



**COMILLAS**  
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

**FACULTAD DE DERECHO**

**RESPONSABILIDAD PENAL DE LA  
PERSONA JURIDICA EN DELITOS  
FISCALES**

Autor: Patricia Caamaño Novales  
5º E3 A  
Derecho Penal

Tutor: Francisco Javier Gómez Lanz

Madrid  
Abril 2021

## Resumen

El presente trabajo tiene como objetivo analizar la responsabilidad penal de la persona jurídica en la comisión del delito de defraudación tributaria del artículo 305 CP. Para ello, en primer lugar, se va a realizar un análisis jurídico del art.305 CP, delimitando los sujetos intervinientes (activo y pasivo) y la subjetividad y objetividad de la conducta típica. En relación con la participación, se va a estudiar la figura del asesor fiscal respecto de la responsabilidad de la persona jurídica.

Posteriormente, se va a abordar la aplicación del artículo 31 bis CP en el delito fiscal, analizando su estructura con relación a las vías de imputación, circunstancias modificativas y penas a aplicar. Se estudiará el contenido y elaboración de los programas de cumplimiento o “*compliance*” dirigidos a prevenir la comisión de delitos fiscales y su papel como causa de exención de la responsabilidad de las personas jurídicas. También se hará una breve mención de las pautas incorporadas en la norma UNE 19602.

*Palabras clave: defraudación tributaria, responsabilidad penal de la persona jurídica, asesor fiscal.*

## Abstract

The aim of this paper is to analyze the criminal liability of the legal entity in the commission of the offence of tax fraud under Article 305 of the Criminal Code. To do so, firstly, a legal analysis of the article will be carried out, delimiting the parties involved (active and passive) and the subjectivity and objectivity of the typical conduct. In relation to participation, the figure of the tax advisor will be studied with regard to the liability of the legal person.

Subsequently, the application of Article 31 bis of the Criminal Code in tax offences will be addressed, analyzing its structure in relation to the ways of imputation, modifying circumstances and penalties to be applied. The content and preparation of compliance programs aimed at preventing the commission of tax offences and their role as a cause for exemption from liability of legal persons will be studied. A brief mention will also be made of the guidelines incorporated in the UNE 19602 standard.

*Key words: tax fraud, criminal liability of the legal person, tax advisor.*

## ÍNDICE DE CONTENIDOS

<b>CAPÍTULO I- INTRODUCCIÓN: PERSONAS JURIDICAS PENALMENTE RESPONSABLES POR DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA. ....</b>	<b>4</b>
1.1 JUSTIFICACIÓN .....	4
1.2 OBJETIVOS .....	5
1.3 METODOLOGÍA .....	6
1.4 ESTRUCTURA DEL TRABAJO .....	6
<b>CAPÍTULO II- LA TIPICIDAD DEL DELITO FISCAL.....</b>	<b>7</b>
2.1 SUJETOS .....	7
2.1.1 Activo.....	7
2.1.2 Pasivo .....	8
2.2 CONDUCTA TÍPICA.....	9
2.2.1 Tipo objetivo.....	9
2.2.2 Tipo subjetivo .....	13
2.3 REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA COMO CAUSA DE EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD PENAL .	16
2.4 FIGURA DEL ASESOR FISCAL COMO PARTÍCIPE .....	18
<b>CAPÍTULO III-APLICACIÓN DEL ART.31 BIS CP EN DELITO FISCAL .....</b>	<b>24</b>
3.1 RESPONSABILIDAD PENAL DE LA PERSONA JURÍDICA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO .....	24
3.2 PRESUPUESTO DE RESPONSABILIDAD PENAL .....	26
3.3 ESTRUCTURA DE LA IMPUTACIÓN.....	27
3.3.1 Vías de imputación .....	27
3.3.1.1 Administradores y directivos .....	27
3.3.1.2 Subordinados .....	28
3.3.2 Beneficio directo o indirecto .....	30
3.4 CIRCUNSTANCIAS MODIFICATIVAS .....	32
3.5 CONSECUENCIAS JURÍDICO-PENALES: PENAS APLICABLES .....	34
4.1 CAUSA ESPECIFICA DE EXENCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD PENAL .....	36
4.2 PROGRAMAS DE COMPLIANCE EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO .....	38
<b>CAPÍTULO V- CONCLUSIONES.....</b>	<b>40</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>43</b>
DOCTRINA .....	43
LEGISLACIÓN.....	45
JURISPRUDENCIA .....	45

# **CAPÍTULO I- INTRODUCCIÓN: PERSONAS JURIDICAS PENALMENTE RESPONSABLES POR DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.**

## **1.1 Justificación**

Tras la reforma del Código Penal, con la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, (“LO 5/2010”) por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, se introduce la responsabilidad penal a las personas jurídicas. Anteriormente, el sistema de responsabilidad penal se regía por el principio “*societas non delinquere non potest*”, según el cual, la persona jurídica no era responsable penalmente, quedando impunes de cualquier tipo de sanción penal.

Sin embargo, como consecuencia de la creciente actividad económico-delictiva se ha optado por abandonar tal principio y regular en nuestro país la posibilidad de que se pueda exigir responsabilidad penal a las personas jurídicas. Dicha reforma tiene un claro fundamento político-criminal en la aceptación de la responsabilidad de las personas jurídicas en relación con la delincuencia criminal, sobre todo en el delito fiscal, donde desempeñan un papel fundamental como estructura organizativa.

En este sentido, por un lado, Carreras Manero (2012, pág.58) indica que esto se debe a que las personas jurídicas son las que desarrollan la mayor parte de las actividades económicas de producción, distribución y consumo de bienes y servicios y, por otro lado, Colina Ramírez (2010, pág.148) hace hincapié en que el tipo penal del art.305 CP se encuentra configurado de tal manera que en la mayoría de las ocasiones lo comete una persona jurídica.

También surge ante la necesidad de dar una respuesta penal sobre la persona jurídica como figura delictiva y de alinearse con este modelo de responsabilidad ya implementado en el Derecho comparado. Tal y como se menciona en el Preámbulo de la citada ley: “*Se opta en este punto por el sistema claramente predominante en el Derecho comparado y en los textos comunitarios objeto de transposición (...)*”.

Dicha reforma tiene un impacto en la imputación de los delitos cometidos contra la Hacienda Pública en el ámbito societario por administradores y altos directivos, al formar parte del *numerus clausus* de delitos por los que se le puede exigir responsabilidad penal a la persona jurídica. Se pretende con ello evitar que la responsabilidad recaiga exclusivamente en las personas físicas que actúan en representación y por cuenta de la sociedad cuando hubieren cometido una actividad defraudadora contra la Hacienda Pública.

Su incorporación se debe a que la mayoría de las actividades económicas se desarrollan a través de sociedades mercantiles, siendo este el ámbito de comisión de todo tipo de delitos económicos, como es el delito fiscal del art.305 CP.

Esto implica un cambio en la autoría del delito y consecuentemente en la responsabilidad penal. Se le podrá imputar la responsabilidad penal, no solo a los administradores a través del art.31 CP, sino también a la persona jurídica en virtud del art.31 bis CP incorporado por la LO 5/2010, o sólo a uno de ellos.

Por todo lo anteriormente mencionado, esta cuestión va a ser abordada en el presente trabajo analizando y estructurando la responsabilidad penal de la persona jurídica en delitos fiscales cometidos por administradores y altos directivos de las sociedades y subordinados que cometen actividades defraudadoras por el Impuesto sobre Sociedades y el IVA en los que puede darse la doble imputación (persona jurídica y persona física) de la responsabilidad.

## **1.2 Objetivos**

Este trabajo tiene como objetivo general el análisis jurídico de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el ámbito de la defraudación tributaria. Para cumplirlo se deben abordar las siguientes cuestiones:

- Efectuar el análisis jurídico del tipo penal básico del art.305 CP.
- Determinar la configuración de la responsabilidad penal de la persona jurídica cuando el delito cometido es el delito fiscal del art.305 CP.

- Determinar las vías de imputación de la responsabilidad penal de la persona jurídica
- Delimitar la figura del asesor fiscal como *participes extraneus*
- Estudiar los programas de cumplimiento o “*compliance*” en el ámbito tributario
- Conocer la elaboración y contenido de los programas de cumplimiento o “*compliance*” en el ámbito tributario.

### **1.3 Metodología**

El presente Trabajo de Fin de Grado se va a proceder a efectuar a través del método dogmático conceptual y jurisprudencial para cumplir con el objetivo general del mismo. Para ello se efectuará un análisis jurídico descriptivo basado en la ley, la doctrina y la jurisprudencia que se haya pronunciado al respecto.

### **1.4 Estructura del trabajo**

En cuanto a la estructura del trabajo, ésta comienza con el análisis de la tipicidad del delito fiscal del art.305 CP. Este análisis se concretará en la delimitación de los sujetos intervinientes (activo y pasivo) y la subjetividad y objetividad de la conducta típica. En relación con la participación, se estudiará la figura del *extraneus* y específicamente, la del asesor fiscal para su posterior vinculación a la responsabilidad penal.

Posteriormente, se estudiará la responsabilidad penal por el delito fiscal de la persona jurídica, analizando su estructura con relación a las vías de imputación, circunstancias modificativas y penas a aplicar.

Por último, se estudiará el contenido y elaboración de los programas de cumplimiento o “*compliance*” dirigidos a prevenir la comisión de delitos fiscales y su papel como causa de exención de la responsabilidad de las personas jurídicas.

## **CAPÍTULO II- LA TIPICIDAD DEL DELITO FISCAL**

### **2.1 Sujetos**

#### **2.1.1 Activo**

El sujeto activo del delito fiscal viene determinado por su naturaleza jurídica. Existe dentro de la doctrina y la jurisprudencia tesis contrapuestas acerca de la naturaleza del delito del art.305 CP. Mientras una parte lo considera un delito especial<sup>1</sup>, entre ellos, la jurisprudencia del Tribunal Supremo, otros lo califican como delito común<sup>2</sup>.

Los primeros restringen quienes pueden cometer el delito al considerar que, solo puede ser cometido por el obligado tributario, es decir, aquel que tenga las condiciones de sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria de conformidad con lo previsto en los artículos 35 y 36 de la Ley General Tributaria (“LGT”).<sup>3</sup> Según la literalidad del art.35 LGT sólo podrán ser sujetos activos los contribuyentes, los sustitutos del contribuyente, los obligados a realizar pagos fraccionados, los retenedores, los obligados a realizar ingresos a cuenta, los obligados a repercutir, los obligados a soportar repercusión, los obligados a soportar retención, los obligados a soportar los ingresos a cuenta, los sucesores y los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando tengan la condición de sujetos pasivos. Siguiendo esta tesis, se puede determinar que el presupuesto para ser sujeto activo es la existencia de una relación jurídico-tributaria previa a la realización de la conducta típica. Según Lombardero (2011, pp.49), la obligación tributaria surge con la realización del hecho imponible, por ser el presupuesto fijado por el art.20.1 LGT para configurar cada tributo.

---

<sup>1</sup> Ayala Gómez (1988), Bacigalupo Zapater (1983)

<sup>2</sup> Pérez Royo (1986)

<sup>3</sup> Carreras (2012)

En este sentido, una de las particularidades de este delito es, según Adame (2013, pp.32) la exigencia de una cualidad específica o determinante de la persona del autor. En caso de no concurrir tal circunstancia, se pone en peligro la punición de la conducta del sujeto actuante quedando esta impune.

Sin embargo, esto último no sucede en caso de considerar el delito fiscal como común al ampliar el concepto de sujeto activo. Los defensores de esta tesis entienden que el delito puede ser cometido por cualquiera, sin exigir la existencia de una relación jurídica-tributaria previa, pero sí que el sujeto actuante esté en condiciones de perjudicar el patrimonio de la Hacienda pública. Esta tesis se centra en el ataque al bien jurídico protegido por el delito con la conducta del sujeto activo, mientras que la otra tesis se focaliza en una cualidad especial del sujeto activo.

En la práctica esto supone que en aquellos supuestos en los que el sujeto activo actúe en nombre de otro, se hace necesario acudir al artículo 31 CP que enuncia, *“El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre”*. La aplicación de este precepto permite que el sujeto activo que es autor de un delito especial pueda responder penalmente, aunque no concurren en él la cualidad específica exigida por el tipo.

Esto es relevante para analizar la imputación del delito de defraudación tributaria cuando es cometido por el asesor fiscal. Como menciona Carreras (2015, pp.183) dependiendo de la tesis que se adopte podrá exigirse o no al extraneus, por ejemplo, al asesor fiscal, responsabilidad en concepto de autor directo de aquel. Esto sugiere que, en caso de adoptar la tesis del delito especial, el asesor fiscal solo podrá ser castigado por su conducta como partícipe. Esta cuestión va a ser abordada más adelante, optando por la consideración del delito fiscal como delito especial.

### **2.1.2 Pasivo**

El sujeto pasivo es el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, es decir, la Hacienda Pública. Concretamente, son la Hacienda Pública Estatal, autonómica, foral o local, así como la de las Comunidades Europeas.<sup>4</sup>

Ambas tesis determinan que el sujeto pasivo es el mismo, sin embargo, su fundamentación es distinta. La tesis de delito especial se basa en la relación jurídica-tributaria existente entre el obligado tributario (sujeto pasivo) y la Hacienda Pública (sujeto activo). Al considerar al sujeto pasivo de la obligación tributaria como sujeto activo del delito, el sujeto pasivo del delito deberá ser el sujeto activo de la obligación tributaria. En el caso de la otra tesis, se fundamenta en el bien jurídico tutelado, es por ello, que el sujeto pasivo será el titular del patrimonio dañado, es decir, la Hacienda Pública.

## 2.2 Conducta típica

### 2.2.1 Tipo objetivo

En base a la literalidad del artículo 305 CP<sup>5</sup>, el legislador castiga a quien defraude a la Hacienda Pública acogiéndose la acción típica a dos posibles modalidades: eludir el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie u obtener indebidamente devoluciones o disfrutar de beneficios fiscales de la misma forma.

En cuanto a la determinación de los elementos de la conducta típica, cabe mencionar que el tipo del art.305 es considerado por una parte de la doctrina y la jurisprudencia como una norma penal en blanco.<sup>6</sup>, es decir, como “preceptos penales principales que no expresan de forma indicada el contenido del hecho de la norma secundaria, sino que remiten a otro y otros preceptos encargados de rellenar aquel vacío”<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup> Lombardero (2011); Baza de Lafuente (2001)

<sup>5</sup> 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 ciento veinte mil 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.*

<sup>6</sup> Expósito Lombardero (2011, pág.29)

<sup>7</sup> Baza de Lafuente (2011, pp.189) recoge la cita de Binding, K, “Die Nomen”, I, Leipzig, 1882, págs. 71 y ss.

Es aquí, cuando se abre el debate acerca de si se debe acudir a las normas de derecho tributario o al derecho penal para delimitar el término de defraudación. La mayoría de la doctrina y jurisprudencia se decanta por acudir a las normas tributarias. Como indica Torres Gella (2009, pág.131) resulta necesario “*examinar la normativa tributaria para conocer si se han cometido tales hechos típicos*”. Asimismo, la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 2005 también menciona que “*la autoría del delito fiscal plantea problemas extrapenales ya que su determinación hay que complementarla con las normas tributarias que definen al contribuyente como la persona natural o jurídica quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible*”.

Sin embargo, hay autores, como Rodríguez Devesa, Bacigalupo y Fernández Cuevas, que acuden al ámbito jurídico penal, por el cual, la defraudación equivale objetivamente al perjuicio patrimonial causado mediante la conducta (Baza de Lafuente 2001, pp.196).

La utilización de una u otra norma incide en la exigencia de la producción de un perjuicio patrimonial. Por ejemplo, Lombardero (2011, pp.28) se decanta por el concepto penal de defraudación, que está ligado a la producción de un perjuicio patrimonial empleando alguna suerte de engaño. Mientras que, para Serrano Gómez (2004, pp.560), la defraudación equivale a engaño, sin mención alguna a existencia de un perjuicio patrimonial.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado acerca de esta cuestión y ha considerado que la defraudación exige un perjuicio patrimonial, referido a la no presentación de las preceptivas declaraciones de impuestos, de tal modo que: “*La no presentación de la declaración equivale a estar afirmando a la administración que no tiene nada que declarar y ello entraña la presencia del engaño propio de la defraudación*” (SSTS, Sala II, de 2 de marzo de 1988 y de 31 de mayo de 1993).

En base a lo mencionado anteriormente, se determina que la defraudación engloba un engaño por parte del sujeto activo a la Hacienda Pública. Objetivamente debe ser un

engaño adecuado para producir el perjuicio patrimonial<sup>8</sup>, a través de las modalidades tipificadas en el artículo 305.

Esta idoneidad de la conducta engañosa se materializa en diversas acciones. La ocultación de la realización del hecho imponible o el exacto valor de la base imponible a fin de obtener indebidamente o disfrutar beneficios fiscales (Carreras, 2012, pp.69) y de los deberes de declaración, de manera que la Administración no puede proceder a determinar la deuda sin recurrir a la búsqueda o investigaciones de datos adicionales (Pérez Royo, 201, pp.436). También el falseamiento u ocultamiento de los datos en la declaración con el fin de provocar error en la Administración (Baza de Lafuente, 2001, pp. 199). Adquiere una gran relevancia en la comisión del delito, puesto que, si no se da esta idoneidad de la conducta, aunque se realice con intención de defraudar, no se estará cometiendo la conducta típica.<sup>9</sup>

En este sentido, Ayala Gómez (1988, pp.183) pone de relieve que en la delimitación del comportamiento típico debemos determinar si el engaño posee o no la capacidad o idoneidad necesaria, es decir, crea el riesgo, para que determine la falta de ingreso y produzca un perjuicio a la Hacienda Pública. Por ejemplo, si el sujeto presenta la declaración de forma incompleta, pero sabiendo que la Hacienda tiene conocimiento de los datos omitidos por otros medios, bien por declaraciones anteriores, por retenciones, etc..., sin que ésta incurra en ningún error, entonces, no hay comportamiento típico porque no hay engaño, sino en todo caso, un perjuicio puramente administrativo, de gestión, que implicara una infracción administrativa y su correspondiente sanción (Baza de la Fuente, 2001, pp. 199). Se exige también que haya mendacidad en la conducta. El simple impago no acompañado de una maniobra mendaz no constituye delito, sino una infracción tributaria. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de las bases tributarias (STS, Sala II, núm.801, de 26 de noviembre de 2008).

No obstante, cabe destacar la existencia de una corriente jurisprudencial que no exige propiamente un engaño, sino que es suficiente con la mera infracción de un deber fiscal. Como menciona la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2001 “*La ley*

---

<sup>8</sup> Baza de Lafuente (2001, pp.199)

<sup>9</sup> Baza de Lafuente (200, pp.199)

*penal vigente no es ajena a esta concepción teórica y ello tiene un reflejo preciso en la estructura del tipo penal del art. 305 Código penal, configurado como una ley penal en blanco, que remite (implícitamente) a la infracción de deberes fiscales especiales derivados de las leyes que disciplinan cada especie de impuesto”.*

En este sentido hay otros pronunciamientos del Tribunal Supremo en los que se ha considerado la defraudación por la mera infracción de un deber fiscal. Algunos ejemplos, son las sentencias del Tribunal Supremo del 3 de abril de 2003 y 20 de enero de 2006, en las que se considera la defraudación típica del artículo 305 por la deducción de una partida no deducible y la errónea imputación temporal del devengo, respectivamente.

En relación con las modalidades, el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre qué conductas pueden ser subsumidas en la literalidad del tipo, considerando que la elusión del pago implica una declaración falsa o la no realización de la declaración debida (SSTS, Sala II, núm. 1333 de 2004 y 1046 de 27 de octubre de 2009).

En el supuesto del no ingreso de las cantidades retenidas o de los ingresos a cuenta, se debe acudir a las normas que regulan el IRPF y el Impuesto de Sociedades <sup>10</sup> por la estrecha relación de estos ingresos con los impuestos. Según Lombardero (2011, pp. 32), la obtención indebida de devoluciones se concreta en la simulación de deducciones inexistentes y considera que el concepto de beneficios fiscales debe incluir todo aquello que supongan una minoración, conforme a la normativa tributaria de la carga fiscal (reducciones, deducciones, bonificaciones, exenciones y desgravaciones tributarias).

Como se recoge expresamente en el tipo, para que la conducta sea constitutiva de delito la cuantía defraudada, el importe de lo no ingresado, de las retenciones o ingresos a cuenta de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenido debe superar el límite cuantitativo de 120.000 euros. Algunos autores, como Martínez Pérez, Rodríguez Mourullo, Morillas Cuevas califican el delito fiscal como delito de resultado al exigir un

---

<sup>10</sup> Por indicación de Lombardero (2011, pp.32)

perjuicio patrimonial que se materialice en una lesión a la Hacienda Pública que exceda el mencionado límite (Baza de la Fuente 2001, pp.243)

En este sentido, Baza de Lafuente (2001, pp.243) indica que *“la acción en sentido amplio engloba todos los comportamientos realizados por el sujeto activo con el fin de producir error a la Hacienda Pública, pero éste no es el único elemento requerido, sino que para que se consume el delito se exige, además, que realmente se produzca el resultado, esto es, el perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública”*.

Por el contrario, otro sector de autores, como Bacigalupo Zapater, Berdugo Gómez de la Torre, Ferré Olivé sostiene que el límite cuantitativo es una condición objetiva de punibilidad calificando el delito de defraudación tributaria como un delito de peligro (Linares 2016, pp.153). En este sentido, Linares (2016, pp.154) menciona que la exigencia de la producción de una cuota defraudada con superación al límite referido es considerada un hecho ajeno a la acción y a la culpabilidad del autor de los que no responde.

Esto sugiere que, si estamos ante un delito de peligro, la defraudación tributaria se consume con la realización de la conducta típica, aunque no se produzca un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública que exceda el límite cuantitativo. Es decir, basta con que la conducta pueda producir un perjuicio patrimonial superior a 120.000 euros, aunque materialmente no se ocasione. Mientras que, si la defraudación tributaria es considerada delito de resultado, para que ésta se consume materialmente debe producirse un perjuicio patrimonial que exceda la cuantía expresamente recogida en el tipo.

### **2.2.2 Tipo subjetivo**

La delimitación de la defraudación realizada en el apartado anterior determina la naturaleza dolosa del delito exigiéndose que el sujeto sea consciente de la obligación tributaria que tiene y su intención de defraudarla, produciendo un engaño o un error en la Hacienda Pública ocasionando un perjuicio patrimonial igual o superior a 120.000 euros.

Este dolo se extiende también al resultado al considerar el resultado no como una condición objetiva de punibilidad sino como un elemento del tipo.

Esta postura ha sido la mantenida por la mayoría de la doctrina y jurisprudencia, que exigen la presencia de un elemento intencional, de la ocultación o desconfiguración de las bases tributarias a través del engaño (Baza de la Fuente 2011, pp.197).

Como expone Ayala Gómez (1988, pp.272) *“El autor del delito debe dirigir su finalidad hacia la causación del resultado perjudicial, teniendo conocimiento real o actual de que mediante la elusión (evasión) o el disfrute indebido de beneficios fiscales, está ocasionando aquel perjuicio en cuantía superior a la exigida por el tipo, conociendo igualmente que su acción es susceptible e idónea para generar error en la Administración tributaria”*.

Asimismo, la exigencia de una conducta dolosa ha sido reconocida, como indica Chico de la Cámara (2012, pp.89) por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que exige la concurrencia en la conducta de *“un elemento subjetivo o intencional del engaño (el tipo es defraudar eludiendo-burlando-engañando-esquivando, al pago de tributos)”*.

Concretamente, *“(…) el desvalor que merece la acción defraudatoria demanda que su autor haya obrado precisamente con el propósito de eludir el pago del tributo. El efecto de ocultación o disimulación del efecto elusivo ha de ser buscado por la realización del comportamiento que produce”* (SAP Madrid, Sección 17ª, núm.145, de 29 de enero de 2005).

En este sentido, el propio artículo 305 excluye la punibilidad de una defraudación imprudente al no venir expresamente recogido en el texto legal, de acuerdo con los establecido en el artículo 12 CP que enuncia *“las acciones u omisiones imprudentes solo se castigarán cuando expresamente lo disponga la ley”*.

Como expone Chico de la Cámara (2012, pp.88) *“la conducta típica de comisión del delito de defraudación tributaria requiere un plus al requerirse el dolo en el comportamiento del sujeto activo a la luz de la interpretación a sensu contrario del artículo 12 CP”*.

Respecto al dolo eventual, su admisión ha sido discutida por la doctrina<sup>11</sup> y jurisprudencia<sup>12</sup>, pero finalmente ha sido aceptado. En la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 1993 afirma la aceptación del dolo eventual indicando “*Es doctrina pacífica que el delito fiscal es un delito doloso, con suficiencia del dolo eventual, dado que el elemento ‘defraudación’ excluye la punibilidad de la comisión imprudente*” (Baza de la Fuente 2011, pp.244).

El dolo eventual en la defraudación tributaria supone el conocimiento por parte del sujeto de que su conducta va a producir una defraudación sin intención de realizarla, incumple su deber de evitar su comisión.<sup>13</sup>

En relación con el error de tipo y de prohibición, ambos son aceptados por la doctrina. No obstante, Lombardero (2011, pp.53) pone de relieve la necesidad de analizar cada caso concreto, atendiendo a las circunstancias personal del obligado tributario.

Como consecuencia de los elementos característicos del tipo del artículo 305 CP y al tratarse de una norma penal en blanco, surgen dudas acerca del tratamiento del error como error de tipo o de prohibición.

La principal distinción es que el error de tipo recae sobre la responsabilidad por la realización del injusto y concurre cuando la ignorancia recae sobre los elementos del tipo penal y el error de prohibición recae sobre el carácter ilícito del hecho constitutivo del delito (Linares, 2016, pp.320-321).

Respecto a las consecuencias prácticas, habría que analizar la invencibilidad del error puesto que según lo establecido en el artículo 14.1 y 3 CP<sup>14</sup>, sólo excluye la responsabilidad sobre la ilicitud del hecho constitutivo el error de prohibición o de tipo

---

<sup>11</sup> Quintero Olivares (2015); Bustos Ramírez (1984)

<sup>12</sup> STS 24/05/2017 (Linares, 2016, pp.246)

<sup>13</sup> Linares (2016, pp.246) y Lombardero (2011, pp.51)

<sup>14</sup> 1. *El error invencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error, atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, fuera vencible, la infracción será castigada, en su caso, como imprudente.* 3. *El error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuera vencible, se aplicará la pena inferior en uno o dos grados”.*

invencible. De lo contrario, aquel error vencible será castigado como un delito imprudente atenuando la pena.

Al tratarse de una norma penal en blanco, surgen dudas acerca de si el error sobre los elementos del tipo debe ser considerado de tipo o de prohibición al tener que acudir a una normativa extrapenal para delimitar el significado jurídico de dichos elementos.

La mayoría de la doctrina española se ha decantado por considerar el error que recae sobre los elementos típicos, como error de tipo, fundamentado en que para que el sujeto activo cometa el delito deben cumplirse rigurosamente cada uno de los mismos.

De manera que, *“si el sujeto no conoce la existencia de una obligación tributaria no puede tener la intención de eludir el pago o del disfrute ilícito de los beneficios fiscales”* (Pérez Royo 2001, pp.151-153). Un ejemplo de error de tipo sería cuando el obligado al pago del tributo conoce la existencia del delito, pero ignora el límite cuantitativo de la defraudación para que sea típica, o bien desconoce, por la complejidad de la norma, que no tiene derecho a determinada devolución o beneficio fiscal<sup>15</sup>. Como se ha expuesto anteriormente, uno de los elementos integrantes del tipo es defraudar por un importe superior a 120.000 euros.

La jurisprudencia se ha pronunciado acerca de este debate y en las resoluciones de los tribunales predomina la calificación en estos supuestos del error de tipo en los delitos fiscales.<sup>16</sup> Además, considera que no es factible el error de prohibición en el delito fiscal, solo en casos excepcionales.<sup>17</sup> El error de prohibición supone el desconocimiento del significado antijurídico de la conducta. Hoy en día, el desconocimiento de la antijuridicidad de la conducta es difícil puesto que el sujeto activo tiene suficientes medios para su conocimiento, por ejemplo, la Agencia Tributaria proporciona información como asesoría a las que el sujeto puede recurrir.<sup>18</sup>

### **2.3 Regularización tributaria como causa de extinción de la responsabilidad penal**

---

<sup>15</sup> Chico de la Cámara (2012, pp.92 y ss.)

<sup>16</sup> Sentencia AP de Madrid de 11 de febrero de 2002

<sup>17</sup> Sentencia del TS de 19 de octubre de 2005 (Linares, 2016, pp.331)

<sup>18</sup> En opinión de Linares (2016, pp.328)

Se debe destacar en la regulación del delito de defraudación tributaria, lo establecido en el apartado 4 del artículo 305 CP: *“Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.(...)”*

*“(...) La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente con relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”.*

De la literalidad del precepto mencionado, se determina que en la comisión de delitos fiscales del artículo 305 CP, el obligado tributario que haya regularizado su situación tributaria puede quedar impune de tal defraudación. Esta cuestión ha sido abordada por Goena Vives (2017), que justifica la existencia de este precepto por la búsqueda de una mayor agilización en la Administración de Justicia.

Con relación a su naturaleza jurídica, se va a optar por la calificación como excusa absoluta introducida por la LO 7/2012, de la regularización tributaria, es decir, *“elimina simplemente la punibilidad del hecho típico, antijurídico y culpable”* (Alonso Gallo, 2013, pp.17).

Para que la regularización de la situación tributaria excluya la responsabilidad penal debe cumplirse el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria por parte del obligado tributaria.

La regularización de la situación tributaria cumpliendo lo establecido en el precepto anteriormente mencionado, es una causa de extinción de la responsabilidad penal del

autor de la defraudación tributaria. La aplicación de este precepto supone la impunidad de la defraudación y no la atenuación de la pena.

En el supuesto de no haber obtenido la regularización de la situación tributaria, el apartado 6 del artículo 305 CP contempla la posibilidad de atenuar la pena cuando colaboren otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, *“para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito”*.

La cuestión que surge de la aplicación de los apartados 4 y 6 del artículo 305 CP es si resulta aplicable a la persona jurídica penalmente responsable como causa de extinción de la responsabilidad penal y como atenuante de la pena. Esta cuestión va a ser abordada con profundidad más adelante.

#### **2.4 Figura del asesor fiscal como partícipe**

El papel que desempeña el asesor fiscal resulta relevante en el ámbito de la comisión del delito de defraudación fiscal, puesto que serán numerosos los supuestos en los que el obligado tributario (persona jurídica) requiera del asesoramiento de un experto fiscal para la gestión y cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Como lo define Chico de la Cámara (2012, pp.78): *“el asesor fiscal es un sujeto experto en materia tributaria que ejerce una profesión libremente y aconseja mediante sus conocimientos especializados con objeto de obtener un resultado más favorable para los intereses económicos del cliente, pero sin suplir en ningún momento su voluntad”*. Es por ello, que resulta interesante analizar su conducta y participación en el delito de defraudación tributaria respecto de la responsabilidad penal que su cliente, la persona jurídica, tendrá que asumir.

Esta cuestión ha sido previamente abordada por la doctrina<sup>19</sup> desde dos enfoques distintos, relacionados con la consideración del delito fiscal como común u especial. En

---

<sup>19</sup> Chico de la Cámara (2012); De la Cuerda (2019); Adame (2010)

este epígrafe se va a optar por el enfoque de la naturaleza especial de delito, implicando que el asesor fiscal sólo va a poder ser castigado a título de partícipe por no ostentar la cualidad de “*obligado tributario*” exigida por el art.305 CP. Por ello, siguiendo lo establecido por De la Cuerda (2019, pp. 31) el delito de defraudación tributaria es considerado un delito de infracción del deber. De esta manera, se justifica así la punidad de la conducta del asesor fiscal como partícipe puesto que, aunque posea el dominio del hecho no puede infringir un deber que no le corresponde directamente.<sup>20</sup>

El asesor fiscal encarna la figura del “*extraneus*”, es decir, es el sujeto en quien no concurre la cualificación necesaria para realizar la acción típica en la comisión del delito fiscal.<sup>21</sup> Esta posibilidad también se contempla en el texto legal a tenor de lo dispuesto en el artículo 65.3 CP, “*Cuando en el inductor o en el cooperador necesario no concurren las condiciones, cualidades o relaciones personales que fundamentan la culpabilidad del autor, los jueces o tribunales podrán imponer la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate.*”

Desde la perspectiva del delito fiscal como delito especial, se va a analizar la participación del asesor fiscal. Antes de proceder a dicho análisis, el profesor Cayón Galiardo<sup>22</sup> (1998, pp.5-6), afirma que en “*cada situación concreta debe ser examinada en dependencia de las coordenadas especiales que se encuentran en el caso en cuestión y son éstas las que deciden las posibles responsabilidades, deberes y derechos existentes*”.

En la literatura, se pone de relieve con relación a la responsabilidad penal del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria, dos cuestiones.

Siguiendo la tesis de la doctrina sobre los actos neutrales, la identificación de las tareas o funciones que lleva a cabo en su profesión adquiere una gran relevancia en la imputación de la responsabilidad. Cuando el asesor fiscal realiza un acto calificado como neutral, su conducta quedará impune. Para Linares (2016, pp.477), dichos actos se limitan a llevar a cabo “*técnicamente los actos propios de su función como experto fiscal*” y considera

---

<sup>20</sup> Ferré Olivé (2018, pp.182)

<sup>21</sup> Lombardero (2011, pp.51)

<sup>22</sup> Adame Martínez (2010) Cayón Galiardo, A. “Prólogo a la obra El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento tributario español, Asociación Española de Asesores Fiscales, Monografía núm.13, Madrid, 1998.

que, en estos casos, el asesor no influye en la voluntad delictiva de incurrir en una defraudación tributaria, al ser el cliente quien libremente toma la decisión de cometer la defraudación tributaria. Sin embargo, Cuerda Martín (2019, pp.36) menciona que, si subjetivamente se determina que el verdadero propósito e intención del asesor fiscal era la defraudación tributaria, entonces la conducta pasará a ser considerada típica. Este sentido delictivo se viene determinado por que la *“actuación es recomendable en términos de coste/beneficio”*.<sup>23</sup>

Debido a la naturaleza esencialmente dolosa del art.305 CP, el asesor fiscal para ser responsable penalmente a título de partícipe debe actuar dolosamente. De lo contrario, no habrá reproche que hacerle al asesor fiscal, al no castigarse expresamente la conducta imprudente, resultando en la atipicidad de la conducta.

Como exponen algunos autores<sup>24</sup>, cuando el asesor fiscal se limite a realizar actos de mero asesoramiento sólo se le podrá exigir responsabilidad penal en concepto de partícipe, ya sea como inductor, cooperador necesario o cómplice. Según García Caveró (1999,pp.202) esta conducta no puede ser idónea del delito de defraudación tributaria si se considera como un delito de infracción del deber institucional, al no existir título por el cual se pueda transferir los deberes tributarios específicos.

Sin embargo, no se da la misma respuesta para el caso en que el asesor fiscal ejerza como representante del obligado tributario y actúe conjuntamente con el obligado tributario, en cuyo caso, el asesor fiscal podrá ser castigado como co-autor, tal y como explica Carreras Manero (2015,pp.185) : *“siempre que actúe conjuntamente con su cliente para defraudar-de forma dolosa-a la Hacienda Pública, consideramos que en tal caso no existe problema alguno para en el mismo adquiera en función de la concreta actuación cometida, la condición de autor-o coautor-del delito fiscal de que se trate-con base a lo previsto en el seno del artículo 31 del CP, o la de partícipe, básicamente la de cooperador necesario, o en casos residuales, la de inductor o cómplice, siendo idéntica la solución para el supuesto en que el citado asesor, en su calidad de representante, defraude con desconocimiento de su cliente”*.

---

<sup>23</sup> De la Cuerda (2019, pp.35)

<sup>24</sup> García Caveró (1999), Carreras Manero (2015), Adame Martínez (2013), Chico de la Cámara (2012)

De lo anteriormente expuesto, consideramos que para que un asesor fiscal como representante del obligado tributario pueda ostentar la condición de autor del delito fiscal, es necesario acudir a la aplicación del artículo 31 CP, por el cual: *“El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurran en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obra”*.

También debe mencionarse aquellos supuestos en los que la actuación del asesor fiscal queda impune por ser lícita y en consecuencia atípica.

Tal y como menciona Chico de la Cámara (2012, pp. 82) estos supuestos incluyen la mera transmisión de los conocimientos propios del asesor fiscal a terceros, sin otra intervención y el error en que haya incurrido el asesor fiscal por el desconocimiento de la situación económica del contribuyente, al no existir obligación específica de comprobar la certeza de los datos suministrados por el cliente o la ocultación de información tributaria relevante por parte del cliente.

El último supuesto mencionado es un ejemplo de un error de tipo, puesto que el asesor ignora una parte importante de la situación económica del cliente, no siendo consciente de que está auxiliando la comisión de la defraudación tributaria. En cada caso concreto, habría que determinar la vencibilidad del error, puesto que, de acuerdo con el artículo 14 CP<sup>25</sup>, el error invencible deja impune la conducta del asesor.

En el presente trabajo, consideramos que es relevante analizar el supuesto en que el asesor fiscal actúa dolosamente, con y sin desconocimiento por parte de su cliente, la persona jurídica que será quien posteriormente tenga que responder penalmente.

---

<sup>25</sup> 1. El error invencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error, atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, fuera vencible, la infracción será castigada, en su caso, como imprudente. 3. El error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuera vencible, se aplicará la pena inferior en uno o dos grados”.

En ambos supuestos, la persona jurídica es responsable penalmente del delito de defraudación tributaria y la participación del asesor fiscal se castiga. En el supuesto de actuación dolosa sin desconocimiento del cliente, la persona jurídica (obligado tributario) pudiendo conocer el obrar antijurídico, opta por mantenerse en la ignorancia, beneficiándose de dicha situación. La persona jurídica es penalmente responsable, entendiéndose que la persona física que genera la responsabilidad ha obrado con dolo eventual y un partícipe que interviene como cooperador necesario si la actuación del profesional es imprescindible para la comisión del delito.

La persona jurídica como cliente del asesor fiscal solo quedaría impune si se probase que hay ausencia de dolo o concurrencia de error invencible en aplicación del artículo 14.1 CP, en el sentido de que, el obligado tributario cree que la conducta del asesor fiscal es legal (Linares, 2016, pp.472).

Esta afirmación sugiere que, para que una persona jurídica pueda ser penalmente responsable, el dolo debe concurrir en la actuación de la persona física de acuerdo con los artículos 31 bis 1 a) y b) CP y no en la del asesor fiscal. En concordancia con la consideración del delito de defraudación tributaria como delito especial por la jurisprudencia mayoritaria del Tribunal Supremo, *“por lo que el delito sólo podrá ser cometido por aquéllos que según la norma tributaria revistan la cualidad de obligados tributarios”*<sup>26</sup>.

Es aquí cuando la identificación de la posición que desempeña el asesor fiscal tiene una u otra consecuencia jurídica. En caso de que el asesor fiscal actúe como mero consejero, en el sentido de que su actuación se limite a proporcionar información sobre la normativa y aplicación de la misma, al no cumplirse los elementos del tipo subjetivo del delito, la conducta del asesor fiscal también quedara impune, lo cual Carreras Manero (2015, pp. 185) considera que no es una solución totalmente satisfactoria.

Sin embargo, esto no sucede en caso de que el asesor fiscal actúe como representante de la persona jurídica, en cuyo caso, podrá ser castigado como partícipe. Esto es consecuencia de la consideración del delito fiscal como especial, asimismo como

---

<sup>26</sup> Chico de la Cámara (2012, pp.81)

menciona Adame Martínez (2010, pp.55), tampoco podrá ser castigado como autor puesto que lo impide su condición de extraneus.

En numerosos pronunciamientos del Tribunal Supremo, acerca de la participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria, ha sido condenado como cooperador necesario.<sup>27</sup> Son numerosas sentencias<sup>28</sup> las que ponen de relieve que la profesión del asesor fiscal le aporta unos conocimientos técnicos que no están al alcance de cualquier persona y que son eficaces en la realización de los hechos sin los cuales no se podría haber llevado a cabo su ejecución.

Chico de la Cámara (2012, pp.83) afirma que:” el *asesor fiscal ha de considerarse cooperador necesario cuando su participación en la comisión del delito se centre en un diseño íntegro de la operación defraudatoria (v.gr elaborando facturas falsas, o creando sociedades ficticias o interpuestas o cualquier otro tipo de ingeniería financiera), o bien aportando conocimientos insustituibles para conseguir la defraudación*”. Son casos excepcionales, en los que el asesor fiscal es castigado como cómplice.

Es importante recordar que, según los artículos 29 y 63 CP, el cómplice será castigado con la pena inferior en grado, a diferencia de otras formas de participación (inductor o cooperador necesario) que son castigadas con la misma pena que la del autor (art.28.2 CP). Esto sugiere que, en términos de pena, al asesor fiscal como cooperador necesario va a ser castigado como si fuese autor de la defraudación tributaria.

---

<sup>27</sup> Chico de la Cámara (2012, pp.83)

<sup>28</sup> STS de 26 de julio de 1999 (RJ 1999,6685), STS de 15 de julio de 2002 (RJ 2002,8709)

## **CAPÍTULO III-APLICACIÓN DEL ART.31 BIS CP EN DELITO FISCAL**

### **3.1 Responsabilidad penal de la persona jurídica en el ámbito tributario**

El legislador reconoce la responsabilidad penal de las personas jurídicas por la comisión de delitos contra la Hacienda Pública en el artículo 310 bis CP y habrá que atenerse a los requisitos recogidos en el artículo 31 bis CP para su formalizar su imputación. Como menciona Carreras Manero (2012, pp. 64), *“las personas jurídicas pueden ser autores del mismo al recogerse expresamente esta posibilidad en el art.310 bis CP”*.

Como cualquier otro delito, el delito de defraudación tributaria no presenta diferencias en termino de imputación, sino que para su formalización deberán cumplirse los requisitos recogidos en el artículo 31 bis CP. Al tratarse de una *“responsabilidad penal transferida de la persona física que comete el delito a la persona jurídica”* (Calvo Vergez 2019, pp. 68), es necesario para la imputación de la responsabilidad que se cumplan en la conducta de la persona física los requisitos de tipo objetivo y subjetivo del artículo 305 CP anteriormente mencionados.

Según Pérez Royo (2011, pp. 436) para que una persona jurídica pueda ser autora de un delito fiscal debe concurrir una evasión de tributos o que se obtengan de forma ilícita, beneficios fiscales por parte de la sociedad y que dicha actuación sea calificada como defraudatoria.

Se trata de una responsabilidad de tipo acumulativa, en el sentido de que la responsabilidad penal de las personas jurídicas no sustituye la correspondiente a los sujetos mencionados en el art.31 bis.1, sino que se acumula a esta última (Carreras Manero 2012, pp. 64).

De manera que habrá dos sujetos a los que se les pueda imputar la responsabilidad penal, en este caso, a la sociedad (persona jurídica) y a los sujetos que contempla la literalidad del artículo 31 bis 1 CP (persona física).

Esta independencia en la imputación de la responsabilidad penal se materializa en el artículo 31 ter CP *“la responsabilidad penal de las personas jurídicas será exigible siempre que se constate la comisión de un delito que haya tenido que cometerse por quien ostente cargos o funciones aludidas en el artículo anterior, aun cuando la concreta persona física responsable no haya sido individualizada o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella”*

El texto legal expresamente recoge en el apartado 1, los sujetos actuantes que generan responsabilidad a la organización de la que forman parte. Este mecanismo de imputación de la responsabilidad penal a la persona jurídica basa el reproche penal a la organización en la vinculación existente entre la persona jurídica y la conducta de aquellas personas que ostentan en el ámbito de la gestión y representación de la organización empresarial facultades y capacidades de toma de decisiones.

Doctrinalmente este mecanismo ha sido denominado responsabilidad vicarial. En concreto, la Circular 1/2016 de Fiscalía General del Estado argumenta que en la nueva redacción del artículo 31 bis se opta por la heterorresponsabilidad.

Tal y como menciona Goena (2017, pp.56) se descarta la culpabilidad de la empresa por defecto de organización, haciendo responsable a la persona jurídica por el delito de defraudación tributaria cometida por las personas físicas anteriormente mencionadas.

Por último, debemos mencionar que dicho precepto ha sido alterado por la reciente reforma del código penal operada por la Ley Orgánica 1/2015 de 30 de marzo, y por consiguiente, en los contiguos epígrafes se analizará el artículo 31 bis del Código Penal redactado conforme a esta última reforma.

### 3.2 Presupuesto de responsabilidad penal

Conforme a la literalidad del artículo 31 bis CP, para que una persona jurídica pueda ser penalmente responsable por el delito fiscal, la conducta típica deberá ser llevada a cabo por una de las personas físicas que menciona el propio artículo y que configuran las vías de imputación.

Los sujetos son, por un lado, los representantes legales de la sociedad o aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma.

Por otro lado, aquellos sujetos que, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por haberse incumplido gravemente por aquéllos los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso.

Asimismo, el código penal requiere que estos sujetos actúen en nombre o por cuenta de la sociedad o en el ejercicio de actividades sociales. En este sentido, Feijoo (2016, pp.119) sostiene una interpretación amplia de la literalidad del artículo 31 bis CP, incluyendo las conductas que se producen en el ámbito de las competencias específicas asignadas en la organización además de las que se hayan llevado a cabo en el ejercicio de tales competencias.

Por tal motivo, según Linares (2016, pp.493) se excluye la responsabilidad penal de la persona jurídica por la comisión de delitos cuando dichos sujetos no cometan el referido tipo penal en tal condición, esto es, lo hagan “*actuando al margen de su función de representación o administración de la sociedad, aunque la comisión del delito favorezca económicamente a la persona jurídica*”<sup>29</sup>

Partiendo de la tesis del delito fiscal como un delito especial, los autores<sup>30</sup> seguidores de la misma ponen de relieve la exigencia de que la persona jurídica tenga la condición de

---

<sup>29</sup> Linares (2016, pp. 493)

<sup>30</sup> Carreras Manero (2012) y Torres Gella (2009)

obligado tributario del tributo respecto del cual se comete la defraudación y la comisión del delito en el ejercicio de la actividad social.

En este sentido, Carreras Manero (2012, pp.58) ilustra esta idea mencionando que conforme al artículo 7 de la Ley de Impuesto de Sociedades, la persona jurídica es considerada sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades. Esto último también muestra las consecuencias de que el tipo del artículo 305 CP sea una norma penal en blanco, por lo que habrá que acudir a la normativa tributaria. De la misma forma, entendemos que, si el tributo defraudado es el IVA, es necesario acudir a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido para concretar si la persona jurídica es sujeto pasivo del impuesto.

### **3.3 Estructura de la imputación**

#### **3.3.1 Vías de imputación**

##### **3.3.1.1 Administradores y directivos**

En cuanto a la delimitación de los sujetos a los que hace referencia la letra a) del apartado primero del artículo 31 bis, debemos indicar las siguientes cuestiones.

La reforma operada por la LO 1/2015 amplía el concepto por el cual se le puede imputar la responsabilidad penal a las personas jurídicas respecto de la redacción original del artículo 31 bis (LO 5/2010). Anteriormente, se mencionaba expresamente al administrador de hecho o de derecho, limitando así la vinculación la actuación de los mismos a la responsabilidad penal de la persona jurídica en función a la normativa mercantil.

La nueva redacción del artículo 31 bis expresamente menciona a los representantes legales. Para ello, en el ámbito de las sociedades de capital, hay que acudir estrictamente al término de representante legal de los artículos 233 y 234 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (“LSC”).

Se puede definir como el sujeto al que en virtud del artículo 233 LSC se le confiere la representación de la sociedad, incluyendo al administrador único, a los administradores solidarios, los administradores mancomunados y el consejo de administración.

Asimismo, según la literalidad del art.234 LSC el ámbito del poder de representación se extenderá a todos los actos comprendidos en el objeto social delimitado por los estatutos.

De todo lo anteriormente mencionado, se puede afirmar que la realización por parte de estos sujetos de la conducta típica del delito de defraudación tributaria en el marco de los actos comprendidos en el objeto social generarán responsabilidad penal para la sociedad.

Por otro lado, el texto del artículo 31 bis CP *“por aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma”* se refiere a, según Feijoo (2016, pp.116), aquellas personas que sin ser administradores, ostenten poderes dentro de la empresa, es decir, que tengan una capacidad de toma de decisiones y facultades de gestión de la empresa con independencia de que se correspondan o no con las competencias propias de los administradores mercantiles.

Para sostener su afirmación, pone como ejemplo, un director general o un director financiero que dependan directamente del consejo o personas que tenga facultades delegadas por parte del Consejo de Administración.

En resumen, como menciona Gutiérrez Muñoz (2016, pp.117) la nueva reforma permite incluir como autores del delito a aquellas personas, que sin cumplir con los requisitos exigidos para adquirir el título de administrador de hecho o de derecho, ostentan otras atribuciones permitiéndoles adoptar decisiones en nombre de la persona jurídica o ejercitar funciones de organización y control dentro de la estructura organizativa.

### **3.3.1.2 Subordinados**

Una vez se han delimitado los sujetos de la letra a) del apartado primero del artículo 31 bis CP, es imprescindible analizar la segunda vía que puede generar responsabilidad penal

para la persona jurídica. Este es el supuesto en el que la defraudación tributaria sea cometida por un sujeto que opera bajo el ámbito de dirección de las personas a las que nos hemos referido en el epígrafe anterior en el ejercicio de las actividades sociales y actuando por cuenta de la persona jurídica.

Este mecanismo de responsabilidad fundamenta el criterio de imputación en la omisión por parte de los dirigentes de la sociedad de los deberes de supervisión, vigilancia y control sobre la actividad de sus subordinados.

Se considera que esta omisión facilita la comisión de la defraudación tributaria, lo cual como expone Feijoo (2016, pp.112) se convierte en un requisito imprescindible para que se formalice la imputación al recoger que *“se exige que el delito sea cometido por empleado o subordinado sobre el que no se han ejercido deberes de supervisión, vigilancia y control”*.

Sin embargo, no es suficiente con una omisión de estos deberes por parte de la persona jurídica, además el texto legal añade que deberá consistir en un incumplimiento grave, imputable a la misma. Esto significa que, en términos probatorios, corresponderá la carga de la prueba a la acusación y por tanto, tendrá que probar que la persona jurídica incumplió gravemente sus deberes.

En caso de no cumplirse lo anteriormente mencionado, resultaría difícil imputarle la responsabilidad penal a la persona jurídica porque debe constatarse que el cumplimiento de esos deberes habría evitado la defraudación tributaria.

En este sentido, Feijoo (2016, pp.113) destaca que el delito debe ser evitable mediante el cumplimiento de dichos deberes y pone de relieve que la literalidad del artículo 31 bis CP *“exige expresamente la constatación de que el trabajador no hubiera podido realizar los hechos si se hubieran cumplido debidamente los deberes de supervisión, vigilancia y control”*.

En el ámbito de la defraudación tributaria, habría que analizar cuáles son los deberes que tienen estos mismos debido a que será su infracción la que fundamenta la responsabilidad penal. El punto de partida para su determinación es, siguiendo lo señalado por una parte

de la doctrina, como menciona Galán (2017, pp. 163), los modelos de cumplimiento recogidos en los apartados 2.1 y 5 del artículo 31 bis CP que *“pasarían a ser un referente fundamental a la hora de fijar dichos deberes y a qué sujetos de la organización empresarial, específicamente, vincularía cada uno de ellos”*.

Esta segunda modalidad sugiere un comportamiento negligente por parte de los directivos y administradores de la sociedad o una organización defectuosa. También deben incluirse los supuestos en los que los máximos responsables de la sociedad conociendo la actuación del subordinado, no hacen nada para evitarlo, se entenderá según Feijoo (2016, pp.114), que el dirigente también estará actuando en provecho de la persona jurídica.

En el ámbito de la defraudación tributaria, el comportamiento imprudente de los altos cargos puede generar problemas con relación a la comisión de un delito de defraudación tributaria por su naturaleza dolosa.

Por ello, cabe mencionar como indica Feijoo (2016, pp.115) la suficiencia de la infracción del deber de supervisión, vigilancia y control, sin necesidad de que los directivos y administradores sean culpables.

En el caso del artículo 305 CP, para que la persona jurídica pueda ser responsable, el subordinado debe actuar dolosamente. De lo contrario, la conducta imprudente del sujeto quedaría impune por no cumplir con los requisitos de tipo objetivo y subjetivo.

### **3.3.2 Beneficio directo o indirecto**

Una de las exigencias que recoge el artículo 31 bis CP es que la conducta típica de los sujetos mencionados en el anterior epígrafe se cometa en beneficio de la persona jurídica.

Para Dopico (2018, pp.139) es un elemento subjetivo específico que debe formar parte de la conducta de la persona física. Este requisito es trascendental en la imputación de la responsabilidad a la persona jurídica puesto que como indica Ragués (2017) la falta de dicho elemento puede suponer la imposibilidad de sancionar a la persona jurídica, aunque esta no hubiera adoptado, en relación con el sujeto actuante, las medidas específicas de

vigilancia y control previstas en el propio artículo 31 bis CP para la prevención de la conducta delictiva.

Es necesario determinar si la defraudación tributaria genera un beneficio a la persona jurídica, puesto que si, “*el delito no es apto para beneficiar a una persona jurídica, esta no tiene tampoco el deber de prevenir su comisión a efectos penales*” (Ragués 2017).

En el caso de que se quiera imputar la defraudación tributaria a la persona jurídica, el sujeto actuante debe realizar la conducta típica a sabiendas de que es una forma idónea para obtener un beneficio para la sociedad. Además, el propio el texto legal recoge “*en su beneficio directo o indirecto*”, sugiriendo que el sujeto actuante que genera la responsabilidad a la persona jurídica tiene que conocer que su actuación beneficia a la organización.

Como indica Carreras Manero (2012, pp. 65), este beneficio puede traducirse en la utilización de la cuota defraudada en actividades propias de la entidad, o en la transferencia de la misma al patrimonio de los socios.

Consideramos que, en el ámbito de la comisión del delito fiscal, la elusión del pago del tributo o cantidades retenida y la obtención indebida de un beneficio fiscal suponen para la entidad, en ambos casos un beneficio empresarial. Una menor cuota de los impuestos puede tener un impacto en la cuenta de perdidas y ganancias de la empresa. Todo ello se incluye en la interpretación amplia que la doctrina, como menciona Feijoo (2016, pp.124), otorga al concepto de beneficio directo.

Como el elemento principal de este beneficio que obtiene la entidad está determinada por la cuota defraudada es preciso delimitar que entiende la jurisprudencia y la doctrina por tal concepto.

La sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2010<sup>31</sup> considera que la cuota defraudada debe determinarse en función de la diferencia entre lo que se debería haber

---

<sup>31</sup> STS, Sala II, núm.445, de 13 de mayo de 2010

pagado a la Hacienda Pública y lo que efectivamente pagó y no en función del beneficio obtenido por el autor.

Como indica Lombardero Expósito (2011, pp.33), para la doctrina la cuota defrauda es la deuda tributaria efectiva, sin incluir los conceptos que no integran el tributo, es decir, intereses de demora, los recargos por aplazamiento, prórroga o apremio y las sanciones tributarias.

### **3.4 Circunstancias modificativas**

En cuanto a la determinación de la pena a aplicar en caso de que, en cumplimiento de los requisitos anteriormente mencionados, se ha determinado responsable a la persona jurídica, el artículo 66 bis CP remite a la aplicación de la determinación de la pena para las personas físicas del artículo 66 CP.

Con relación a las agravantes, no se observan en el código penal la regulación de agravantes para la persona jurídica. Además, Dopico (2018, pp.157) pone de manifiesto que ha de tenerse en cuenta que la reincidencia y la multirreincidencia tienen una propia regulación en el artículo 66 bis CP.

El código penal sí regula la aplicación de atenuantes a la persona jurídica. Por un lado, en el artículo 31 quarter CP se prevén en aras de *“promover la colaboración con la Justicia y la adopción de buenas prácticas preventivas, a cambio de la atenuación”* (Dopico, 2018, pp.157) un conjunto de conductas postdelictivas que atenuarán la pena en función del artículo 66 bis CP, el cual, remite al régimen general previsto para las personas físicas en el artículo 66 CP, como expone: *“En la aplicación de las penas impuestas a las personas jurídicas se estará a lo dispuesto en las reglas 1.ª a 4.ª y 6.ª a 8.ª del primer número del artículo 66 (...)”*. Por otro lado, se prevé la atenuante de los apartados 2 y 4 del artículo 31 bis CP.

Las conductas postdelictivas reguladas como atenuantes en el artículo 31 quarter CP y que expresamente recoge la realización de las mismas por parte de los representantes legales de la persona jurídica son la confesión, la reparación, la colaboración en la investigación y la prevención.

Cada una se encuentra definida en el propio artículo. De esta forma, se entiende por confesión “*Haber procedido, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra ella, a confesar la infracción a las autoridades*”<sup>32</sup>, por reparación “*Haber procedido en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad al juicio oral a reparar o disminuir el daño causado por del delito*”<sup>33</sup>, por colaboración “*Haber colaborado en la investigación del hecho aportando pruebas, en cualquier momento del proceso, que fueran nuevas y decisivas para establecer las responsabilidades penales dimanantes de los hechos*”<sup>34</sup> y por prevención “*Haber establecido, antes del comienzo del juicio oral, medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica*”<sup>35</sup>.

Como se ha expuesto anteriormente, en el delito de defraudación tributaria, se prevé la extinción de la responsabilidad penal para la persona física que regularice su situación tributaria. En caso de no cumplirse los requisitos que dan lugar a la extinción, en aplicación del art.305.6 CP, se puede atenuar la pena. En concreto, Goena Vives (2017, pp.194) añade para que se pueda atenuar la pena, deben aportarse pruebas decisivas que esclarezcan los hechos. Es por ello, que la aplicación de esta circunstancia modificativa a la pena de persona jurídica debe ser analizado ya que puede generar un conflicto con el artículo 31 quarter CP.

Como destaca Goena Vives (2017, pp.304) surgen dudas acerca de su aplicación práctica puesto que el legislador dice que “*solamente podrán considerarse circunstancias modificativas de la responsabilidad penal de las personas jurídicas*” las previstas en el artículo 31 quarter CP.

Tal y como resuelve la autora, en el supuesto en el que se de la posible aplicación conjunta de ambos preceptos, estaremos ante un concurso de normas y por ello, “*deberá primar el art.305.4 CP, porque in dubio pro reo, tiene efectos más beneficios que el art.31 quarter*”,

---

<sup>32</sup> Artículo 31 quater CP

<sup>33</sup> Artículo 31 quarter CP

<sup>34</sup> Artículo 31 quarter CP

<sup>35</sup> Artículo 31 quarter CP

puesto que mientras uno extingue la responsabilidad penal, el otro únicamente atenúa la pena.

Sin embargo, tal solución no se produce en el caso de que la conducta postdelictiva se ajuste a la literalidad del artículo 305.6 CP, en cuyo caso, *“el concurso deberá resolverse a favor del art.31 quarter b)”* (Goena Vives 2017, pp.305).

El artículo 31 bis 2 CP exige el cumplimiento de todas las condiciones expresamente recogidas en el tipo para que se le puede eximir la responsabilidad a la persona jurídica. En caso de que se cumplan sólo alguna de ellas, no se le podrá eximir tal responsabilidad, pero sí que generará una atenuación de la pena, al constituir una eximente incompleta según la literalidad del apartado primero del artículo 21 CP: *“Son circunstancias atenuantes: 1.ª Las causas expresadas en el capítulo anterior, cuando no concurrieren todos los requisitos necesarios para eximir de responsabilidad en sus respectivos casos.”*

Dopico (2018,pp.147) enuncia estas condiciones indicando que la exención de la responsabilidad penal de la persona jurídica exige *“un modelo de organización que vigile y controle a los órganos de gobierno, un organismo de vigilancia, una elusión fraudulenta, y una diligencia del órgano de vigilancia”* para la defraudación tributaria cometida por los administradores y directores y la adopción y ejecución eficaz de un *“modelo de organización que resulte adecuado para prevenir delitos de la naturaleza del que fue cometido o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión”*.<sup>36</sup>

### **3.5 Consecuencias jurídico-penales: penas aplicables**

La pena para aplicar por la comisión de un delito de defraudación tributaria por una persona jurídica es, según el artículo 310 bis CP, *“Multa del doble al cuádruplo de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años”*.

---

<sup>36</sup> Conforme a la literalidad del artículo 31 bis 4 CP. *Si el delito fuera cometido por las personas indicadas en la letra b) del apartado 1, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si, antes de la comisión del delito, ha adoptado y ejecutado eficazmente un modelo de organización y gestión que resulte adecuado para prevenir delitos de la naturaleza del que fue cometido o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión.*

El texto legal remite al artículo 305 CP, que recoge la pena prevista para la persona física, pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida. Esta remisión sugiere una vinculación de la pena de la persona física que comete el delito a la de la persona jurídica que finalmente tendrá que responder por la conducta ajena.

El juez podrá aplicar también alguna de las penas previstas en el artículo 33.7 CP de acuerdo con las reglas recogidas en el artículo 66 bis CP. Este último precepto indica que para la imposición de alguna de las penas debe tenerse en cuenta *“a) Su necesidad para prevenir la continuidad de la actividad delictiva o sus efectos; b) Sus consecuencias económicas y sociales, y especialmente los efectos de los trabajadores; c) El puesto que en la estructura de la persona jurídica ocupe la persona física u órgano que incumplió el deber de control”*.

El numerus clausus de penas recogidas en el artículo 33.7 CP incluyen, la disolución de la persona jurídica, la suspensión de las actividades por un plazo que no podrá exceder de cinco años, la prohibición de realizar en el futuro actividades en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito, inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas y, por último, la intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores.

La Audiencia Provincial de Madrid, en la sentencia del 13 de octubre de 2016<sup>37</sup> condena a la persona jurídica por eludir el pago de la cuota del IVA al no declarar el IVA correspondiente por la venta de dos fincas a una multa de 2.439.693,96 euros y a la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un periodo de nueve meses y un día. Asimismo, la Audiencia Provincial de Barcelona, en la sentencia del 11 de febrero de 2018<sup>38</sup> condena a la persona jurídica como autora de un delito de defraudación tributaria en grado de tentativa por intento de defraudar el IVA a una multa de 60.000 euros e inhabilitación especial para obtener subvenciones y ayudas públicas y gozar de beneficios e incentivos fiscales por un plazo de 1 año a 6 meses.

---

<sup>37</sup> Audiencia Provincial de Madrid, Sección 30ª, Sentencia 710/2016 de 13 de Oct. 2016, Rec.nº 837/2016

<sup>38</sup> Audiencia Provincial de Barcelona, Sección 5ª, Sentencia 113/2018 de 11 Feb. 2018, Rec. nº 102/2016

## **CAPÍTULO IV- “COMPLIANCE PROGRAMS” EN DELITOS FISCALES**

### **4.1 Causa específica de exención de la responsabilidad penal**

El texto legal contempla la posibilidad de la exención de la responsabilidad penal de la persona jurídica si ésta, con anterioridad a la comisión del delito, hubiese adoptado y ejecutado eficazmente *“un modelo de organización y gestión que resulte adecuado para prevenir delitos de naturaleza del que fue cometido o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión”* (Calvo Vérguez 2019, pp.135).

En este sentido, el propio artículo 31 bis CP en su apartado cuarto recoge las condiciones que deberá cumplir este *“modelo de organización y gestión”* para que la persona jurídica pueda quedar impune. Sin embargo, cabe recordar que, en caso de no cumplirse la totalidad de las exigencias, la persona jurídica puede optar por una atenuación de la pena.

Como recoge Dopico (2018, pp.147) *“el modelo español exige que la persona jurídica haya optado por modelos organizativos que incluyan una supervisión y control sobre sus máximos dirigentes, con medidas idóneas para prevenir que éstos puedan cometer delitos en beneficio de la entidad”*, surgen así los programas de cumplimiento normativo o *“compliance”*.

Para Feijoo (2016, pp.77), estos programas son un *“conjunto sistemático de medidas adoptadas por la empresa destinadas a garantizar dicho cumplimiento y que abarcan no sólo la prevención, sino también la detección y la reacción frente a delitos”*. Esto justifica que el código penal expresamente contemple las medidas que deben ser adoptadas cumpliendo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 31 bis CP.

Además, Dopico (2018, pp.148) remarca la exigencia de incorporar a estos modelos de organización *“pautas, que permitan vigilar, controlar o supervisar la conducta de los sujetos que dirigen la empresa”*. Esta exención tiene su fundamento en que la persona jurídica, mediante la adopción de las exigidas medidas para prevenir la comisión del delito, fue diligente en la supervisión, vigilancia y control sobre la actividad de sus integrantes. Se justifica así su impunidad al faltar la base sobre la que se sostiene la responsabilidad penal de la persona jurídica, el denominado *“defecto de organización”*.

Este concepto ha sido abordado por numerosos autores<sup>39</sup>. Siguiendo lo establecido por Dopico (2018, pp. 145), este defecto de organización deriva del desarrollo por parte de la persona jurídica de *“tareas de vigilancia, supervisión y control sobre las personas a su servicio para prevenir que persigan la consecución de objetivos sociales mediante la comisión de delitos”*.

En este sentido, Feijoo (2016, pp.70) introduce esta idea al decir que, *“en ciertos casos el hecho delictivo no es casualidad para la entidad porque existen razones organizativo-estructurales que, junto a la infracción individual, explican el hecho delictivo”*.

No obstante, este autor, a efectos penales, extiende tal concepto y va más allá de los deberes de vigilancia, control y supervisión, al considerar que el defecto estructural relevante es aquel consistente en condiciones estructurales que permiten asegurar el cumplimiento de la legalidad por parte de la organización.

Esto tiene consecuencias respecto de las exenciones previstas en el texto legal, que según Galán Muñoz (2017, pp.193) deben englobar los supuestos en los que *“las carencias preventivas de la entidad no se manifiesten y reflejen en defectos estructurales de cumplimiento de legalidad o no fuesen manifestación de la cultura corporativa defectuosa que se necesitaría para responsabilizar a la entidad”*.

En cuanto a las condiciones exigidas, estas se reflejan en una serie de elementos que caracterizan los modelos de prevención de conformidad con el artículo 31 bis 5º CP.

---

<sup>39</sup> Feijoo (2016); Galán Muñoz (2017); Dopico (2018)

Este conjunto de medidas exige la identificación de los riesgos de las actividades que pueden dar lugar a la comisión de delito, el establecimiento de procedimientos para la adopción y ejecución de decisiones en relación a dichos modelos de prevención, la disposición de recursos financieros adecuados *“para impedir la comisión de delitos que deben ser prevenidos”* Dopico (2018,pp.149) un sistema de denuncias interno ( lo que se recoge en la ley como *“la obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención”*), un sistema disciplinario que sancione adecuadamente el incumplimiento de las medidas que establezca el modelo y por último, se impone legalmente la realización de una verificación periódica del modelo y de su eventual modificación cuando se pongan de manifiesto infracciones relevantes de sus disposiciones, o cuando se produzcan cambios en la organización, en la estructura de control o en la actividad desarrollada que los hagan necesarios (Calvo Vérguez 2019, pp.135).

#### **4.2 Programas de Compliance en el ámbito tributario**

En este epígrafe se va a analizar las características de un programa de cumplimiento para prevenir en el ámbito empresarial la comisión de un delito de defraudación tributaria. Se van a seguir las pautas establecidas por la Norma UNE 19602 sobre el diseño los estos modelos de prevención de delitos.

La adopción de programas de cumplimiento de acuerdo con esta normativa van a ofrecer a las empresas veracidad frente a las autoridades tributarias. En este sentido como menciona Calvo Vérguez (2019, pp.227), *“gozarán de una presunción de veracidad, dado su carácter probatorio de la ausencia de na voluntad defraudatoria por parte de la sociedad”*.

Esta norma tiene como objetivos ofrecer pautas a las compañías para implantar un sistema de cumplimiento de sus obligaciones fiscales que minimice los riesgos de infracción y la creación de mecanismos de detección y corrección de errores, así como pautas de aprendizaje para evitarlos en un futuro (Calvo Vérguez, 2019, pp.225).

En el ámbito de la comisión de delitos contra la Hacienda Pública, siguiendo la exigencia del apartado 5 del artículo 31 bis CP sobre la identificación del riesgo, la norma distingue dos clases de riesgos.

Por un lado, el riesgo de procedimiento, es decir, *“la existencia de una contingencia tributaria consecuencia de un inadecuado procedimiento de gestión y control de las obligaciones tributarias de la organización”*. Por otro lado, el riesgo de interpretación, *“la existencia de una interpretación de la norma seguida por la organización que no sea compartida, por la Administración Tributaria y, en última instancia, por los tribunales de Justicia”*. Es por ello, que en el diseño de los modelos de prevención de la comisión de delitos se debe hacer referencia a estos riesgos.

Con el cumplimiento de las pautas y directrices proporcionadas por la normativa, las empresas pueden obtener un *“certificado de conformidad UNE 19602”*, que sirve como *“elemento de prueba para la acreditación de la diligencia debida y la voluntad del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la empresa ante la Administración tributaria o los tribunales para la obtención de la exención de la eventual responsabilidad, si bien como es obvio no garantiza la eliminación de riesgos tributarios”* (Calvo Végez, 2019, pp.232).

## **CAPÍTULO V- CONCLUSIONES**

El presente trabajo tiene como objetivo analizar la responsabilidad penal de la persona jurídica por la comisión de un delito de defraudación tributaria. Para ello, se ha realizado un análisis jurídico conjunto del tipo penal del art.305 y el artículo 31 bis CP.

Se concluye que de acuerdo con el art.310 bis CP y el art. 31 bis CP, la persona jurídica es penalmente responsable de la defraudación a la Hacienda Pública cometida por sus directivos o subordinados, que actúan en nombre y por cuenta de la misma, eludiendo el pago de tributos o cantidades retenidas, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando indebidamente beneficios fiscales, y en beneficio directo o indirecto de la misma. En este caso, el legislador exige que la cuantía defraudada exceda los 120.000 euros.

Por la configuración del artículo 31 bis CP, correspondiente a un modelo de responsabilidad vicarial, la persona jurídica es penalmente responsable por el delito cometido por una persona física perteneciente al ámbito organizacional de la empresa. De acuerdo con la literalidad del artículo, sólo generan responsabilidad para la persona jurídica los sujetos recogidos en las letras a) y b) del apartado 1.

Al tratarse de una responsabilidad transferida de la persona física a la persona jurídica, la naturaleza jurídica del art.305 CP y el cumplimiento de los elementos del tipo objetivo y subjetivo delimitan la imputación de la responsabilidad penal a la persona jurídica. Los elementos destacables abordados en el trabajo son su consideración como delito especial y su naturaleza dolosa.

En primer lugar, la consideración del delito fiscal como especial exige que la persona jurídica tenga la condición de obligado tributario del tributo respecto del cual se comete la defraudación y la comisión en el ejercicio de la actividad social. De tal manera, que no es necesario que el sujeto activo que comete la defraudación en nombre de la persona jurídica ostente tal condición.

En segundo lugar, su naturaleza dolosa se manifiesta en las siguientes cuestiones. Se exige una actuación dolosa por parte de la persona física que genera la responsabilidad penal a la persona jurídica. Además, este dolo se extiende al resultado típico, apoyando la calificando del art.305 CP como delito de resultado. En este sentido, la exigencia de una conducta dolosa de defraudación es reforzada con la exclusión por el propio tipo de la punibilidad de la defraudación imprudente, de acuerdo con el art.12 CP, al no venir expresamente recogido en el tipo penal.

En la comisión del delito del art.305 CP por parte de sus subordinados, la naturaleza dolosa de la defraudación tributaria puede ocasionar problemas en la potencial imputación de la responsabilidad penal. Esto se debe a una configuración de la responsabilidad por el incumplimiento de sus deberes de vigilancia, control y supervisión por parte de los directivos y altos representantes de la empresa sobre sus subordinados, Sin embargo, es suficiente el incumplimiento por parte de los directivos de sus deberes, con independencia de que dicho incumplimiento sea doloso o negligente.

Otra de las manifestaciones de la naturaleza dolosa del delito se produce en la punidad de la conducta del asesor fiscal interviniente. Siguiendo la tesis del delito especial, el asesor fiscal puede ser castigado por su asesoramiento a título de partícipe de delito de defraudación tributaria de su cliente, siempre y cuando se cumpla que el asesor fiscal ha actuado con dolo. Podrá ser castigado a título de autor, aplicando el artículo 31 CP, si actúa como representante de la persona jurídica y actúa conjuntamente con la misma.

Cabe indicar que, la actuación del asesor fiscal no genera responsabilidad penal para la persona jurídica, al no incluirse dentro de los sujetos recogidos en las letras a) y b) del artículo 31 bis.1 CP. No obstante, tampoco excluye la misma si el asesor fiscal actúa

dolosamente sin el conocimiento de la persona jurídica. La participación del asesor fiscal se va a castigar con independencia de que la persona jurídica sea o no penalmente responsable.

En relación con la literalidad del art.31 bis CP sobre la comisión del delito “en beneficio directo o indirecto de la persona jurídica” se concluye que, en el ámbito del delito de defraudación tributaria, se traduce en la utilización de la cuota defraudada en actividades propias de la entidad o en la transferencia de la misma al patrimonio de los socios. Se califica como beneficio empresarial, puesto que una menor cuota de los impuestos puede tener un impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias de la empresa.

En cuanto a las causas de exención de la responsabilidad penal en el delito de defraudación tributaria en la persona jurídica, se determina que sólo puede ser de aplicación lo dispuesto en el art. 31 bis 2 CP, puesto que la causa de extinción del art.305.4 CP resulta aplicable de la persona física.

Teniendo en cuenta todas las premisas anteriormente descritas, se concluye que la responsabilidad penal de la persona jurídica no presenta diferencias significativas más que limitarse a la aplicación del art.31 bis CP.

Lo que, si es destacable, es que la naturaleza dolosa del delito determina la imputación de la responsabilidad por los altos cargos y directivos, mientras que para los subordinados se pone de manifiesto que es suficiente el incumplimiento por parte de los primeros de sus deberes de vigilancia, control y supervisión. De ahí la importancia del cumplimiento de los elementos subjetivos y objetivos del delito de defraudación tributaria para imputar penalmente la responsabilidad la persona jurídica.

## BIBLIOGRAFÍA

### Doctrina

- Adame Martínez, F. D. (2010). *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad de administradores y asesores fiscales*. Granada: Comares.
- Alonso Gallo, J. (2013). El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 34.  
[https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3801/documento/art01.pdf?id=4603\\_es](https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3801/documento/art01.pdf?id=4603_es)
- Ayala Gómez, I. (1988). *El delito de defraudación tributaria: art.349 del Código penal*. Madrid: Editorial Civitas.
- Bacigalupo Zapater, E. (1983). El delito fiscal es España. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, núm.56, Madrid.
- Baza de Lafuente, M.L (2001). El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del código penal. Universidad Complutense, Madrid  
<https://eprints.ucm.es/id/eprint/2205/>.
- Bustos Ramírez, J. (1984). Política criminal y dolo eventual. *Revista Jurídica de Catalunya*, vol.83 n°2,309-328.
- Calvo Vérguez, J. (2019). *El delito fiscal en las personas jurídicas* (1.ª ed.). Pamplona: Dykinson.
- Carreras, O. (2012). La Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas y sus implicaciones en el delito de defraudación tributaria (Análisis crítico de las últimas reformas legislativas). *Cronica Tributaria*, 143, 57-80.
- Carreras Manero, O. (2015). “El sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública: Análisis de la autoría y otras formas de participación en el

mismo". *Revista española de Derecho Financiero*, 167, 181-204  
[https://zaguan.unizar.es/record/78986/files/texto\\_completo.pdf](https://zaguan.unizar.es/record/78986/files/texto_completo.pdf).

- Cayón Galiardo, A. (1998). Prólogo a la obra *El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento tributario español*. Asociación Española de Asesores Fiscales. Monografía núm.13, Madrid.
- Chico de la Cámara, P. (2012). *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la L.O 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas 'de lege ferenda'*. Pamplona: Aranzadi.
- Colina Ramírez, E.I. (2010). *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico-dogmático del art.305 CP*, Barcelona: Bosh.
- De la Cuerda, M. (2019). *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*, (1.ª ed.). Atelier.
- De la Mata, N. J., Dopico, J., Lascuraín, J. A., & Nieto, A. (2018). *Derecho penal económico y de la empresa*, Madrid: Dykinson.
- Feijoo Sánchez, B. (2016). *El delito corporativo en el código penal español. Cumplimiento normativo y fundamento de la responsabilidad penal de las empresas*. (2.ª ed.), Pamplona: Thomson Reuters.
- Ferré Olivé (2018). *Tratados de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Valencia: Tirant lo Blanch.
- Galán, A. (2017). *Fundamentos y límites de la responsabilidad penal de las personas jurídicas tras la reforma de la LO 1/2015*, Valencia: Tirant lo Blanch.
- García Cavero, P. (1999). *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: Criterios de imputación*, Barcelona: Bosch Editor.
- Goena, B. (2017). *Responsabilidad penal y atenuantes en la persona jurídica*, Madrid: Marcial Pons.
- Gutiérrez Muñoz, C. (2016). *El estatuto de la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Aspectos de Derecho Material*. (Tesis de doctorado, Universidad Autónoma de Barcelona). Dialnet.
- Linares, M.B. (2016). *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los arts. 305 y 305 bis del CP* (Tesis de doctorado, Universidad de Sevilla).  
<https://idus.us.es/handle/11441/66862>.
- Lombardero, L. M. (2011). *Delitos contra la Hacienda Pública* (1.ª ed., Vol. 1). Barcelona: Bosh.

- Quintero Olivares, G. (2015). *Parte General del Derecho Penal*, 5ª ed., Editorial Pamplona: Aranzadi.
- Pérez Royo, F. (2001). *Derecho financiero y tributario. Parte General*, 21ª ed., Cizur Menor: Civitas.
- Pérez Royo, F. (1986). *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Ragués, R. (2017). *La actuación en beneficio de la persona jurídica como presupuesto para su responsabilidad penal*, Madrid: Marcial Pons.
- Serrano, A. (2004). *Derecho Penal. Parte Especial*, Madrid: Dykinson.
- Torres Gella, F.J. (2009). *Capítulo 5. Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal* en F.M Mellado Benavente (coordinador): *El delito fiscal*, CISS, Valencia.

### Legislación

- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal
- Real Decreto Legislativo 1/2010 de 2 julio por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
- Norma UNE 19602

### Jurisprudencia

Resolución	Órgano	Fecha	Referencia
Sentencia	Sección 5ª Audiencia Provincial de Barcelona	11 de febrero de 2018	RJ 2016/102
Sentencia	Tribunal Supremo	24 de mayo de 2017	RJ 2017/374
Sentencia	Sección 30ª Audiencia	13 de octubre	RJ 2016/837

	Provincial de Madrid		
Sentencia	Sala 2º Tribunal Supremo	13 de mayo de 2010	RJ 2009/445
Sentencia	Sala 2º Tribunal Supremo	27 de octubre de 2009	RJ 1046/2009
Sentencia	Sala 2º Tribunal Supremo	26 de noviembre de 2008	RJ 2008/801
Sentencia	Tribunal Supremo	20 de enero de 2006	RJ 2006/604
Sentencia	Sección 17ª Audiencia Provincial de Madrid	29 de enero de 2005	RJ 2005\7645
Sentencia	Tribunal Supremo	2 de marzo de 2005	RJ 2005/5132
Sentencia	Sala 2º Tribunal Supremo	19 de noviembre de 2004	RJ 2003/1333
Sentencia	Tribunal Supremo	3 de abril de 2003	RJ 2003/3989
Sentencia	Tribunal Supremo	15 de julio 2002	RJ 2002/8709
Sentencia	Audiencia Provincial de Madrid	11 de febrero de 2002	ARP 1999\1907
Sentencia	Tribunal Supremo	10 de octubre de 2001	RJ 2001\8554
Sentencia	Tribunal Supremo	26 de julio de 1999	RJ 1999/6685
Sentencia	Sala 2º Tribunal Supremo	31 de mayo de 1993	RJ 1992/856
Sentencia	Sala 2º Tribunal Supremo	2 de marzo de 1988	RJ 1988/1520