señalar, no es requisito suficiente para considerar cometido el delito descrito en el artículo 349 del Código Penal de 1973 (actual art. 305 del Código Penal de 1995), tanto más cuando no consta la existencia de artificio, burla, engaño, mendacidad u ocultación de ninguna clase que permita considerar acreditado el elemento subjetivo del injusto, sino todo lo contrario, al reconocer la propia Audiencia Provincial la existencia cierta y real de la suma deducida, en cuando devengada y adeudada, aunque no efectivamente pagada.

[...] En suma, también desde las perspectiva del IVA, la subsunción de los hechos descritos en el tipo penal aplicado debe calificarse de irrazonable y, por tanto, de lesiva del derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE), en conexión directa con el derecho a la libertad (art. 17.1 CE), pues la subsunción de la conducta enjuiciada en el tipo penal aplicado no solo se ha hecho mediante una valoración del elemento objetivo del injusto que desconoce las pautas valorativas que deben informar necesariamente nuestro ordenamiento constitucional, sino que se ha efectuado sin haberse acreditado ni motivado adecuadamente la concurrencia del elemento subjetivo».

4. CONCLUSIONES

En virtud de la jurisprudencia mencionada, en especial, conforme a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal Constitucional 57/2010, la ausencia del elemento subjetivo del tipo penal del artículo 305 del Código Penal, requiriendo que exista dolo y que para ello debe concurrir alguna circunstancia de ocultación o mendacidad en la actuación del obligado tributario, implicaría que del resultado de un análisis exhaustivo de las circunstancias concretas de cada caso se pueda imputar a una sociedad mercantil, y por consiguiente a sus administradores, el delito de defraudación en caso de que los hechos muestren tal conducta dolosa. En caso contrario, una mala gestión empresarial que suponga un perjuicio para la Administración tributaria o a sus acreedores, una vez regularizada la situación, podrá derivar en una actuación administrativa por la vía sancionadora o indemnización derivada del proceso concursal.

El comportamiento de un empresario insolvente debe analizarse desde un punto de vista mercantil –la insolvencia genera un perjuicio a los acreedores– y desde un punto de vista penal –la insolvencia genera un perjuicio a la sociedad en su conjunto–. Desde un contexto mercantil, la insolvencia del concursado implicará una sanción –o indemnización– a los acreedores en el marco del proceso concursal; mientras que desde el punto de vista penal se analizará si dicha conducta del concursado es constitutiva de un delito tipificado.

En cualquier caso, conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional, manifestada en reiterados pronunciamientos, el doble enjuiciamiento –el proceso mercantil y el proceso penal– será posible pero, conforme al principio *non bis in idem*, no será posible una doble sanción al concursado.

Pese a ello, deberán analizarse las actuaciones del concursado para determinar la posible tipificación del delito de defraudación o, enmarcado en la actuación empresarial, si la situación de insolvencia de la sociedad se ha debido a una serie de comportamientos del empresario tendentes a evitar que los acreedores pudieran cobrar lo adeudado, mediando dolo o culpa grave en dicha actuación, lo que implicaría la concurrencia de los elementos del tipo del delito de insolvencia punible.

Desde una perspectiva penal, será el análisis de las circunstancias del supuesto objeto de controversia donde la Administración tributaria y el Ministerio Fiscal deberán tener en cuenta la voluntad o actitud mendaz de la sociedad mercantil y de sus administradores con fin defraudatorio.

En consecuencia, el análisis sobre la existencia de hechos o actuaciones de transparencia de la entidad mercantil en aras de cumplir con sus obligaciones tributarias, aunque dicha actuación se produjera fuera del plazo legalmente previsto para el cumplimiento de tales obligaciones, podría implicar que la actuación de la sociedad y de sus administradores no ha incurrido en mendacidad u ocultación tal que, conforme a lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal, implique la existencia del elemento subjetivo del tipo, pues, como se manifiesta por el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional, la mala gestión empresarial por sí misma no conlleva la comisión de un delito contra la Hacienda pública, debiendo estudiarse de manera individualizada la actuación del obligado tributario para determinar la existencia de dolo.

De este modo, unas actuaciones incorrectas en cuanto a la llevanza de los libros contables como consecuencia de una mala gestión contable y empresarial, cuya inexactitud se viera reflejada en las declaraciones tributarias presentadas, no deben implicar por sí mismas que ha habido una conducta dolosa de la sociedad o de sus administradores cuando no concorra ocultación o mendacidad en su actuación.

Por consiguiente, no mediando ocultación en la actuación de la mercantil, no existiría el elemento subjetivo del tipo del artículo 305 del Código Penal y, en consecuencia, no podríamos estar hablando de la comisión de un delito contra la Hacienda pública al no concurrir uno de los dos elementos esenciales, el elemento subjetivo.

Bibliografía

ARGOTE, F. «Delito fiscal o delito contra la Hacienda pública».

FEIJOO SÁNCHEZ [2009]: «Imputación objetiva en el derecho penal económico y empresarial», *InDret*.

MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, C. [1998]: «El delito de defraudación tributaria», *Revista Penal*, n.º 1.

– [2011]: *Derecho penal económico y de la empresa*, parte general, 3.ª ed.

- MEDRANO, C. H. [1991]: «Delito de defraudación tributaria», *Themis. Revista de Derecho*, n.º 20.
- MORILLAS JARILLO, M.ª J. [2007]: «Responsabilidad concursal de administradores y liquidadores: balance del primer bienio de vigencia de la Ley Concursal», *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, n.º 6, Editorial La Ley.
- PARET PLANAS, J. M.ª [1999]: *El nuevo delito de defraudación tributaria*, Universitat de Barcelona.
- RANCAÑO MARTÍN, M.ª A. [2012]: *El delito de defraudación tributaria*, Tirant, 2012 (cap. 12).
- ROJO, Á. *et al.* [1997]: *La responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles*, Marcial Pons.
- RUBIO, J. [2010]: «El deber legal de solicitud de concurso y el patrón de conducta de los administradores de la sociedad insolvente», *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 21, Editorial Civitas.
- SAINZ DE BUJANDA [1977]: *Sistema de derecho financiero I. Introducción*.
- SEOANE SPIEGELBERG, J. L. [2000]: «El delito de defraudación tributaria», en GARCÍA NOVOA, C. y LÓPEZ DÍAZ, A. (coords.), *Temas de derecho penal tributario*.
- SIMÓN ACOSTA, E. A. [1998]: *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi.