



CAPÍTULO TERCERO

REGULACIÓN RELATIVA AL INCUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA CONTABLE Y AL DEBER DE DILIGENCIA

1. INTRODUCCIÓN

Si en el capítulo anterior se han observado las obligaciones de administradores, socios y auditores, relativas a la contabilidad y al deber de diligencia, en éste se va a recoger la regulación del incumplimiento de dichas conductas.

De todas las posibilidades que podrían darse, nos vamos a centrar principalmente en aquellas en las que la contabilidad juega un papel relevante en la comisión del delito o la infracción, ya sea como medio necesario para su realización o como una posible forma de ayudar a su ocultación. Para ello, se divide el capítulo en tres apartados, uno para cada una de las perspectivas desde las que podemos estudiar la regulación sancionadora de este tipo de conductas. La primera parte lo hará desde la óptica del derecho privado, dejando los apartados segundo y tercero para analizar dicha regulación a la luz de la normativa sancionadora administrativa y penal. En cada uno de ellos se recogen los aspectos más destacados de la responsabilidad de administradores, socios y auditores.

A pesar de no ser propiamente contables algunos de los hechos comentados a continuación, hemos decidido incluirlos por la conexión que tienen o pueden tener con las alteraciones contables o con la falta de diligencia y lealtad de los administradores.

La vulneración de una norma conlleva una reacción por parte del ordenamiento jurídico. Si la respuesta es sólo el restablecimiento de la situación lesionada, se tratará de una reacción a un ilícito civil; si lo que se busca no es reparar el daño, sino castigar o intimidar a los infractores, se producirá un ilícito penal. En este sentido es preciso realizar las siguientes apreciaciones:

1. Las conductas imprudentes y negligentes pueden ser sancionadas por la vía civil, siendo penalmente castigados los comportamientos dolosos, término que excluye la comisión por culpa.
2. Se castiga la comisión por omisión, por lo general, en aquellos supuestos en que los socios, administradores o auditores podían y debían impedir el delito, no tanto por un simple deber de actuar, sino por concurrir en ellos una verdadera obligación de evitar el resultado producido.
3. El fraude fiscal se encuentra paralelamente regulado, y en algunos casos con pocas variaciones, como ilícito penal y administrativo, siendo en este último caso mucho más amplios los términos empleados, con lo que la sanción administrativa castiga un mayor número de casos.
4. Al poder judicial le corresponde en exclusiva el ejercicio del “*ius puniendi*” o poder de condena por comisión de delitos o faltas penales. A la Administración le corresponde

únicamente la potestad de sanción de ilícitos definidos legalmente como infracciones administrativas. La diferencia de naturaleza entre el ilícito penal y la infracción administrativa es fruto básicamente de una política legislativa.

5. En el ámbito penal la responsabilidad de los administradores tiene carácter individual, frente a la civil, que es siempre solidaria (art. 133.2 LSA). La diferencia entre ambas reside en que mientras que la responsabilidad civil (responsabilidad objetiva) descansa en una presunción de culpa, la penal la excluye en virtud del principio de culpabilidad, por lo que deberá probarse la realización de las conductas delictivas.

En definitiva, nos ocupamos en este capítulo de las conductas ilícitas de socios, administradores y auditores cometidas en el ejercicio de sus funciones y las responsabilidades que de las mismas se derivan, de las que destacamos por su importancia los delitos económicos.

El concepto de delito económico comprende el conjunto de transgresiones en el ámbito del derecho administrativo y económico; también las infracciones en el campo de los demás bienes jurídicos, e incluye por último, el resto de delitos patrimoniales clásicos como estafa, extorsión, etc. (Tiedemann; 1985).

Para este mismo autor (1977), son acciones cuyas consecuencias afectan o ponen en peligro la vida económica o el sistema económico más allá de la afectación de intereses individuales.

La “criminalidad de empresa” puede entenderse como el conjunto de delitos económicos que se cometen a través de una actuación para o a partir de una empresa. Se designa bajo este concepto todo el ámbito de los delitos económicos en los que por medio de una actuación para una empresa se lesionan bienes jurídicos e intereses externos (Schünemann; 1988).

2. REGULACIÓN SANCIONADORA EN EL ÁMBITO DEL DERECHO PRIVADO

2.1. COMPORTAMIENTO ANTIJURÍDICO DE SOCIOS, ADMINISTRADORES Y AUDITORES EN EL ÁMBITO DEL DERECHO PRIVADO

En este apartado se estudian las infracciones cometidas por incumplimiento de cualquiera de las disposiciones vistas en el capítulo anterior, que tengan como consecuencia la aplicación a los sujetos infractores de las medidas correctoras recogidas en las leyes civiles y mercantiles.

Nos dedicamos en primer lugar a los incumplimientos derivados del abuso del derecho y la desviación de poder de socios y administradores; a continuación se observa la escasa regulación mercantil sancionadora derivada del incumplimiento concreto de las obligaciones de registro y llevanza de la contabilidad realizando, por último, una delimitación de la responsabilidad del auditor respecto al descubrimiento e información de fraudes en una empresa.

2.1.1. Actos ilícitos de socios y administradores: el abuso de derecho y la desviación de poder

Este incumplimiento se manifiesta a través de dos tipos de comportamientos: la desviación de poder y el abuso de derecho. La noción de desviación de poder se reconoce por el ejercicio de potestades y facultades para fines distintos de aquéllos que le fueron conferidos. El abuso de derecho se caracteriza por la perpetración de aquellos actos u omisiones, que por la intención de su autor, por su objeto, o por las circunstancias en que se realicen, sobrepasan manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho.

Estos incumplimientos relativos a la sociedad, a los socios o a terceros pueden provenir de actos contrarios a la ley, a los estatutos o a los realizados sin la diligencia o fidelidad debida.

En el ámbito societario se afirma que cuando la Junta General de Accionistas o el Consejo de Administración infringen la Ley o los Estatutos, actúan fuera de su ámbito de competencia, pero cuando lesionan el interés social actúan dentro de su ámbito competencial pero abusando de los resortes que la ley otorga para el cumplimiento de sus funciones. Esto último se fundamenta, en el caso de los socios, en el incumplimiento del deber de fidelidad, que emana de la buena fe y exige al socio votar para beneficiar a la sociedad evitando hacerla daño en beneficio propio o de un

tercero (Rodríguez Ruiz de la Villa⁴¹; 1994, p. 50). En el caso de los administradores se sustenta en la falta de diligencia.

Uno de los momentos más importantes en la comisión de estos actos se produce con motivo de la celebración de la Junta General de Accionistas, en la que se delibera y decide por mayoría sobre determinados asuntos sociales propios de su competencia; y en la adopción de acuerdos por parte del Consejo de Administración, como órgano encargado de representar a la sociedad en todos los actos comprendidos en su objeto social⁴². El abuso de facultades y la desviación de poder como origen de la impugnación se recoge en distintas STS. Así, en la **STS de 4 de marzo de 1967** y la de **20 de febrero de 1991**, la impugnación tiene su origen en “la anormalidad, abuso o exceso en el ejercicio de los derechos”; la de **12 de julio de 1983**, trata de evitar la discriminación entre los socios, o la de **1 de julio de 1961**, que recoge que en ningún caso se perseguirá el interés de un accionista en particular.

Además de los anteriores supuestos, se recoge en el TRLSA y la LSRL algunos incumplimientos de los que podría derivarse responsabilidad. Así por ejemplo:

- Los arts. 18 y 32 LSA y 15 y 21 LSRL responsabilizan a los fundadores, en los casos de fundación simultánea y a los promotores, para los casos de fundación sucesiva, de las operaciones ilegales derivadas de la constitución de la sociedad.
- Los arts. 74 y ss. del TRLSA y 40 y 41 de la LSRL imponen unos límites y requisitos⁴³ a la hora de realizar operaciones con acciones propias, siendo los mismos frecuentemente quebrantados por las empresas, al igual que los arts. 82 del TRLSA y 41 de la LSRL sobre

⁴¹ Recoge este autor las opiniones de Ferrandiz y Gimeno, citadas en “Praxis Mercantil. Sociedades Mercantiles. Sociedades Anónimas: Junta General y Administradores”. Ed. Praxis. 1991.

⁴² Respecto de la validez de los acuerdos adoptados por ellos conviene recordar que el art. 115.1 de la LSA expone que aquellos acuerdos que sean contrarios a la Ley serán nulos, y los que se opongan a los estatutos o lesionan, en beneficio de uno o varios accionistas o de terceros, los intereses de la sociedad serán acuerdos anulables. Las acciones de impugnación de los acuerdos de la Junta General de accionistas (recogidas en el art. 117 LSA) pueden provenir en el caso de los acuerdos nulos, por parte de cualquier accionista, administrador o tercero que acredite interés legítimo. Si el acuerdo es anulable, están legitimados a emprender las acciones de impugnación los accionistas asistentes a la junta que se hubieran opuesto al acuerdo, los ausentes, los que hubiesen sido ilegítimamente privados del voto y también los administradores (hecho que se sustenta en el deber que tienen de defender el interés de la sociedad). Las acciones de impugnación de los acuerdos del Consejo de Administración (que se recogen en el art. 143 LSA), pueden provenir de los administradores o los accionistas que representen un cinco por ciento del capital social.

⁴³ Recogen Niño Amo y Busto Marroquin (1990, pp. 499 y ss) que si bien no se admite en el TRLSA la suscripción de acciones emitidas por la propia sociedad porque vulnera la idea de que el capital debe representar las efectivas aportaciones de los socios, sin embargo, se establecen algunos supuestos en los que es posible adquirir acciones no cumpliendo alguno de los requisitos señalados en el art. 75 del TRLSA siempre que las acciones están totalmente desembolsadas, con la excepción de la adquisición de acciones para amortizarlas, previo acuerdo de la Junta General de Accionistas y en la adquisición universal de un patrimonio, hecho que es la mejor salvaguarda de los intereses de accionistas y de terceros. Además, se suspende el ejercicio de los derechos, tanto de tipo económico como políticos, que puedan incorporar las acciones poseídas por la propia entidad o las que tenga de la sociedad dominante, salvo la asignación de acciones gratuitas en las ampliaciones liberadas de capital.

participaciones recíprocas. Del incumplimiento de alguna de las normas anteriores se derivan las infracciones cuyo régimen sancionador se recoge en el art. 89 del TRLSA y 42 de la LSRL, consistiendo la sanción en una multa que se impondrá a los administradores de la sociedad infractora y en su caso, a los de la sociedad dominante que haya inducido a cometer la infracción.

En cualquier caso resulta, cuando menos, curiosa y contradictoria la redacción del TRLSA, cuando en el punto primero del art. 74 prohíbe expresamente tanto la suscripción de acciones propias como las de la sociedad dominante al exponer que *“en ningún caso podrá la sociedad suscribir acciones propias ni acciones emitidas por su sociedad dominante”* y en el artículo siguiente (art. 75 del TRLSA) establece los límites y requisitos necesarios para la adquisición de estas acciones⁴⁴. De nuevo nos surgen problemas de interpretación en la lectura del art. 76 del TRLSA cuando en su punto primero recoge que *las acciones adquiridas en contravención del art. 74 o cualquiera de los tres primeros puntos del art. 75 deberán ser enajenadas en el plazo máximo de un año a contar desde la fecha de primera adquisición*. Por lo tanto, de la lectura de estos artículos parece desprenderse que el art. 75 deja sin efecto el punto primero del art. 74.

2.1.2. Regulación mercantil derivada del incumplimiento de las obligaciones contables. Incumplimiento de las obligaciones de registro y llevanza

Las conductas infractoras se contienen en el art. 24.2 del CCo de 1885, donde se sanciona la falta de inscripción de las sociedades en el Registro Mercantil; y en los arts. 221 del TRLSA y 84 SRL que sancionan a los administradores por la presentación fuera del plazo establecido, en el Registro Mercantil (RM en adelante), de las Cuentas Anuales, el Informe de Gestión y, si tuviera obligación de someterse a una auditoría, el Informe correspondiente.

Son estos últimos los únicos artículos en los que se recogen infracciones relacionadas directamente con la contabilidad⁴⁵ y únicamente por la falta de presentación de las Cuentas Anuales ante el RM, pero no se hace referencia a su contenido, por lo que, en principio, no sería sancionable mediante la aplicación de estos artículos la presentación de Cuentas Anuales incorrectas, hecho que creemos debería ser corregido, responsabilizando a los administradores de las sociedades no sólo

⁴⁴ Se pueden resumir los requisitos en: autorización de la Junta General en un plazo máximo de dieciocho meses, o la de la sociedad dominante si las acciones a comprar son de ésta, el valor máximo de la autocartera, computando como tal las acciones propias y las poseídas por las sociedades filiales no pueden exceder del 10% del capital social; las acciones adquiridas han de estar totalmente desembolsadas, existencia de reservas para acciones propias o de la sociedad dominante indisponible –hasta el momento de la venta o reducción de capital-, dotadas a partir de reservas de libre disposición, por importe de las acciones propias, y que las acciones adquiridas se hallen íntegramente desembolsadas.

⁴⁵ Con la excepción de los arts. 889, 890 y 891 del CCo de 1885 relativos a la declaración de la quiebra a los que nos dedicaremos en el epígrafe siguiente.

de la presentación fuera de plazo de las Cuentas Anuales, sino fundamentalmente de su contenido. Estamos de acuerdo con Fernández Teruelo (1998, p. 26) cuando afirma que cada vez existe más en la conciencia social un sentimiento de rechazo frente a este tipo de actos, habiéndose producido un importante avance en este sentido en nuestro país en cuanto a la opinión pública, pero no a la tan necesaria elaboración de una nueva normativa mercantil que permita sancionar directamente estas conductas.

2.1.3. Delimitación de la responsabilidad de los auditores en la detección de fraudes

Existen diferentes valoraciones entre lo que los usuarios demandan y lo que los auditores pueden ofrecer (el llamado “*gap de expectativas*”), y por lo tanto respecto de sus responsabilidades en cuanto a la detección de fraudes en las empresas.

García Benau y Humphrey (1995, pp. 701 y ss.) nos dan una visión de la evolución histórica de la responsabilidad del auditor con relación al fraude, que se pueden resumir en las líneas siguientes.

En la etapa anterior a 1920 se entendía que el principal objetivo de la auditoría era detectar fraudes. Entre 1920 y 1960 se produce un cambio de posición y no se asume como una responsabilidad del auditor la detección del fraude; esto supone que a la hora de llevar a cabo el trabajo de auditoría existe una perspectiva razonable de encontrar fraudes y errores significativos, aunque si no se detecta ninguno, el auditor no es responsable de ello. Desde dicha fecha y hasta 1980, hay un nuevo cambio de actitud social que conlleva la obligación, por parte del auditor, de aceptar responsabilidades en la detección del fraude ante la insatisfacción pública en relación con su papel. Desde entonces, como afirma García Benau (1997, p. 156), debería haberse producido un cambio como consecuencia de la publicación de muchas guías relativas al papel del auditor frente al fraude. Si bien ciertas responsabilidades están comenzando a asumirse, no se ha producido una posición complaciente por parte de la profesión ante las demandas públicas.

La mayoría de los usuarios piensa que se ha producido un cambio en los objetivos de la auditoría. En general, esperan que los auditores externos realicen el papel de proteger los intereses de los accionistas, acreedores, empleados y del público en general, de tal forma que aseguren que no se han producido fraudes. También algunos auditores son de esta opinión; así, López Combarros (1996, p. 44) estima que los auditores tienen que responder a la preocupación del público, ampliando el alcance del trabajo y asumiendo las responsabilidades que el público cree que ya asumen.

La gran importancia que equivocadamente se da a la auditoría ante el fraude no es más que un síntoma de la gran confianza que la sociedad tiene en el trabajo del auditor, pero no se puede olvidar que no es de los auditores, sino de los administradores, la obligación de detectar fraudes, errores e irregularidades, formando parte de su función gestora. El auditor realiza su trabajo sobre la base de muestras selectivas, lo que dificulta la detección de fraudes, por lo que si una transacción no ha sido registrada en los libros de contabilidad difícilmente podrá detectarla el auditor; esto no exime de que de ser observadas las irregularidades, incluso en el caso de no afectar su opinión, al no tener un efecto significativo sobre las Cuentas Anuales, deberá comunicar tal circunstancia a aquel órgano de la entidad que encontrándose a un nivel jerárquico superior al de las personas que la cometieron, tenga competencias para resolver la situación planteada.

En cualquier caso, y como ya se ha recogido en el capítulo anterior, el auditor en la planificación de su trabajo debe considerar la detección de los errores e irregularidades producidos que pudieran tener un efecto significativo sobre las Cuentas Anuales; sin embargo no es responsable de cualquier error o irregularidad cometido por el administrador, directores o personal de la entidad.

2.2. REGULACIÓN DE LAS CONDUCTAS FRAUDULENTAS QUE DAN LUGAR A INSOLVENCIAS

En este apartado se exponen las conductas que dan lugar a las insolvencias fraudulentas recogidas en la legislación mercantil, observando a continuación la relación existente entre esta legislación y la penal.

La insolvencia culpable y fraudulenta

La insolvencia en sí misma, no constituye ni delito ni infracción; la desgracia que incluso una persona diligente no ha podido evitar, no debe ser sancionada. La conducta que se sanciona en los artículos del CP y del CCo es la de aquellas personas que, además del perjuicio que suponen las insolvencias para los acreedores, presentan una conducta negligente o incluso dolosa que empeora dicha situación. Se castigan igualmente las pretensiones del deudor de realizar un vaciamiento o desintegración patrimonial con la finalidad de engañar a algunos de sus acreedores, como obtener la declaración de quiebra o suspensión de pagos mediante falsificaciones en la contabilidad, es decir, conseguir la salida de bienes y derechos de su patrimonio de manera que su activo se vea destruido o quede total o parcialmente oculto.

La regulación actual sobre la calificación de la quiebra, que como ya se ha recogido en el capítulo anterior se produce cuando el activo real es inferior al pasivo exigible, se recoge en los arts. 1382 y ss. de la LEC⁴⁶, arts. 886 a 897 del CCo de 1885 y el art. 1138 del CCo de 1829.

En este último artículo (art. 1138 CCo), nos encontramos con que a la hora de calificar la quiebra deberán tenerse presentes los datos siguientes:

1º La conducta del quebrado en el cumplimiento de las obligaciones que se le imponen en los arts. 1017 y 1018 (relativas a la declaración de la quiebra).

2º El resultado de los balances que se formen de la situación mercantil del quebrado.

3º El estado en que se encuentren los libros de su comercio.

4º La relación que está a cargo del quebrado presentar sobre las causas inmediatas y directas que ocasionen la quiebra, y lo que resulte de los libros, documentos y papeles de ésta sobre su verdadero origen.

5º Los méritos que ofrezcan las reclamaciones en el proceso del procedimiento que hagan contra el quebrado y sus bienes.

En atención a lo anterior podemos encontrarnos con tres clases de insolvencias de las que pudiera derivarse responsabilidad: La quiebra culpable, la quiebra fraudulenta y el alzamiento de bienes.

En las suspensiones de pagos la regulación de la responsabilidad en los casos de declaración de insolvencia definitiva se recoge en el art. 20 de la LSP, donde se indica que se formará una pieza separada para la depuración de responsabilidades en que hayan podido incurrir el suspenso o sus consejeros. A esta calificación le será aplicable lo establecido para la quiebra en los arts. 886 a 894 del CCo de 1885.

Calificación de la quiebra

1ª Quiebra culpable, es la del quebrado declarado en insolvencia por algunas de las causas recogidas en los arts. 888 y 889 del CCo de 1885.

La característica de esta quiebra se subordina a la concurrencia de alguna de las circunstancias previstas en el artículo 888 del CCo.⁴⁷ Salvo prueba en contrario, el Código de Comercio (arts. 889 del CCo de 1883) presume culpabilidad en el quebrado:

- Que no hubiere llevado los libros de contabilidad en la forma y con todos los requisitos esenciales e indispensables que exigen las leyes.

⁴⁶ En la disposición derogativa única de la LEC de 2000 (Ley 1/2000 de 7 de enero) se deroga la LEC de 1881 con la excepción, entre otros, del Título XIII del Libro II que contiene estos artículos, quedando en vigor hasta la aprobación de la Ley Concursal.

⁴⁷ Enumera este artículo alguna de las causas que califican la quiebra como culpable, entre otras, cuando los gastos personales del quebrado hubieran sido excesivos, si hubiera tenido pérdidas en el juego, si hubiera realizado apuestas imprudentes, etc.

- Que aún llevándose con todas esas circunstancias haya incurrido dentro de ellos en falta que hubiere causado perjuicio a terceros.
- Que no hubiere hecho la declaración de quiebra en el término y forma previstos en el artículo 871 del CCo.
- Que teniendo obligación legal de presentarse personalmente en la declaración de la quiebra o en el juicio, no cumplieran esta obligación.

A diferencia de la quiebra fraudulenta, en que las conductas se realizan de forma consciente y voluntaria, la presunción de culpabilidad recogida en el art.888 del CCo es consecuencia de la falta de diligencia del deudor.

2ª Quiebra fraudulenta, podría definirse como la del quebrado que fuere declarado en insolvencia fraudulenta con arreglo a los arts. 890 y ss. del CCo.

El art. 890 del CCo. reputará fraudulenta las siguientes conductas:

1º Alzarse con todo o parte de sus bienes.

2º Incluir en el balance, memorias, libros u otros documentos relativos a su giro o negociaciones, bienes, créditos, deudas, pérdidas o gastos supuestos.

3º No haber llevado libros o llevándolos incluir en ellos, con daño de terceros, partidas no sentadas en lugar y tiempo oportunos.

4º Rasgar, borrar o alterar de otro modo cualquiera el contenido de los libros en perjuicio de terceros.

5º No resultar de su contabilidad la salida o existencia de activo de su último inventario, y del dinero, valores, muebles y efectos, de cualquier especie que sean, que constare o se justificare haber entrado en poder del quebrado.

6º Ocultar en el balance alguna cantidad de dinero, créditos, géneros u otra especie de bienes o derechos.

7º Haber consumido y aplicado para sus negocios propios, fondos o efectos ajenos que le estuvieren encomendados en depósito, administración o comisión.

8º Negociar, sin autorización del propietario, letras de cuenta ajena que obraren en su poder para su cobranza, remisión u otro uso distinto del de la negociación, si no hubiere hecho aquél remesa de su producto.

9º Si hallándose comisionado para venta de algunos géneros o para negociar créditos o valores de comercio, hubiere ocultado la operación al propietario por cualquier espacio de tiempo.

10º Simular enajenaciones de cualquiera clase que estas fueran.

11º Otorgar, firmar, consentir o reconocer deudas supuestas, presumiéndose tales, salvo la prueba en contrario, todas las que no tengan causa de deber o valor determinado.

12º Comprar bienes inmuebles, efectos o créditos, poniéndolos a nombre de tercera persona, en perjuicio de sus acreedores.

13º Haber anticipado pagos en perjuicio de sus acreedores.

14º Negociar, después del último balance, letras de su propio giro a cargo de persona en cuyo poder no tuviere fondos ni crédito abierto sobre ella o autorización para hacerlo.

15º Si hecha la declaración de quiebra, hubiere percibido y aplicado a usos personales dinero, efectos o créditos de la masa, o distraído de ésta alguna de sus pertenencias.

Se recogen en este precepto distintas conductas realizadas voluntaria y conscientemente por parte del deudor relativas al falseamiento de la contabilidad y consistentes en manipular la contabilidad fundamentalmente con tres finalidades:

1º Ocultar la realización de operaciones fraudulentas que tienen como resultado la insolvencia de la sociedad.

2º Preexistiendo una situación de insolvencia definitiva, conseguir una declaración de suspensión de pagos.

3º Ocultar parte o la totalidad del patrimonio en perjuicio de los acreedores.

Para el caso de insolvencias definitivas, el art. 891 del CCo nos ofrece una nueva presunción de insolvencia fraudulenta al expresar que:

“...la quiebra del comerciante, cuya verdadera situación no pueda deducirse de sus libros, se presumirá fraudulenta, salvo prueba en contrario.”

Son estos artículos los únicos en que se castiga la llevanza incorrecta de la contabilidad, pero resulta lamentable que los casos establecidos sean de aplicación únicamente para demostrar la culpabilidad del quebrado o suspenso, es decir, que hay que esperar a que se produzca una situación de insolvencia de derecho para que estas conductas puedan ser sancionadas en la vía mercantil.

Relación entre las legislaciones penal y mercantil

Esta relación ha sido y sigue siendo de clara interdependencia, porque el tribunal de lo penal necesariamente ha de tener en cuenta los artículos del CCo al ser los preceptos consignados (arts. 257 y ss. del CP), preceptos penales en blanco⁴⁸.

La previa declaración por la jurisprudencia civil de la quiebra, así como su calificación de fraudulenta o culposa y la existencia de méritos suficientes para acordar que se proceda criminalmente contra el quebrado, constituye una condición objetiva de punibilidad. Pero una vez cumplidas las condiciones para que se pueda iniciar el proceso criminal, la jurisdicción de lo penal no se encuentra en situación de subordinación o sometimiento respecto a las calificaciones hechas por la jurisdicción civil, sino que por el contrario goza de absoluta independencia o autonomía para el enjuiciamiento o valoración de la actuación del quebrado.

2.3. RESPONSABILIDAD CIVIL DE LOS ADMINISTRADORES

El deber de los administradores puede definirse como la actividad que permitiendo la conservación de lo administrado, persigue la obtención de su máximo rendimiento económico

⁴⁸ Preceptos penales en blanco son aquellos que necesitan de complemento, es decir, en las que el presupuesto no se consigna específicamente en la propia ley penal remitiéndose a otra fuente del derecho.

mediante la realización de la actividad económica señalada en el objeto social, en la forma en que mejor cumpla el interés social.

Para que se incurra en responsabilidad es necesario que se produzca un acto ilícito que origine un daño a la sociedad, y que entre el acto lesivo de los administradores y el daño producido exista una relación de causalidad. Para ello, deberán darse al tiempo las siguientes circunstancias: (i) Realización de una acción u omisión ilícita, que puede ser contraria a la ley o a los estatutos, a los acuerdos tomados en la Junta General de accionistas o derivada de actos realizados sin la diligencia debida. (ii) Deberá producirse un daño para la sociedad sin que sea preciso que se produzca una efectiva disminución patrimonial, bastando con que el daño sea moral y que se derive de la acción u omisión del administrador. (iii) Es necesaria la voluntariedad en la conducta del administrador, es decir, es necesaria su culpabilidad.

De este acto ilícito de los administradores puede derivarse responsabilidad contractual (arts. 1101 y ss. del CC), extracontractual (art. 1902 y párrafo 4º del art.1903 del CC), así como la de los arts 127 y 133 del TRLSA. Todas ellas se sitúan en el marco del Derecho Privado, sirviendo como vía de restitución al patrimonio social o individual perjudicado, de reparación del daño y de indemnización por los perjuicios causados. Por el contrario, el art. 31 del CP o el 40 de la LGT y las normas relativas al régimen sancionador administrativo en materia del mercado de valores, se sitúan dentro del Derecho Penal o Administrativo Sancionador, en el que no se pretende un resarcimiento, sino una sanción por las infracciones o delitos cometidos (Urquijo y Crespo; 1999, p 391).

La responsabilidad de los administradores sociales establecida en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas proviene del incumplimiento de las obligaciones y deberes impuestos a los administradores en esta misma Ley. A este respecto no hay en el TRLSA una noción de responsabilidad distinta a la del CC; no se prefigura una responsabilidad excepcional de los administradores, sino que se caracteriza por ser una simple aplicación del derecho común sobre la responsabilidad. El TRLSA se limita a regular la responsabilidad civil en que pueden incurrir los administradores de las compañías en el ejercicio de su cargo y en virtud de la relación orgánica que les une a la sociedad (Garreta Such; 1997, p 96).

Los arts. 133 del TRLSA y 69 de la LSRL (que se remite al TRLSA), versan sobre la responsabilidad de los administradores y recogen que:

1. *“Los administradores responderán frente a la sociedad, frente a los accionistas y frente a los acreedores del daño que causen por actos contrarios a la Ley o a los estatutos o por los realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo”.*
2. *“Responderán solidariamente todos los miembros del órgano de administración que realizaron el acto o adoptaron el acuerdo lesivo, menos los que prueben que, no habiendo intervenido en*

su adopción y ejecución, desconocían su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo posible para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquel”.

3. *“En ningún caso se exonerará de responsabilidad la circunstancia de que el acto o acuerdo lesivo haya sido adoptado, autorizado o ratificado por Junta General”.*

Es preciso destacar dos aspectos de este artículo:

1º La voluntad del órgano social se manifiesta mediante las decisiones o acuerdos de sus miembros. Es en esa actuación de los miembros del órgano social donde puede incumplirse el deber general de diligencia que la Ley les impone, causando daños a la sociedad o a los socios. La responsabilidad contraída por los administradores tiene carácter legal en la medida en que se deriva de la imposición por ley de un deber general de diligencia. Además, la responsabilidad derivada del incumplimiento de las funciones inherentes al cargo tiene naturaleza orgánica, según establece el anterior artículo, de tal manera que a dicha responsabilidad queda sujeta, no el propio órgano sino las personas físicas que lo integran, estando ésta derivada del ejercicio de sus competencias (Fernández, García y Fernández; 1996, p. 11).

2º En su punto segundo hace referencia al principio de responsabilidad solidaria aplicable a la actuación de los administradores. La atribución de responsabilidad, cuando la decisión infractora se haya tomado por órganos colegiados, es perfectamente coherente con los principios de la legislación civil o mercantil, aunque como veremos más adelante están en pugna con el principio básico de la responsabilidad penal (que es únicamente de carácter personal).

Los administradores pueden quedar exonerados de responsabilidad:

- Cuando prueben un cumplimiento acorde al deber de diligencia en consideración al hecho.
- En los casos en que no hayan intervenido en la producción del daño.
- Cuando no hayan tenido conocimiento del acuerdo o decisión adoptada o de su ejecución sin que su ignorancia pueda serle imputable.
- Si habiendo tenido conocimiento del mismo, se opusieron o hicieron lo conveniente para evitar el daño causado a la sociedad.

Sin embargo, la ausencia injustificada no es causa de exoneración de responsabilidad al ser obligatoria la asistencia a las reuniones.

También se puede incurrir en responsabilidad en:

Las liquidaciones de sociedades. Aparece recogida en los arts. 279 del TRLSA y 114 de la LSRL, donde se expone que los liquidadores son responsables ante la sociedad, los accionistas y

los acreedores de cualquier perjuicio que les hubiesen causado por fraude o negligencia grave en el desempeño de su cargo.

En el ámbito de grupos de sociedades. Es éste uno de los problemas más complejos con que en la actualidad se enfrenta el ordenamiento societario. Existe una notable desorientación en el tratamiento jurídico societario, acerca de si los administradores de las sociedades dominadas enfrentados al ejercicio de una acción de responsabilidad, pueden invocar el cumplimiento de las instrucciones impartidas por los administradores de las sociedades dominantes. En nuestra opinión esto no sería admisible salvo que incurriera en ellos alguna de las causas de exoneración vistas, ya que en caso contrario estarían actuando sin la diligencia debida.

Las acciones de responsabilidad

Son el conjunto de acciones llevadas a cabo por los accionistas o la propia empresa cuya finalidad es la reparación del daño causado, entendido no sólo por la disminución patrimonial o daño emergente, sino también por la ganancia dejada de percibir o lucro cesante.

Las acciones de responsabilidad pueden ser de dos tipos según cual sea el fin perseguido: resarcir los daños de la sociedad o restaurar el patrimonio individual de terceros que hayan visto sus patrimonios lesionados, denominándose respectivamente “acción social” y “acción individual de responsabilidad”.

Moya (1998, p. 271 y ss.) recoge en su obra que los requisitos imprescindibles para que la sociedad pueda ejercitar la acción social contra los administradores, son los siguientes: (i) Que los administradores hayan producido un daño a la sociedad. (ii) Que dicho daño se derive de la realización de actos contrarios a la ley o a los estatutos sociales o por haber sido efectuados sin la diligencia debida. (iii) Que los administradores hayan realizado el acto fraudulento, adoptado el acuerdo lesivo o no se hayan opuesto expresamente al mismo. (iv) Que el acuerdo para iniciar la acción se haya adoptado por la Junta General.

Además podrán ejercitar esta acción los socios y los acreedores. Los primeros cuando se dé alguna de las siguientes circunstancias: (i) Cuando soliciten la convocatoria de Junta para ejecutar la acción y los administradores no la convocasen, contraviniendo lo establecido en el párrafo 2º del art. 100 LSA. (ii) Cuando una vez adoptado un acuerdo en Junta General, la sociedad no lo ejecute dentro de un mes a contar desde de la adopción del mismo. (iii) Cuando el acuerdo adoptado fuera contrario a la exigencia de responsabilidad (art. 134.4 LSA). Los acreedores pueden hacerlo cuando no ha sido ejercitada por la sociedad o sus socios, siempre que el patrimonio social resulte insuficiente para la satisfacción de sus créditos (art. 134.5 LSA).

Por su parte, podrá cada uno de los accionistas ejercitar la acción individual de responsabilidad: a) Cuando los actos de los administradores lesionen directamente sus intereses, b)

cuando hayan sido efectuados por los mismos infringiendo la legalidad vigente o los Estatutos sociales o sin observar la diligencia con la que debían haber desempeñado el cargo.

Cuando los actos de la sociedad producen un daño a la sociedad y a los socios individuales, es compatible iniciar las dos acciones y acumularlas en un mismo procedimiento.

2.4. RESPONSABILIDAD DE LOS SOCIOS: LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO

El reconocimiento de las personas jurídicas como entes autónomos, dotados de su propia responsabilidad jurídica y con patrimonio separado del de sus socios, ha provocado un abuso de este concepto, que consiste en utilizar los beneficios y las ventajas que produce la separación de patrimonios para debilitar el principio de responsabilidad patrimonial universal contenido en el art. 1911 del CC⁴⁹. Ante estos hechos surge la doctrina del levantamiento del velo, que supone no sólo el abandono de la concepción abstracta de la persona jurídica, sino también su efectivo robustecimiento al liberarla de los abusos que podrían degradarla. Según esta doctrina, se puede prescindir de la radical separación que existe entre la sociedad y los socios, derivando hacia éstos las deudas sociales cuando la persona jurídica se está utilizando de manera abusiva para perseguir un fin contrario a derecho (Herrero Jiménez; 1998, p. 215).

Se fundamenta esta doctrina en que a la persona jurídica le faltan la conciencia y la voluntad en sentido psicológico, carece de capacidad de acción y por tanto no puede cometer infracciones de normas de conducta. Ante estos hechos recoge Ruiz Toledano (1998, p. 240) las denuncias realizadas por De Castro sobre los abusos producidos a través de la adopción de figuras societarias, señalando que, como reacción a éstos, los tribunales debían levantar el velo de la sociedad, pero sólo cuando fuera necesario sancionar la utilización de la forma jurídica para escapar de la aplicación de otras disposiciones, siendo el resultado perseguido la protección de derechos de terceros y no el levantamiento del velo de la sociedad en sí mismo.

El levantamiento del velo permite a los órganos judiciales olvidarse de las relaciones jurídicas societarias formales e indagar la realidad personal subyacente, es decir, trata de prescindir de la ficción de independencia y alteridad de la sociedad con respecto a sus miembros, ateniéndose al sustrato auténtico, a la realidad de las personas físicas que se escudan detrás de ella, frustrando así la consecuencia del resultado contrario a derecho que abusivamente se perseguía. Su principal consecuencia jurídica es la separación entre el patrimonio societario y el particular de los socios, lo que resulta especialmente trascendente en las sociedades de responsabilidad limitada, en las que se suprime dicha limitación, restableciéndose la plena vigencia del principio general de

⁴⁹ Recoge el art. 1911 CC que “del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes presentes y futuros”.

responsabilidad universal del deudor a tenor del art. 1911 del CC. (Serrano y Merino; 1996, pp. 1 y 2).

Diferencia Álvarez de Toledo (1997, p. 19) el levantamiento del velo del desenmascaramiento; definiendo el primero como una operación cognoscitiva intermedia y de carácter neutro, pues, según el citado autor, no supone un reproche para la sociedad cuyo cortinaje queda descubierto, ni para nadie más, mientras que considera el segundo como un acto situado lógicamente detrás del anterior y que supone siempre un reproche de antijuridicidad hacia quienes se ocultan tras el cortinaje de la sociedad “títere”, por el abuso de personificación que dicha ocultación entraña. Es decir, el levantamiento del velo tiene como resultado tanto la revelación de las entrañas de una verdadera persona jurídica, con auténtica autonomía volitiva, orgánica, funcional y patrimonial, como la revelación de la existencia de una sociedad “títere” al servicio de otras personas que quedan al descubierto. El desenmascaramiento tiene lugar en este momento y no se dirige contra la sociedad, sino contra los autores del abuso de personificación, que, una vez caído el telón, muestran ahora su verdadera personalidad. El desenmascaramiento presupone siempre la operación jurídica previa de levantamiento del velo.

En este mismo sentido parece situarse García-Pita y Orizaola (1997, p. 324), cuando afirma que a la teoría del levantamiento del velo se le añade la del dominio del hecho, según la cual se buscará el determinar quién o quiénes dominaron el hecho activo o la omisión dolosa o culposa, entendiendo por dominio la intervención o abstención consciente o voluntaria, o la capacidad y deber de ser diligente o de evitar un resultado o situación.

Aplicación del levantamiento del velo

En el dossier práctico que sobre este tema ha elaborado la editorial Francis Lefebvre (pp. 142 y ss.) se destacan cuatro grupos de casos de aplicación de la técnica del levantamiento del velo:

1º Identidad de sujetos o esferas o confusión de patrimonios. Son supuestos en los que resulta imposible distinguir exteriormente entre la sociedad y los socios, o en los que los patrimonios de una y otros no pueden diferenciarse claramente.

2º Infracapitalización de sociedades con responsabilidad limitada de sus socios. Consiste en la insuficiente dotación a la sociedad de los recursos patrimoniales necesarios para realizar su objetivo social.

Se debe distinguir la infracapitalización material de la nominal. La primera aparece ante la falta de dotación a la sociedad de los recursos necesarios. La segunda tiene lugar cuando se produce una dotación de los medios financieros necesarios, pero financiando los fondos propios a través de créditos provenientes de los propios socios.

La aplicación de la doctrina del levantamiento del velo varía según los diferentes supuestos de partida: en las infracapitalizaciones materiales la tendencia doctrinal es entender que existe responsabilidad ilimitada de los socios frente a las deudas sociales, mientras que en las nominales se ha optado por considerar los créditos de los socios como aportaciones de capital.

3° En los grupos de sociedades, la jurisprudencia viene afirmando que si el grupo actúa como una unidad, como tal deberá responder ante terceros acreedores; la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo supone por lo general la extensión de responsabilidad a la sociedad dominante. Se basa en que ésta ha ejercitado a través de aquella su actividad empresarial en interés propio.

4° Abuso de la personalidad jurídica en fraude de ley o en fraude de acreedores. Se trata de supuestos en los que se utilizan las leyes aplicables a la forma societaria como normativa de cobertura para eludir el cumplimiento de obligaciones legales, contractuales, e incluso extracontractuales, consiguiendo un resultado contrario al querido por el ordenamiento jurídico por ser injusto o dañoso para terceros.

El abuso de personificación consiste en utilizar los beneficios y ventajas que produce la separación de patrimonios para debilitar el principio de responsabilidad patrimonial del art. 1911 del CC.

El fraude de ley implica una infracción encubierta de la ley realizada bajo la apariencia de licitud; un ejemplo puede ser la creación de sociedades aparentes en la que descargar el patrimonio de las personas físicas.

En los casos de fraude de acreedores se aplica la extensión del concurso, en el que se establecen una serie de principios y presunciones, con el objetivo de implicar en la situación concursal a aquellas personas, físicas o jurídicas, que hayan utilizado las normas del derecho de sociedades para eludir una serie de cargas y costes de los que deben ser considerados responsables.

Siguiendo esta misma clasificación, recogen Serrano y Merino (1996, p. 2) que existen una serie de **indicios** que abocan a pensar en la utilización abusiva de la forma social y que son: (i) Que se dé la dirección externa de la sociedad, es decir, que una sola persona (física o jurídica) domine la sociedad, con una finalidad fraudulenta o de abuso de la forma societaria en perjuicio de terceros. (ii) También cuando se produce la llamada confusión de esferas entre el patrimonio social y el de los socios. (iii) Cuando la sociedad está infradotada de capital, atendiendo al alcance del objeto social, lo que da idea del carácter ficticio de dicho objeto. (iv) Y cuando se llegue a la convicción de que la sociedad representa un mero instrumento para la consecución de fines ajenos al interés societario manifestado.

Existen discrepancias en cuanto a su utilización. Así, para una parte de la doctrina hay que tener presente el principio de subsidiariedad, en virtud del cual sólo se recurrirá al levantamiento del velo cuando no quepa resolver justamente la situación aplicando otra institución jurídica, evitándose así la generalidad en su aplicación. No obstante, existe también la opinión contraria considerando en este caso que siempre que la persona jurídica haya sido creada con el único objeto de defraudar la ley o perjudicar derechos de terceros, procede sin más desestimarla.

El levantamiento del velo societario y el posterior desenmascaramiento de los autores de las infracciones cometidas se muestra a nuestro parecer como la solución más apropiada ante los continuos abusos que se cometen al amparo de la limitación de responsabilidad en las sociedades, obteniendo como resultado la protección de los intereses de todos aquellos relacionados con la empresa.

Sin embargo, existen opiniones en contra y sobre todo en la extensión de la quiebra en los grupos de sociedades recogida en el Anteproyecto de Ley Concursal de 1983. Un claro ejemplo es Miguens (1996, pp. 157 y ss.), del que destacamos las siguientes manifestaciones: (a) El interés perseguido no es el propio de la matriz, sino el beneficio del grupo. (b) Tendría que demostrarse que la sociedad dominante, al usar la sociedad dominada para sus fines, violó los intereses de ésta. (c) Este proceder resulta casi imposible de demostrar ya que la conducta presuntamente dañosa no está tipificada, medida, tasada, configurada ni definida. En definitiva, puede tener consecuencias desproporcionadas, no sólo para la matriz, sino para el grupo de sociedades y para la totalidad de los acreedores.

2.5. RESPONSABILIDAD CIVIL DE LOS AUDITORES

La auditoría es una actividad profesional generadora de riesgo, el derivado de las manifestaciones que transmite el informe al ir dirigido a una pluralidad de sujetos e intereses.

El marco regulador de la responsabilidad del auditor se encuentra disperso a lo largo de distintos textos legales. Así, en el TRLSA nos encontramos únicamente el art. 211 referente a la acción de responsabilidad, norma que se complementa con el art. 11 de la LAC y el 42 del RLAC donde se concretan las líneas fundamentales de la responsabilidad civil.

Expone el art. 11 de la LAC⁵⁰ que:

1. Los auditores de cuentas responderán directa y solidariamente frente a las empresas o entidades auditadas y frente a terceros, por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones según las reglas generales del Derecho privado con las particularidades establecidas en el presente artículo.

⁵⁰ Según la nueva redacción dada por el proyecto de ley de medidas de reforma del sistema financiero aprobado con fecha 31 de octubre de 2002

2. Cuando la auditoría de cuentas se realice por un auditor que pertenezca a una sociedad de auditoría, responderán solidariamente tanto el auditor que haya firmado el informe de auditoría como la sociedad.

Resultan especialmente destacables en este artículo los siguientes aspectos:

1. El auditor es responsable frente a la sociedad auditada y frente a terceros por los daños y perjuicios que sean consecuencia del incumplimiento de la LAC, de las disposiciones que se dicten en el desarrollo de la misma y de las normas técnicas de auditoría.
2. La imputación de responsabilidad incluye tanto aspectos contractuales, frente a la sociedad, como extracontractuales, frente a terceros.
3. El art. 11 de la LAC en su punto segundo, determina que los auditores de cuentas responderán personal, ilimitada y solidariamente frente a las empresas o entidades auditadas y frente a terceros, por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de sus obligaciones. Si éstos prestan su actividad en forma de persona jurídica el auditor firmante responde solidariamente con la sociedad de los daños. Desaparece en la redacción actual la atribución de responsabilidad recogida con anterioridad del resto de los socios cuya responsabilidad era subsidiaria (respecto de la sociedad de auditoría) y solidaria (entre ellos).

Nos encontramos ante un modelo de responsabilidad por daños que determina la exigencia de un conjunto de requisitos: la conducta antijurídica, el daño y el nexo causal entre aquélla y éste. (Marina García-Tuñón; 1998; pp. 139 y ss.).

La conducta antijurídica del sujeto ha de manifestarse mediante el incumplimiento de sus obligaciones, tanto de origen contractual como de origen legal, pudiendo derivarse responsabilidad por la no realización del informe, por el incumplimiento de la fecha establecida para su emisión, o por la falta de diligencia en la realización de su trabajo, entre otros.

El resultado deberá ser dañoso para la sociedad, los socios o terceros existiendo un nexo causal entre las anteriores, es decir, que la conducta antijurídica del auditor tenga como resultado un daño en un sentido amplio, que incluye los daños morales para la sociedad, los socios o terceros interesados.

Para determinar la legitimación en la exigencia de la responsabilidad frente a la sociedad auditada, el art. 211 del TRLSA nos remite al marco legal de los administradores:

“La legitimación para exigir responsabilidad frente a la sociedad a los auditores de cuentas se regirá por lo dispuesto para los administradores de la sociedad.”

De su lectura nos surgen distintas dudas en el sentido de concretar hasta dónde llega esa remisión, si sólo a la materia específicamente señalada, si incluye la operatividad de las acciones de responsabilidad social e individual previstas respecto de los administradores o, además, supone una remisión completa a ese marco legal. En opinión de Marina García-Tuñón (1998, p. 143) dicha

remisión no debe interpretarse en el sentido de una asimilación completa. Tampoco debe abarcar los dos supuestos de acciones legales que tal marco incluye circunscribiéndose el hecho legitimador a la única perspectiva de la sociedad.



3. REGULACIÓN ADMINISTRATIVA

3.1. INTRODUCCIÓN

Este segundo apartado se limita al estudio de las conductas ilícitas de las que podría derivarse responsabilidad administrativa de los auditores en el ejercicio de su actividad profesional, así como de aquellas de los sujetos pasivos que dan lugar a infracciones tributarias.

Con el derecho administrativo se persigue el interés general, lo que se traduce en unas normas que imponen límites a la actuación de todos los sujetos, en nuestro caso auditores y sujetos pasivos de los tributos. La contravención de tales límites lleva aparejada una consecuencia que puede consistir en infligir un mal al infractor, es decir, imponerle una sanción. La sanción administrativa es por tanto un mal infligido a un administrado en ejercicio de la correspondiente potestad administrativa por un hecho o conducta constitutivos de infracción, asimismo, administrativa, tipificada legal y previamente como tal.

La actividad administrativa de imposición de sanciones se desarrolla mediante el procedimiento sancionador, que no sólo sirve para ordenar y hacer más eficaz esta actividad, sino muy especialmente para garantizar que el particular acusado de cometer una infracción, pueda defenderse adecuadamente, es por esto por lo que al derecho sancionador administrativo le son aplicables una serie de principios.

De estos principios, que son los mismos que los aplicables al derecho penal (sin perjuicio de las pertinentes adaptaciones), destacamos:

Principio de legalidad: Debe existir una predeterminación normativa y precisa de las conductas ilícitas y sus sanciones, determinada por una ley formal, además, debe existir una ley formal que otorgue potestad sancionadora a la Administración.

Principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos.

Principio de tipicidad: La definición normativa de los ilícitos administrativos debe reunir, para ser válida, unas características de precisión que satisfagan una demanda de certeza. La tipificación debe hacerse por ley formal, sin perjuicio de la legítima colaboración reglamentaria, calificando los supuestos correspondientes como infracciones y clasificando éstas en leves, graves y muy graves.

Principio de responsabilidad: Conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional este principio de responsabilidad personal o subjetivo, al contrario que en el derecho penal, no impide la responsabilidad directa de las personas jurídicas.

Exige la comprobación de la responsabilidad del infractor, es decir, exige culpabilidad en el incumplimiento de la normativa administrativa.

Principio *non bis in idem*: interdicción de la doble sanción por unos mismos hechos. Este principio incluye dos aspectos: de un lado, la no-duplicidad de sanciones administrativas y penales siempre que se cumpla la triple identidad de sujeto, hecho y fundamentos, y de otro, la imposibilidad de que cuando existe la previsión legal de dos procedimientos punitivos para los mismos hechos, estos últimos existirán para unos órganos del Estado y no así para otros.

3.2. LA RESPONSABILIDAD DE LOS AUDITORES

El hecho de tratarse de una actividad profesional de carácter reglado, así como la importancia de la función auditora, justifica que administrativamente se hayan establecido un conjunto de disposiciones destinadas a delimitar y llenar de contenido un régimen de responsabilidad ciertamente estricto, no exento de problemática y de carácter disciplinario. (Marina García-Tuñón; 1998, pp. 144 y 145)⁵¹. Bajo esta perspectiva, se dedicará este apartado al estudio de algunas de estas disposiciones. Se comienza para ello, observando cómo la potestad sancionadora en el ámbito administrativo le corresponde únicamente al ICAC, recogiendo a continuación las conductas de las que pudiera derivarse responsabilidad administrativa y distintas resoluciones en las que se sanciona la conducta antijurídica de los auditores.

La potestad sancionadora

En el ámbito administrativo le corresponde únicamente al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (art. 15 LAC), no pudiendo imponer sanciones por infracciones graves y muy graves sino en virtud de expediente instruido al efecto, con arreglo a lo dispuesto en la Ley de Procedimiento Administrativo (art. 22 de la LAC), de tal manera que las Corporaciones representativas de auditores impusieran algún tipo de medida correctora a sus miembros y colegiados en el curso de sus actuaciones, por acciones u omisiones contrarias a la deontología profesional, no tendrían carácter de sanciones administrativas, no siendo posible por lo tanto la aplicación del principio "*non bis in idem*" a ese caso en concreto⁵². No sucede lo mismo respecto de la posible **conurrencia de responsabilidad penal y administrativa**, ya que como se dispone en el art. 5.1 del Real Decreto 1398/1993 por el que se aprueba el ejercicio para potestad sancionadora:

⁵¹ Recoge este autor la opinión citada por Fernández Rodríguez en "El auditor de Cuentas" (1997).

⁵² En este sentido recogemos la resolución de 19 de enero de 1995 (BOICAC Nº 20) en la que el sujeto infractor, previamente sancionado por una corporación de auditores, alegaba dicha circunstancia (en aplicación del principio *non bis in idem*) para no volver a ser sancionado por los mismos hechos y al concurrir identidad de sujeto y fundamento. Esta alegación fue irrelevante a los efectos del expediente sancionador.

“El órgano competente resolverá la no exigibilidad administrativa en cualquier momento de la instrucción de los procedimientos sancionadores en que queda acreditado que ha recaído sanción penal o administrativa sobre los mismos hechos, siempre que concurra además, identidad de sujeto y fundamento”.

En cualquier caso, en aplicación del art. 25 de la Constitución Española, existe subordinación de la potestad sancionadora administrativa a la penal.

La conducta antijurídica

El auditor, en el transcurso de su trabajo, deberá tomar una serie de decisiones encaminadas a obtener, documentar y evaluar convenientemente la evidencia necesaria. Se puede decir que actúa de forma responsable siempre que esas decisiones sean razonadas, estén de acuerdo con las normas técnicas de auditoría y permitan obtener una evidencia suficiente en calidad y cantidad, capaz de soportar una opinión final correctamente formulada.

La conducta de los auditores de las que podría derivarse responsabilidad administrativa aparece recogida en el capítulo tercero, “De las infracciones y sanciones”, de la Ley 19/1988 (arts. 15 a 21 de la LAC).

Las infracciones previstas por esta Ley se clasifican en tres grupos, **leves**, que recogen aquellas acciones u omisiones que suponen incumplimiento de las normas técnicas de auditoría, siempre que no sean consideradas como graves o muy graves en esta Ley la no remisión de información de carácter periódico o circunstancial, exigidas o el incumplimiento de las obligaciones inherentes a la formación continuada, **graves** y **muy graves** que se recogen en los puntos 2 y 3 del art. 16 LAC y que de forma resumida consisten en:

Infracciones muy graves:

- a) La emisión de informes de auditoría de cuentas cuyo contenido no sea acorde con las pruebas obtenidas por el auditor en su trabajo.
- b) Incumplimiento del deber de independencia (art 8.1 y 8.2 de esta Ley)
- c) Negativa o resistencia al ejercicio de las competencias de control o disciplina del ICAC, o no remisión al ICAC de la información o documentos requiera en el ejercicio de las funciones que le competen, cuando ello dificulte u obstruya su labor de control
- d) El incumplimiento del deber de secreto establecido en el artículo 13 de la LAC.
- e) Utilización en beneficio propio o ajeno de la información obtenida en el ejercicio de su trabajo

Infracciones graves

- a) El incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría contratada en firme.
- b) El incumplimiento de las normas de auditoría que pueda tener efecto significativo sobre el resultado de su trabajo
- c) El incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 8.3 b) u 8.4 de la LAC.
- d) no remisión al ICAC de las informaciones de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando haya mediado un requerimiento.
- e) La aceptación de trabajos de auditoría de cuentas que superen la capacidad anual en horas del auditor, de acuerdo con lo establecido en las normas técnicas de auditoría de cuentas.

- f) El incumplimiento de lo establecido en la disposición final primera de la LAC⁵³.
- g) Identificarse como auditor de cuentas en un trabajo distinto a los que regulan en el art. 1 de esta Ley
- h) Realizar trabajos de auditoría sin estar inscrito como ejerciente en el ROAC

La mayoría de las sanciones impuestas a consecuencia de la comisión de estas infracciones (según su delimitación anterior a la reforma de esta Ley (LAC) mediante la aprobación del Proyecto de Ley de Medidas de reforma del sistema financiero, están motivadas por el incumplimiento de normas de auditoría que pueda causar perjuicio económico a terceros o a la empresa o entidad auditada, tipificada antes como grave en el art. 16.3.c) de la Ley. En este sentido podemos recoger entre otras: la Resolución de **26-V-1993** (BOICAC N° 16) en la que el ICAC, en el control técnico realizado observa multitud de irregularidades en el trabajo de los auditores, tales como la falta de verificación de algunas partidas o la falta de constancia de la verificación realizada por el auditor en los papeles de trabajo; la de **2-III-1994** (BOICAC N° 17), en la que en el transcurso de la realización del control técnico por parte del ICAC se pone de manifiesto la falta de constancia en los papeles de trabajo de alguna de las pruebas realizadas, así como la incorrección en la clasificación de algunas partidas que fue únicamente recogida en la carta de manifestaciones; varias resoluciones⁵⁴, todas ellas con un contenido similar al descrito en las anteriores resoluciones.

También son numerosas las Resoluciones del ICAC por las que se sanciona la falta de independencia del auditor, letra d del art. 16.2 recogida como grave en la ley antes de la reforma. Entre otras, la resolución de **2-III-1994** (BOICAC N° 17); **27-VI-1996** (BOICAC N° 27); **31-III-1997** (BOICAC N° 33); **24-V-1998** (BOICAC N° 37); **17-VII-1998** (BOICAC N° 38); **15-IV-1999** (BOICAC N° 39); **26-VII-1999** (BOICAC N° 40); **1-XII-00** (BOICAC N°44); etc.

En menor medida resultan sancionadas las infracciones contenidas en las letras a), b) y g) del art. 16.2, que consistían respectivamente en el incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría contratada en firme, en la emisión de informes de auditoría de cuentas cuyo contenido no sea acorde con las pruebas obtenidas por el auditor en su trabajo y por no remisión al ICAC de cuantos datos se requieren en el ejercicio de las funciones que le competen, cuando ello dificulte u obstruya su labor de control. Habiéndose encontrado pocas resoluciones que sancionan dichos incumplimientos: dos resoluciones de fecha **22-IV-1992** (BOICAC N° 10) que sancionan la infracción contemplada en la letra b) y una, de fecha **13-I-1994** (BOICAC N° 18), que sanciona la infracción expresada en la letra a) de dicho artículo y algunas de fechas: **1-XII-00** (BOICAC N° 44) y la de **26-III-01** (BOICAC N° 45) con respecto a la infracción recogida en la letra g).

⁵³ Recoge esta disposición la obligación de aportar la información requerida a los Órganos o Instituciones públicas que tengan atribuidas por Ley la competencia de control o inspección.

⁵⁴ Como son las Resoluciones de 12-I-1993 (BOICAC N°s 13 y 15); de 1-III-1993 (BOICAC N° 13); de 26-V-1993 (BOICAC N° 16); .1-VII-1994 (BOICAC N° 17); 13-I-1994 (BOICAC N° 18); .11-VII-1994 (BOICAC N° 19); 27-VII-1994 (BOICAC N° 20); varias de 23-XI-1994 (BOICAC N°s 21 y 22); 29-III-1995 (BOICAC N° 24); 2-XI-1995 (BOICAC N° 25); 22-XII-1995 (BOICAC N° 26); 27-VI-1996 (BOICAC N° 27); varias de 26-III-01 (BOICAC N° 45), etc.

Con respecto a la responsabilidad que se deriva de las infracciones anteriores, en la nueva redacción dada al art. 17 de la LAC, podría resumirse como se recoge en el siguiente cuadro:

	AUDITOR INDIVIDUAL	SOCIEDAD AUDITORÍA	SOCIO CORRESPONSABLE
MUY GRAVES	Baja temporal (2-5 años) Multa (12.001-24.000) Baja definitiva	Multa (10,1%-20% facturación t_{-1}) Como mínimo: si se comete respecto a un trabajo concreto de auditoría: 300.000 ó 6*facturación; en caso contrario: 18001) Baja definitiva	Multa (12.001-24.000) Baja temporal (2-5 años) Baja definitiva
GRAVES	Multa (2-5*facturación _i ; min: 6.001; max 12.000) Baja temporal (<=2 años)	Multa (max 10%facturación t_{-1}) Como mínimo: si se comete respecto a un trabajo concreto de auditoría: 150.000 ó 3*facturación; en caso contrario: 6.001)	Multa entre (3.001-12.000) Baja temporal (max 2 años)
LEVES	Multa (max 6.000) Amonestación privada	Multa (max 6.000)	Amonestación privada

Para la determinación de la sanción aplicable se tendrán en cuenta los siguientes criterios:

- ❖ Naturaleza e importancia
- ❖ Gravedad del perjuicio
- ❖ Intencionalidad
- ❖ Importancia de la entidad auditada
- ❖ Conducta anterior del infractor
- ❖ consecuencias desfavorables para la e^a nacional
- ❖ Intentos de subsanar los efectos
- ❖ Si la entidad sujeta a supervisión o control

Como ya hemos comentado, ha sido modificada la anterior atribución de responsabilidad subsidiaria al resto de los socios del auditor miembro de una sociedad de auditoría en aplicación del art. 17.4 de la LAC⁵⁵. Actualmente y como podemos observar en el cuadro anterior, es distinta la responsabilidad del auditor individual que la del miembro de una sociedad que sea firmante (socio corresponsable)

3.3. EL FRAUDE FISCAL

El fraude fiscal existe y ha existido siempre en todos los tiempos y en todo tipo de culturas. Afirma Abril Abadín (1994, p. 44), que no se trata de un fenómeno contemporáneo, sino que se

retrotrae a los orígenes del hombre y forma parte de cualquier realidad histórica, hecho por el cual resulta absurdo atribuir el fraude exclusivamente a ciertos eventos históricos, a determinados regímenes políticos o a ciertas culturas.

Su relación con la contabilidad es evidente, más aún desde la generalización del régimen de estimación directa de bases imponibles a partir de la reforma de 1978, por lo que en muchos de los fraudes y delitos contra las Administraciones Públicas realizados en el ámbito de las sociedades, sus autores se sirven de manipulaciones y alteraciones en la contabilidad como medio de comisión o con la finalidad de ocultarlos.

El fraude fiscal es un fenómeno muy difícil de perseguir, de una parte, porque se integran en él figuras de muy distinta naturaleza y de otra, porque es cambiante y dinámico, con lo que sólo se puede reaccionar a *posteriori*. La LGT y el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, de Régimen Sancionador Tributario, de desarrollo de la LGT en materia de sanciones, y las leyes y reglamentos de los distintos impuestos son los encargados en el ámbito administrativo de la sanción de estas conductas fraudulentas, siendo la responsable en el campo penal la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del CP, concretamente en el Título XIV de los Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

Dado que desde las **esferas administrativa y penal** se persiguen los mismos supuestos, será necesario conocer el camino a seguir en cumplimiento del principio "*non bis in Idem*" en aquellos casos en que una misma conducta pueda ser sancionada penal y administrativamente.

La solución a esta cuestión la aporta el art. 77.6 de la LGT, en su nueva redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, cuando dice:

"En los supuestos en que la Administración Tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los Delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa (principio non bis in ídem).

De no haberse apreciado la existencia de delito, la administración tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los tribunales hayan considerado probados."

Esto mismo se encuentra recogido en el Real Decreto 2631/1985 (de 18 de diciembre) sobre procedimiento sancionador de las infracciones tributarias, al recoger en sus artículos el comportamiento a seguir por la Administración en caso de duda. Así, su art. 10 presenta un contenido muy similar al que se acaba de exponer.

⁵⁵ A este respecto existen varias Resoluciones del ICAC en las que se sanciona a la sociedad de auditoría y a uno de sus socios, responsable de la infracción como por ejemplo las resoluciones de fecha 19-X-1995 y 2-XI-1995 (BOICAC N° 25) o la de 19-X-1995 (BOICAC N° 26).

A este respecto se pueden observar distintas sentencias en las que resulta de aplicación el principio *non bis in idem*, impidiendo la imposición de sanciones administrativas y penales sobre unos mismos hechos cuando concurre identidad de sujeto y fundamento. Entre otras, la **STC de 3-X-1983**; o las del **TS de 30-I-1986 y 12-V-1986** y la de **24-IV-1992** del **Juzgado de lo Penal de Logroño**; esta última referente a la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública tipificado en el art. 350 bis a) del antiguo CP⁵⁶, motivo por el cual se paralizan las actuaciones de la Administración Tributaria.

Una vez visto el criterio a seguir ante estos comportamientos, se recogen seguidamente las conductas constitutivas de infracciones que resultan sancionadas por las leyes administrativas.

3.3.1. Las infracciones tributarias

Con el fin de adaptar los conceptos generales de derecho administrativo al mandato constitucional se dicta la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuyas disposiciones se aplican a todas las Administraciones Públicas, que ha sido desarrollada por el Reglamento de Procedimiento Sancionador.

La Ley anterior (Ley 30/1992) junto con la Constitución, integran la parte general del derecho administrativo sancionador, destacando en la parte especial las normas fiscales y tributarias a las que nos referimos a continuación.

La Ley General Tributaria (Ley 25/1995) define en su art. 77 las infracciones tributarias como las acciones u omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes (tributarias), incluso a título de mera negligencia. Las conductas generales contempladas en la LGT son de dos tipos: Los incumplimientos generales de deberes u obligaciones tributarias y los incumplimientos específicos.

Los primeros, **incumplimientos generales de las obligaciones**, contenidas en el art. 35 LGT, darán lugar a infracciones, que se dividen en simples y graves.

Las infracciones simples aparecen reguladas en el art. 78 de la LGT y contemplan el incumplimiento de deberes formales, recogándose en él una enumeración no exhaustiva de infracciones simples.

“1º Incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos, cuando no constituyan infracciones graves y no operen como elemento de graduación de la sanción. En particular:

.- Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas.

.- Incumplimiento de los deberes de suministrar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o documentos equivalentes.

.- Incumplimiento de la obligación de utilizar y comunicar el N.I.F.

⁵⁶ Actualmente art. 310 CP al que nos referiremos en este mismo capítulo.

.- Resistencia excusa o negativa a las actuaciones de la administración.

2º Las leyes de cada tributo podrán tipificar supuestos de infracciones simples de acuerdo con la naturaleza y características de la gestión de cada uno de ellos.

3º Los reglamentos de desarrollo de esta ley podrán especificar dentro de los límites comprendidos en las mismas, las infracciones y sanciones correspondientes al incumplimiento de los deberes de índole general.

Las **infracciones graves** se recogen en el artículo 79 de la LGT, que dispone que:

Constituyen infracciones graves las siguientes conductas:

a) Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria salvo que se regularice con arreglo al artículo 61.3 LGT o por aplicación del art. 127 de esta misma ley.

b) No presentar, hacerlo fuera de plazo previo requerimiento de la Administración o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la administración tributaria pueda practicar la liquidación de los tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación.

c) Disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones.

d) Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuestos a deducir o a compensar en la base o en la cuota de declaraciones futuras propias o de terceros.

e) Determinar bases imponibles o declarar cantidades a imputar a los servicios por las entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal que no corresponda con la realidad en la parte en que dichas entidades no se encuentren sujetas a tributación en el Impuesto de Sociedades”.

Dentro de los **incumplimientos específicos** aparecen: (i) Retraso de más de 4 meses de llevanza de la contabilidad (art.83.3.e de la LGT). (ii) Inexactitud u omisión de una o más operaciones en la contabilidad o registros exigidos por normas fiscales (art.83.3.a de la LGT). (iii) Utilización de cuentas con significado distinto al que les corresponde de tal manera que dificulte la comprobación de la situación tributaria (art.83.3.b de la LGT). (iv) Transcripción incorrecta en las declaraciones tributarias de los datos que figuran en los libros y registros obligatorios (art.83.3.c de la LGT). (v) Incumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los registros establecidos por disposiciones fiscales (art.83.3.d de la LGT). (vi) Llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio (art.83.3.f de la LGT) (vii) Falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición (art.83.3.g de la LGT).

Por otra parte, la **delimitación de los sujetos infractores** aparece regulada en el art. 77.3 de la LGT, que recoge que lo serán:

Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el artículo 33 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes y, en particular las siguientes:

a) Los sujetos pasivos de los tributos, sean contribuyentes o sustitutos.

b) Los retenedores y los obligados a ingresar a cuenta.

c) La sociedad dominante en régimen de declaración consolidada.

d) Las entidades en régimen de transparencia fiscal.

e) *Los obligados a suministrar información o a prestar colaboración a la Administración Tributaria...*

f) *El representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar.*

Los incumplimientos descritos requieren culpabilidad en la realización de las acciones u omisiones, ya que desde la ley 10/85 de modificación parcial de la LGT se produce la del artículo 77 en los siguientes términos:

“las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia”.

Siempre que no se actúe negligentemente se supone la diligencia del contribuyente y la actuación diligente no podrá ser sancionada.

“Se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado en su caso la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma” (art. 77. 4 d) LGT).

Se presume la buena fe del contribuyente, correspondiendo a la Administración Tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias (art. 33 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes).

La mayoría de la doctrina ha entendido que la nueva redacción dada al art. 77 de la LGT mantiene una opinión voluntarista de la infracción tributaria, pudiéndose sostener que en las infracciones tributarias hay voluntariedad cuando la comisión u omisión de los actos sea realizada con culpa o dolo. Esto mismo se recoge en distintas sentencias y resoluciones en las que se afirma como requisito indispensable la concurrencia de culpa o dolo en el comportamiento del sujeto infractor; así la **Sentencia de 1-XII-1987 de la Audiencia Territorial de Barcelona**, en la que se deja sin efecto una sanción previamente impuesta, ya que conforme al art. 77 LGT sólo podrá exigirse responsabilidad cuando la conducta incriminada sea reprochable al sujeto al podersele atribuir a título de dolo o culpa; la **Sentencia de 22-II-1993 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León**, en la que se procede a anular una sanción por no concurrir el ánimo defraudatorio; o la **Resolución de 16-II-1988 del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Barcelona**, donde se recoge que para la apreciación de infracción tributaria se requiere la voluntariedad o culpabilidad, bien sea con dolo o intención o bien con culpa o imprudencia, excluyéndose la responsabilidad objetiva o por el resultado.

3.3.2. Responsabilidad tributaria de los administradores

El propósito de este subapartado es recoger la responsabilidad en que pueden incurrir los administradores, iniciando el estudio con su delimitación. El primer problema que surge consiste en que es la sociedad y no el administrador quien interviene en la realización del hecho imponible que da lugar al tributo no siendo por tanto responsable directo de su incumplimiento, sino responsable subsidiario.

La figura del **responsable subsidiario** aparece recogida en el art. 43.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, que los define como aquéllos que por negligencia o demora en el cumplimiento de obligaciones atribuidas de modo expreso por las leyes o reglamentos, hayan dado ocasión directa o indirectamente a que los caudales públicos resulten menoscabados, o a que no pueda conseguirse el resarcimiento total o parcial del importe de las responsabilidades directas, es decir, que se produce el nacimiento de la responsabilidad subsidiaria cuando existiendo una obligación tributaria a cargo de una persona jurídica, concurre en dicha persona un administrador que comete una conducta ilícita.

La pérdida de eficacia de este tipo de responsabilidad se debe a que los artículos 37.5 de la LGT y 14.1 del RGR establecen como requisito previo y necesario para exigir la pertinente responsabilidad en el pago de las deudas, que hayan sido declarados fallidos tanto los deudores principales como los responsables solidarios⁵⁷.

La responsabilidad subsidiaria viene claramente establecida en el art. 40.1 párrafo primero de la LGT:

Serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realizaran actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas; consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan; o adoptaren acuerdos que hicieran posible tales infracciones.

Del estudio de este artículo obtiene Álvarez Martínez (1996, pp. 12 y 13) que las conductas ilícitas de los administradores generadoras de responsabilidad son tres:

- a) Cuando no realizan los actos necesarios que fueran de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones infringidas. Estamos por tanto ante un supuesto de comisión por omisión, en el que la actitud culposa será la regla general, si bien es posible la concurrencia de dolo.
- b) En segundo lugar, cuando consientan el incumplimiento de las obligaciones por las personas que de ellos dependan, siendo requisito indispensable que el acto en cuestión sea realizado por quien dependa del administrador.
- c) Por último, por la adopción de acuerdos que hicieran posible la comisión de la infracción, conducta que exige la voluntad expresa de posibilitar la infracción (dolo).

Esta opinión contrasta con la mantenida por otro sector doctrinal, según el cual este supuesto está pensado no para la adopción expresa de un acuerdo defraudador, sino para aquellos casos en que por negligencia, el acuerdo adoptado lleva a la comisión del ilícito tributario.

⁵⁷ En el art. 163 del RGR se reconocen como fallidos los créditos incobrables, alcanzándose esta calificación tanto por inexistencia de bienes sobre los que embargar, como por desconocimiento del paradero del deudor.

Examinando las circunstancias anteriores se observa que la responsabilidad: (i) es resultado del defectuoso cumplimiento de obligaciones atribuidas expresamente por leyes o reglamentos, y no puede existir sin la previa declaración de responsabilidad directa, (ii) proviene de la realización de hechos en que se favorece la comisión ajena de un hecho constitutivo de infracción, es decir, se favorece de manera necesaria la infracción contable. (iii) se exige expresamente la existencia de negligencia, circunstancia que deberá ser probada por los órganos de la Administración Tributaria. Esta responsabilidad no podrá ser exigida respecto de aquellos gestores que hayan actuado diligentemente en lo que concierne a satisfacción y cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, ha desaparecido en la legislación vigente la mención del dato de la “mala fe” que aparecía recogido en la redacción anterior a la ley 10/1985.

La exclusión expresa de toda responsabilidad derivada de comisión de una infracción tributaria se recoge en el art. 77.4 letra d) de la LGT, extendiéndose a todas aquellas personas que hubieran puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. Exime igualmente de responsabilidad a los administradores que hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó la decisión que produjo la comisión de la infracción.

Las conductas anteriormente descritas suponen siempre una causa o colaboración en la infracción realizada por la persona jurídica, hecho que ocasiona que la norma se solape con lo dispuesto en el artículo 38.1 LGT, donde se recoge que responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria.

En opinión de Álvarez Martínez (1996, p. 14 y ss.), el conflicto de normas ha sido resuelto unánimemente en el seno de la doctrina tributaria, al entender que el artículo 40.1 se encuentra en relación de especialidad con respecto al 38.1, estableciéndose de esta manera un régimen de responsabilidad privilegiado (responsabilidad subsidiaria frente a solidaria) para los administradores de las sociedades que participen en las infracciones tributarias a ellas imputables. La responsabilidad por las sanciones que se impongan en estos casos sólo podrá ser exigida dentro del marco establecido en el párrafo primero del artículo 40.1 LGT, respecto de los administradores que hayan intervenido en la realización del ilícito tributario. En este mismo sentido se pueden encontrar distintas resoluciones y sentencias, como la de la **Audiencia Territorial de Granada de 26-V-1987**, en la que se responsabiliza subsidiariamente a los administradores por impago de las deudas tributarias de una sociedad. No surge esta responsabilidad por el mero impago de obligaciones, sino que es precisa la existencia de mala fe o negligencia grave; esto mismo se recoge en las Resoluciones del **Tribunal Económico Administrativo Regional de Baleares de 27-XI-1989**; la del **Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía de 20-XII-1994**; o en la Sentencia del **Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 9-X-1996**.

Para el caso de los administradores de empresas en liquidación o disolución la responsabilidad viene recogida en el art. 40.1, párrafo 2º, de la LGT. Nos dice este artículo en su punto primero que:

“...Asimismo, serán responsables subsidiariamente, en todo caso de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, los administradores de las mismas.”

Su finalidad no es otra que garantizar el cobro de las obligaciones tributarias pendientes de aquellas sociedades que aún habiendo desaparecido de hecho no han sido objeto de disolución formal.

En opinión de Álvarez Martínez (1996, p. 17 y ss.), en estos supuestos en los que el soporte personal y patrimonial desaparece sin que la entidad desaparezca jurídicamente, el presupuesto de hecho que da origen al nacimiento de la responsabilidad que se examina está compuesto en principio por tres requisitos:

- (1) Existencia de obligaciones tributarias pendientes a cargo de una persona jurídica.
- (2) Concurrencia de la calidad de administrador.
- (3) Cese de la actividad de la persona jurídica.

Existen distintas posturas en cuanto a la atribución de responsabilidad por parte de la doctrina. Para el autor mencionado, al igual que en el caso anterior, sólo serán responsables los administradores que no hayan actuado con la diligencia debida y los que no hayan realizado todos los pasos para llevar a la sociedad a su extinción (liquidación y disolución). Por lo tanto, en los casos en los que el administrador actúe diligentemente y como un representante leal, no podrá exigírsele tal responsabilidad al no haberse producido una conducta ilícita.

En opinión de Banacloche Pérez no es necesario que el administrador tenga competencia en materia tributaria, ni que haya adoptado acuerdos que provoquen la infracción tributaria o que haya consentido el incumplimiento de las obligaciones tributarias, basta con que el referido incumplimiento se haya producido para que se produzca el nacimiento de las responsabilidades. En este sentido tenemos un claro ejemplo en la resolución del **Tribunal Económico Administrativo Central de 22-XI-1996** por la que se atribuye responsabilidad subsidiaria al Consejo de Administración, aun a pesar de las alegaciones de uno de sus miembros acerca de su falta de participación en la gestión tributaria ya que ésta correspondía a los administradores gerentes; este detalle no fue suficiente para desvirtuar su responsabilidad subsidiaria ya que la ley no matiza sobre las atribuciones de cada miembro del consejo para modular su responsabilidad.

Por último, se atribuye responsabilidad a los administradores de hecho en el segundo párrafo del art. 40.2 de la LGT (en concreto para los síndicos, interventores o liquidadores de

quiebras concursos de sociedades y entidades), en el que se recoge que son responsables subsidiarios:

“...los Síndicos, Interventores o Liquidadores de quiebras, concursos, Sociedades y Entidades en general cuando por negligencia o mala fe no realicen las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que sean imputables a los respectivos sujetos pasivos”.

Puede este artículo perder parte de su eficacia al concurrir con el art. 89.4 que expone que:

“En el caso de sociedades o entidades disueltas y liquidadas sus obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los socios o a sus partícipes en el capital, que responderán de ellas solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere adjudicado”.

En opinión de Álvarez Martínez (1996; pp. 20 y ss.) al igual que en el caso general, en la liquidación de sociedades sólo podrá exigirse la responsabilidad a los liquidadores cuando previamente se haya producido la “declaración de fallidos” de los socios o partícipes referidos. En definitiva, el artículo 89.4 de la LGT no hace sino venir a perturbar inútilmente el entendimiento y lógica de la aplicación de la responsabilidad subsidiaria establecida en el art. 40.2 de la LGT, ya que el principal interrogante que se suscita es concretar el alcance y significado que debe otorgarse a la expresión “obligaciones tributarias devengadas” pues es a éstas a las que alcanza la mencionada responsabilidad; las obligaciones devengadas equivalen a obligaciones tributarias pendientes, por lo que comprende tanto a las liquidadas como a las nacidas pero no liquidadas.

El presupuesto de hecho que da lugar al nacimiento de la referida responsabilidad aparece integrado por tres requisitos: (i) Existencia de obligaciones tributarias pendientes a cargo de un sujeto pasivo que ha incurrido en la situación mercantil de quiebra o concurso o ha entrado en fase de liquidación. (ii) Concurrencia de la calidad de liquidador, interventor o síndico. (iii) Comisión de una conducta ilícita por parte de alguno de éstos.

Con respecto a este último requisito tenemos la sentencia del **Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 26-VI-1996**, en la que no procede la exigencia de responsabilidad a los interventores de la suspensión de pagos, ya que no hubo por su parte ni negligencia ni mala fe, por el contrario, se responsabiliza subsidiariamente a todos los administradores al cesar la actividad de la sociedad.

3.3.3. Levantamiento del velo en el ámbito tributario

En el ámbito tributario la interposición de las formas societarias ha sido y es el cauce más apropiado para eludir responsabilidades fiscales; las posibilidades son múltiples, realizando desplazamientos patrimoniales de las personas físicas a las jurídicas, disfrazando como rendimientos sociales los personales, ocultando la verdadera identidad del perceptor de los ingresos, fijándose en las ventajas fiscales del impuesto de sociedades, en definitiva, escondiendo bajo una forma jurídica el verdadero sujeto de derecho a quien va dirigido el mandato imperativo de la ley tributaria.

En opinión de Gracia Martín (1992, p. 90), el presupuesto de la aplicación de una sanción consiste en la infracción de una norma, por lo que sólo es apropiada, y únicamente puede tener sentido, con respecto a sujetos capaces de realizar infracciones. La finalidad preventiva de la sanción carece de sentido frente a entes incapaces de realizar lo que con la sanción pretende evitarse. Es por esta razón por la que los Tribunales de Justicia tienen potestad para proceder al levantamiento del velo de las sociedades, para pasar seguidamente a su desenmascaramiento y exigir las responsabilidades fiscales a sus miembros, personas físicas que constituyen el ente social.

Para Serrano y Merino (1996, p. 2), la doctrina del levantamiento del velo viene a representar, en el campo tributario, algo así como un estado embrionario de la técnica de la transparencia necesaria donde caben diversos supuestos de abuso de la personalidad jurídica. A pesar de lo anterior, no conviene olvidar que en el derecho tributario existen elementos suficientes para depurar responsabilidades por infracciones tributarias en las personas de los administradores y sólo ante circunstancias excepcionales en las que se invoquen de contrario, bien por la presunción de inocencia o bien por la no-participación en los hechos que se enjuician, puede acudir a la aplicación de esta técnica, pero siempre con las debidas cautelas, pues de otro modo podría ocasionar resultados desfavorables a los intereses públicos ante supuestos en que no quedase probada por hechos ciertos y objetivos la responsabilidad de las personas físicas que componen la sociedad. De hecho, en muy pocas ocasiones nos encontramos en la práctica con que los socios de las empresas resultan sancionados por la infracción cometida por las sociedades. Se puede recoger en este sentido la **STS de 5-II-1996**, que considera que no puede aplicarse la doctrina del levantamiento del velo cuando no existe prueba determinante de que la constitución de una sociedad tiene su razón de ser en el fraude de acreedores; esa presunción debe existir cuando la sociedad se constituye con posterioridad a los ejercicios fiscales en los que la Hacienda Pública detecta irregularidades, cuando esas irregularidades alcanzan una cuantía importante y cuando por medio de la constitución de la sociedad, su patrimonio declarado resulta mermado, sin merma alguna de disponibilidad efectiva sobre el mismo, al reservarse la administración de la sociedad. Por su parte, la **sentencia de 4-V-1998 del Juzgado de Primera Instancia Número 31 de Barcelona** rasga el velo de una sociedad para extraer la responsabilidad de dicha sociedad a las deudas tributarias derivadas de las inspecciones realizadas al sujeto pasivo, que había constituido una sociedad poco más de un año antes del comienzo de la actuación de comprobación e investigación de la Administración, comprobándose que dicho sujeto siguió desarrollando su actividad a través de la misma, de la que era único empleado, con la finalidad de preservar el patrimonio del mismo frente a terceros acreedores y en concreto frente a la existencia de importantes deudas fiscales.

3.3.4. Simulación y fraude en la interpretación de las leyes tributarias

El delito y el fraude tributario se orientan alrededor de dos ejes, ocultación de los hechos económicos y aplicación de la norma con obtención de un resultado distinto al previsto por el legislador; es este segundo caso el que se va a comentar a continuación.

Puede definirse como **fraude de ley** aquella conducta por la que se ejecuta aparentemente una acción, aún cuando en su transcurso subyace una discrepancia entre causa objetiva y finalidad perseguida por las partes. Presupone la existencia de dos normas, la que se trata de eludir y que es el medio jurídico normal -norma defraudada-, y otra más beneficiosa que se aplica en su lugar para un fin que no le es propio -norma de cobertura- mediante el uso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el derecho (Gómez Verdesoto; 1997, p. 27).

Los hechos realizados, aisladamente considerados, han de ser lícitos; es esto lo que lo diferencia de la defraudación o infracción violenta de la norma, pero considerados en su conjunto originan un resultado contrario a una norma jurídica porque se han amparado en otra norma dictada con distinta finalidad.

La regulación del fraude de ley se encuentra en el capítulo II, sobre aplicación de las normas, sección 2ª de interpretación, de la LGT, arts. 24 y 25:

La nueva redacción, según Ley 25/1995, dada al art. 24 de la LGT dice:

“1º Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

2º Los hechos actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellas.

3º En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.

Afirma Prada Larrea (1996, p. 34) que no se pretende eludir el impuesto mediante una construcción legal (una economía de opción⁵⁸ sería legítima e inatacable), sino que se busca eludirlo con una adicional violación del espíritu de la norma. Queda a juicio de la Administración si hay un uso normal de las posibilidades jurídicas (economía de opción) o un abuso anormal de las mismas (fraude de ley).

⁵⁸ En la economía de opción el sujeto tiene la posibilidad de elegir entre distintas normas, pudiendo optar por la que le resulte más favorable.

La sanción del fraude de ley consiste en la aplicación de la norma eludida.

No requiere culpa o dolo por lo que no es necesario probar que quien realice el acto en fraude de ley tenga intención o conciencia de burlar la ley, porque el fin último de la doctrina en fraude de ley es la defensa del cumplimiento de las leyes y no la represión de conductas ilícitas, de la que se encargan otras instrucciones. Debe probarse la intención de eludir el impuesto pero no hay que hacer un juicio de intenciones del autor, tratando de penetrar en la conciencia de quien en su proceder se ajusta formalmente a una conducta legal, es decir, el camino elegido para alcanzar el resultado económico es artificioso a pesar de su aparente legalidad, siendo esto precisamente lo que tiene que ser probado y no si su autor era o no consciente de este hecho (Prada Larrea; 1996, p. 35).

La figura se apoya en dos elementos diferenciados: el elemento subjetivo o propósito de eludir el pago del tributo y el elemento objetivo o la necesidad de que se produzca un resultado equivalente al derivado del hecho imponible (Gómez Verdesoto; 1997, p. 28).

En el fraude de ley, el hecho imponible sí se ha realizado, pues de otra forma no podría aplicarse la norma defraudada, pero no de forma clara y abierta.

La declaración de fraude no lleva aparejada necesariamente la nulidad del acto, sino simplemente su pleno sometimiento a la norma defraudada; sólo si es contrario a ella se impondrá la nulidad (Prada Larrea; 1996, pp. 37 y 38).

No debe confundirse con la **simulación o negocio indirecto**, en la que se oculta una voluntad real, querida y muy distinta de la exhibida. En el negocio en fraude de ley hay una causa típica, el motivo es ir en contra del espíritu y fin de la ley. El autor del fraude de ley desea acogerse a una norma determinada, aquí la diferencia entre simulación y fraude; el negocio simulado debe ser declarado nulo por no haber sido deseado interiormente. En este supuesto sólo cabe la nulidad absoluta.

Respecto de la simulación, la nueva redacción dada al art. 25 por la Ley 25/1995 recoge lo siguiente:

“En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados.”

Tradicionalmente se distingue entre simulación absoluta y relativa; Ruiz Toledano (1998, pp. 133 y ss.), define cada una de ellas de la siguiente manera:

Se produce simulación absoluta cuando no existe el negocio aparente; lo único que las partes han pretendido es aparentar un negocio que en la realidad no existe. Normalmente su finalidad es la de defraudar a los acreedores bien fingiendo una disminución del activo, o un aumento del pasivo. El negocio jurídico carece de causa y, por lo tanto, es inexistente.

La simulación relativa es más compleja ya que conlleva un negocio real “disimulado”, que se oculta bajo uno aparente “simulado”, (es muy frecuente simularse un contrato de compraventa para disimular una donación). Su declaración supone la validez del negocio disimulado.

A pesar de las dificultades que en numerosas ocasiones se puedan presentar a la hora de diferenciar ambas figuras, es preciso fijarse en el hecho imponible; en el fraude de ley existe coincidencia entre el hecho realizado y el de la norma de cobertura, y en la simulación el hecho realizado es distinto al simulado.

Existen al respecto distintas resoluciones y sentencias. Así, la **resolución de 14-II-1996 del Tribunal Superior de Justicia de Murcia** (sala de lo Contencioso Administrativo) ante un recurso presentado por el sujeto pasivo referente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de 25-X-1986 (por la que se pronunciaba sobre la improcedencia de una deducción por creación de empleo a partir de determinados indicios de vinculación o sucesión entre la empresa en la que trabajaban parte de los empleados y aquella en que antes lo hacían declarando en consecuencia la conducta del sujeto pasivo como fraude de ley), desestima dicho recurso al entender que lo que persigue la norma tributaria y su razón de ser es la creación de empleo por lo que al existir vinculación entre la antigua y nueva sociedad no se produciría tal deducción sino por el aumento de trabajadores, hecho que no se ha producido.

Por otra parte encontramos un claro ejemplo de simulación o negocio indirecto en la **sentencia de 5-III-1997 de la Audiencia Nacional**, en la que se confirma la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30-XI-1994, que recogía que en una operación de lease-back pactada se da un negocio indirecto al haberse apreciado la falta del fin de financiación que caracteriza estos contratos, persiguiendo obtener una ventaja fiscal mediante el aumento artificial del precio de venta de los bienes e instrumentando la venta a través de una cadena de pagarés de vencimiento sincrónico con las cuotas a satisfacer por el arrendamiento financiero y sin que se produzca desplazamiento financiero apreciable entre las entidades contratantes. La Audiencia entiende que este negocio debe calificarse de indirecto, entendiéndose por tal el contrato típico regulado en el ordenamiento jurídico que se celebra con un fin distinto al que le es propio y específico. Debe distinguirse entre los efectos directos, que son los que corresponden a la causa del contrato típico celebrado, y los efectos indirectos, que son los efectivamente queridos por las partes y obedecen a una intención final o resultado que no podría ser conseguido a través de aquel contrato típico. El lease-back es un negocio jurídico complejo concebido como un mecanismo de financiación, pero en el presente caso no existe flujo de tesorería a favor de la interesada.

En el primer caso existe coincidencia entre el hecho realizado y el de la norma de cobertura, la contratación, pero violando el espíritu de la norma por la falta real de creación de empleo; en el segundo caso se simula un hecho que realmente no se produce.

4. REGULACIÓN PENAL

4.1. INTRODUCCIÓN

El concepto de delito deberá contener todas las características que debe tener un hecho para ser considerado como tal y ser, en consecuencia, sancionado con una pena. Responde a una doble perspectiva: por un lado, es un juicio de desvalor que recae sobre un hecho o acto humano que se llama injusto o conducta antijurídica, y por otro, es un juicio de desvalor que se hace sobre el autor de ese hecho mediante la atribución de dicho acto a su autor para hacerle responsable del mismo. Sus caracteres esenciales son tanto positivos, necesarios para que pueda nacer responsabilidad criminal, como negativos o eximentes de responsabilidad.

A partir de lo anterior se puede definir el delito como la acción u omisión antijurídica, típica, culpable y punible, debiendo cumplirse todas y cada una de estas cuatro categorías que se muestran seguidamente.

1° Con **acción u omisión antijurídica** en sentido formal nos referimos a aquel comportamiento contrario a derecho. La esencia de la antijuridicidad material es la ofensa a un bien jurídico protegido por la norma que se infringe con la realización de la acción.

2° La **antijuridicidad tipificada**. La conducta penada no sólo debe ser contraria a derecho, debiendo además venir tipificada por una ley penal, es decir, las acciones u omisiones deberán ser acaecimientos dependientes de la voluntad humana previsto en la Ley Penal.

Para cumplir con su función de garantía el tipo tiene que estar redactado de tal modo que de su texto se pueda deducir con claridad la conducta prohibida.

Existen tres elementos que están siempre presentes en la composición de todos los tipos:

El sujeto activo, es quien realiza la acción, el comportamiento humano descrito en la ley.

Conducta típica o injusto típico, son aquellas acciones antijurídicas subsumibles como típicas en el supuesto de hecho de una norma penal y que delimitan el comportamiento típicamente relevante sobre el que ha de recaer el juicio de antijuridicidad.

El bien jurídico protegido. Se entiende como tal el valor que la Ley quiere proteger de las acciones que puedan dañarlo. El sujeto pasivo del delito es el titular del interés jurídicamente protegido, atacado por el delito.

3º Culpable. A este respecto el Código Penal recoge claramente la distinción entre dolo y culpa. En este sentido, y como ya hemos observado, actúa culposamente quien omite la diligencia debida, siendo conductas dolosas aquellas en las que es precisa la conciencia (conocimiento) y voluntad de realizar el tipo objetivo de un delito.

4º Punible. Además de lo anterior, el propio Código Penal debe establecer una pena que castigue la conducta descrita en el precepto.

En el presente apartado se describen algunas de las conductas tipificadas en el Código Penal de 1995 que, como recoge en su Exposición de Motivos, debe tutelar los valores y principios básicos de la convivencia social, por lo que cuando esos valores y principios cambian, debería también cambiar la normativa aplicable. En nuestro país sin embargo, pese a las profundas modificaciones de orden social, económico y político, el texto vigente hasta entonces databa, en lo que pudiera considerarse su núcleo básico, del siglo pasado. La necesidad de su reforma era un hecho evidente.

De entre los cambios que introduce el presente Código merece destacar la inclusión de nuevas formas de delincuencia, como sucede con la introducción de los delitos contra el orden socio económico, de los que son destacables los delitos societarios y las profundas transformaciones relativas a la insolvencia punible.

Este epígrafe correspondiente a la regulación penal se va a dividir en los cuatro subapartados siguientes:

1. Los delitos societarios. Por regla general, en estos delitos la jurisprudencia no se había encontrado con dificultades que pudieran ser calificadas de insuperables, si bien, las soluciones se mostraban insuficientes⁵⁹ en orden a sancionar alguna de las conductas que se describen en los nuevos preceptos. Los delitos de apropiación indebida, estafa y falsedades aplicadas hasta entonces, no estaban pensados para este tipo de comportamientos, lo que evidenció la necesidad de una regulación penal específica para estos comportamientos irregulares⁶⁰.

Los delitos societarios vienen recogidos en el Capítulo XIII del Título XIII bajo el nombre de: “Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico” y se trata de un conjunto de delitos cuyas características comunes, con la excepción del art. 294, son:

- Que se cometen en el seno de la empresa societaria por aquellos que detentan el control de la misma,

⁵⁹ La mayoría de los autores consideraban insuficientes las figuras presentes en el CP de 1973 por haberse quedado obsoletas para hacer frente a las exigencias de una realidad con una estructura delictiva mucho más compleja que la existente cuando tales figuras fueron concebidas.

⁶⁰ En este sentido se recogen multitud de opiniones como las de Fernandez Teruelo (1998), Mata (1995) o Rosal (1998), entre otras.

- Que atentan de manera grave contra el correcto funcionamiento de la sociedad o contra el patrimonio de ésta y
- Que se realizan las acciones delictivas en perjuicio de los socios, de la empresa o de terceros.

2. La insolvencia punible. En el CP de 1973 se hacía necesario distinguir entre insolvencia provisional y definitiva, con alusión directa a las figuras contempladas en la Ley de Suspensión de Pagos de 1922, para poner en evidencia que la insolvencia provisional no se consideraba como tal a efectos penales.

El CP de 1995 provocó una profunda transformación en la regulación de la insolvencia punible, a la que no incluyó dentro de las defraudaciones, sino en un capítulo independiente dedicado a los delitos contra el patrimonio y contra el orden socio económico, recogiendo la insolvencia punible en el Capítulo VII del Título XIII. Sus novedades más significativas son:

- Que rompe con la dependencia que existía del orden penal respecto del civil para la persecución de los delitos concursales;
- La mayor simplificación en la regulación de las insolvencias punibles en su faceta concursal en comparación al sistema antiguo (dado el establecimiento de un criterio genérico de antijuridicidad consistente en causar o agravar la situación de insolvencia o crisis económica sin distinguir entre insolvencia culpable y fraudulenta);
- La expresa mención que se hace de la suspensión de pagos como vehículo idóneo para la comisión de delitos concursales⁶¹;
- Por último, otra novedad que queremos destacar es la incorporación del delito de falsedad contable en los procesos concursales⁶².

3. Los delitos contra la Hacienda Pública. Su primera regulación apareció recogida en el CP de 1870, que en su art. 331 enmarcaba estos delitos contra la Hacienda Pública dentro de los referentes a la ocultación fraudulenta de bienes o de industria y tipificando una serie de conductas con trascendencia fiscal. Las reformas habidas con posterioridad a este Código tuvieron poca relevancia limitándose exclusivamente a ir elevando el límite mínimo de la multa dejando inalterada la redacción del artículo.

La primera modificación importante tuvo lugar con la primera Ley de la democracia, la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (de 14 de noviembre de 1977), en la que tras una serie de modificaciones se estableció el art. 319 del CP. En la propuesta de Anteproyecto de un nuevo

⁶¹ El Código Penal de 1995 incrimina también las suspensiones de pagos en sus dos calificaciones definitiva y provisional.

⁶² La manipulación de datos contables puede encontrar su sanción a través de otros tipos delictivos, pero lo que no había hasta este momento era un tipo específico del injusto que sancionase esta manipulación con el propósito de obtener un determinado estado concursal (Alonso; 1996, pp. 110 y ss.).

CP de 1983, se reconocía una conducta relativa al delito fiscal, otra a la obtención ilícita de subvenciones y por último al contrabando, actualmente regulado en una legislación especial. Posteriormente, la Ley Orgánica 2 de 1985 de 29 de abril de referencia del CP en materia de delitos contra la Hacienda Pública, deroga el art. 319, creando tres artículos nuevos el 349, el 350 y el 350 bis que regulan respectivamente el delito fiscal o de defraudación tributaria, el delito de fraude de subvenciones y delito de irregularidades contables. El 13 de octubre de 1994 se publica un Proyecto de Ley por el que se modifica la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública.

Y se llega por fin a la actual redacción del CP, texto aprobado por la ley Orgánica 10/1995, de 20 de noviembre, en el que se recogen estos delitos en el Título XIV con muy pocas modificaciones en su contenido respecto a la regulación anterior.

4. Responsabilidad Penal. Para finalizar se recogen algunas cuestiones relativas a la responsabilidad penal derivada de las conductas punibles de administradores, socios y auditores.

En cada uno de los apartados dedicados al estudio de los delitos, se va a realizar un somero análisis de los artículos en los que se reconocen aquellos comportamientos que podrían dar lugar al nacimiento de responsabilidad penal, centrándonos fundamentalmente en alguno de los elementos de la antijuridicidad que resulta tipificada en los mismos.

4.2. LOS DELITOS SOCIETARIOS

Se caracterizan los delitos societarios por constituir una violación de deberes o un abuso de poderes realizados dolosamente por quienes ejercen determinadas funciones en el seno de las sociedades.

Recoge Hormazábal (1992, p. 188), refiriéndose al libro “*White collar crime*”, publicado por Sutherland en 1940, que se pone de manifiesto que hay un tipo de delincuencia que es privativa de personas que ocupan situaciones de privilegio en la relación social y que permanecen al margen del sistema penal... . De esta forma, delitos de cuello blanco serían aquellas conductas punibles realizadas dentro de su actividad profesional por personas que detentan una posición de poder en el desempeño de sus funciones o en el ejercicio de su profesión. Es en este grupo de delitos de “cuello blanco” donde se sitúan los delitos societarios, que son el principal grupo de delitos relativos a las sociedades y a los socios.

El Código Penal sanciona básicamente seis conductas distintas que cabría sintetizar ahora como falseamiento del balance o de la información social; imposición de acuerdos abusivos; imposición de acuerdos lesivos mediante mayorías ficticias; lesión de los derechos de los socios; obstrucción a labores de inspección o de supervisión, y administración fraudulenta y abusiva de la sociedad.

Se trata de delitos no cometidos mediante o a través de la sociedad, sino de delitos cometidos dentro de o en contra de la sociedad.

Antes de pasar al estudio de los distintos preceptos conviene aclarar algunos aspectos comunes a casi todos ellos que resultan de gran importancia: las sociedades a las que se hace referencia; la definición de sociedad constituida y en formación; la delimitación de administradores de hecho y de derecho y por último, el bien jurídico protegido.

En cuanto al primero de ellos, se recoge dentro del propio Código Penal (en su art. 297) lo que se entiende por **sociedad a los efectos penales**:

“A los efectos de este capítulo se entiende por sociedad toda cooperativa, Caja de ahorros, mutua, entidad financiera de crédito, fundación, sociedad mercantil o cualquier otra entidad de análoga naturaleza que para el cumplimiento de sus fines participe de modo permanente en el mercado.”

Se pretende delimitar el ámbito de aplicación de forma amplia, de tal manera que extienda su cobertura a cualquier tipo de entidad, ya que la enumeración de sociedades recogidas en este artículo tiene carácter meramente ejemplificativo al permitir el sometimiento a esta disciplina de otras formas sociales mercantiles, no aludidas expresamente, siempre que operen en el mercado. Lo importante no ha de ser el carácter indefinido del período de constitución de la sociedad, sino la creación de una estructura estable y definida susceptible de poner en juego intereses como los tutelados, siendo indiferente que se constituya por un plazo temporal más o menos amplio y sean susceptibles de generar o amparar conductas como las sancionadas (Orti; 1999; p. 333).

Otro problema que surge con estos delitos es el de definir y delimitar los términos de **sociedad constituida y en formación**. En este sentido debe entenderse por sociedades constituidas, tanto las asociaciones como las sociedades civiles o mercantiles, etc., mientras que la sociedad “en formación” abarca todo el período de tiempo en que tiene lugar el proceso fundacional y que va desde el momento de celebración del contrato hasta el de inscripción en el Registro Mercantil. Se incluirían en este grupo las sociedades irregulares, las que después de constituirse en escritura pública no hay voluntad de inscribirla en el Registro Mercantil.

El tercer aspecto común a todos ellos es la configuración de los **administradores de hecho y de derecho** como sujetos activos de estos delitos, permitiendo incluir tanto a aquellas personas que ocupen dicho cargo como a quienes, sin ocuparlo de derecho, realizan las funciones de éstos.

Los administradores de derecho son los destinatarios naturales de estas figuras al ser los encargados de la gestión social y los únicos legitimados en un plano orgánico para realizar muchas de las conductas a las que se conecta una posible responsabilidad penal.

Los requisitos para tener el carácter de administradores de derecho se basan en el nombramiento para el cargo y su aceptación, ya que el mero hecho de la designación no es

suficiente. En el caso de la dimisión de los administradores, la fecha a tener en cuenta para el cese del cargo será la de la notificación a la sociedad por vía notarial.

Los tipos delictivos previstos en los delitos societarios del CP se realizan con independencia de que en el momento en que se inicia la acción penal, el sujeto siga teniendo la cualidad de administrador de la sociedad.

Los administradores de hecho. El término “administradores de hecho”, se refiere a aquellas personas u órgano colegiado en quien se encuentra el centro último de decisión con independencia de los administradores formales de la misma. Lo son quienes gestionan o deciden en la sociedad, sin tener en cuenta la relación jurídico formal que en consecuencia debiera serles propia, por lo tanto:

- Quienes ocupando formalmente el cargo de administrador de derecho, tienen su nombramiento afectado por un vicio que lo hace nulo, ya sea por defecto de fondo o de forma.
- Quienes sin ocupar formalmente cargo alguno como administrador, controlan y gobiernan la sociedad, dirigiendo sus actos o instruyendo al respecto a los administradores de derecho, ejerciendo en definitiva sobre ellos una influencia decisiva.
- Quienes a pesar de haber sido nombrados como tales y no aceptar el cargo lo ejercen “de facto”.
- Igualmente tendrán tal consideración: (i) Los liquidadores de la sociedad, sujetos a quienes se atribuye “*ex lege*” el ejercicio de las funciones propias de aquellos durante el periodo de liquidación. (ii) El comisario y síndicos de la quiebra. (iii) Los interventores de la suspensión de pagos. (iv) Y los patronos de las fundaciones.

La idea de que la existencia de administradores de derecho excluye la de los administradores de hecho, no debe prevalecer siempre. En determinados casos se considerará como administrador de hecho a los altos directivos de una sociedad vinculados a la misma por una relación laboral especial, sin que sean miembros de los órganos de administración, cuando desempeñen “*de facto*” funciones materialmente similares a las de los administradores de derecho.

Por último, respecto del **bien jurídico protegido**, compartimos la opinión de Rosal (1998, pp. 33 y ss.) cuando afirma que además de tutelar los intereses patrimoniales de la sociedad, los socios, acreedores y terceros, se deberían defender igualmente los intereses del Estado y consumidores, lo que se manifiesta en la obtención de una información adecuada tanto sobre las circunstancias económicas, patrimoniales y de resultados de las sociedades, como del funcionamiento correcto y leal de las mismas y de sus órganos, si bien el objetivo mencionado no

queda claro en estos delitos al prevalecer los elementos patrimoniales sobre los socio económicos en la mayoría de los tipos previstos (con la excepción del art. 294).

4.2.1. Falsedades en la información social (art. 290)

Sanciona este artículo a:

”los administradores de hecho o de derecho, de una sociedad constituida o en formación, que falsearen las Cuentas Anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios o a un tercero”.

Es éste el artículo que más nos interesa de todos los contemplados bajo este epígrafe. El mismo no supone una novedad radical o una ruptura con la situación anterior, ya que sólo se limita a sancionar conductas que de un modo u otro siempre han sido objeto de sanción, pero ahora se regulan de forma clara las modificaciones que en la contabilidad, alteraciones que se verán en el capítulo cuarto, realizan los administradores con la finalidad de causar perjuicio económico mediante la presentación de datos falsos.

A continuación se realiza el estudio de alguno de los elementos fundamentales en la composición del tipo; comenzando con el bien jurídico protegido, en segundo lugar se observa quién puede ser sujeto activo del delito, el comportamiento que debe realizar y los documentos a los que se hace referencia en el artículo y por último, se recoge quiénes son los sujetos pasivos del delito.

El bien jurídico protegido.

La veracidad y la fiabilidad de los documentos que reflejan la situación patrimonial, económica y de los resultados del empresario, constituye uno de los presupuestos esenciales del funcionamiento de una empresa y de la propia economía de mercado. Tan decisiva se considera la obtención de una información fiable, que el asegurar la veracidad de la misma fue uno de los ejes de la reforma del derecho de sociedades. Se pretende proteger mediante este artículo la correcta elaboración de las Cuentas Anuales.

Para Orti (1999, p. 334), el bien jurídico protegido es la veracidad de la información social, pero no de toda la información social, sino de la que venga obligada por una norma, que sea de signo económico y que refleje la situación jurídica de la sociedad. Opinión similar manifiesta García de Enterría (1996, p. 55), que recoge que lo que persigue este artículo es la veracidad e integridad de la información suministrada por la sociedad y con ello el derecho de información de los socios y de personas interesadas en la vida social.

Los sujetos activos.

Únicamente pueden serlo los administradores de hecho o de derecho de la sociedad, lo que no quiere decir que cometan las falsedades sin el concurso de otras personas, como contables, auditores, o incluso siendo inducidos por alguno de los socios. En este sentido recoge Sánchez Álvarez (1996, pp. 103 y ss.) que los contables podrán considerarse como cooperadores necesarios, ya que en numerosas ocasiones sin su concurso parece imposible llevar adelante la falsedad al ser ellos los que confeccionan las cuentas. Los auditores, además de las responsabilidades civiles y administrativas a las que hubiera lugar, deben responder como cooperadores necesarios en el caso de que se pueda demostrar que ellos eran conocedores de la falsedad, y no lo pusieron de manifiesto en su informe. Por último, los socios podrían ser perseguidos como inductores, en el caso de probarse que han incitado a los administradores a presentar cuentas falsas o que las han aprobado conociendo esta circunstancia.

El comportamiento antijurídico.

Puede presentarse de forma activa u omisiva: Activa, cuando el administrador presente en la documentación datos distintos a los reales y omisiva, cuando evite reflejar los datos que proporcionen la información necesaria.

Al ocuparse este precepto únicamente de las falsedades con reflejo documental, no se extiende a las posibles manifestaciones engañosas que puedan realizar los administradores de forma verbal o no-escrita, que habrán de perseguirse a través de los tipos generales (García de Enterría;1996, p. 58).

Se admiten dos formas de falsedad:

- Material, que es una mutación de la verdad operada sobre un elemento esencial del documento de forma idónea para afectar a su función probatoria, de garantía o de perpetuación mediante la realización de un acto físico sobre el documento, ya sea creando uno nuevo o alterando uno existente, de tal manera que se elabora o modifica un documento para hacerlo parecer auténtico.
- La falsedad ideológica, por la que se supone la existencia de declaraciones o manifestaciones que no se corresponden con la realidad y que entrañan una discordancia entre lo que se hace constar en el documento y lo que realmente se piensa. Consiste en faltar a la verdad en la narración de los hechos.

Afirma Rosal (1998, pp 96 y ss.), que falsear en el sentido del art. 290 del CP es mentir, alterar o no reflejar la verdadera situación económica o jurídica de la entidad en los documentos que suscriba el administrador de hecho o de derecho, porque es así como se frustra el derecho de los destinatarios de la información social a obtener una información completa y veraz sobre la situación jurídica o económica de la entidad. Se

aproxima más a un delito de estafa⁶³ que a uno de falsedad en documento mercantil⁶⁴, ya que, en este caso, el documento es prueba del engaño a través del cual se pretende dar una imagen errónea de la situación jurídica o económica de la entidad. “La mentira” es un instrumento para cometer el delito recogido en el art. 290.

Es éste el motivo por el que no está de acuerdo con parte de la jurisprudencia cuando ésta afirma que la falsedad puede ser cometida por cualquiera de las modalidades del artículo 390 del CP, (delito de falsedad en documento), aunque la más utilizada será probablemente la del art. 390.4 CP⁶⁵.

Objeto material de las falsedades.

El objeto material de un delito es la persona o cosa sobre la que recae la acción del delito.

Uno de los principales obstáculos que plantea es el hecho de remitir la falsedad a todos aquellos documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la sociedad. Entre los documentos susceptibles de caer bajo el ámbito de aplicación de este artículo, además de las Cuentas Anuales y el Informe de Gestión, estarían incluidos todos los informes que legalmente son exigidos a los administradores societarios ante la adopción de determinados acuerdos, así como aquéllos otros vinculados a la información

sobre la composición del accionariado de la sociedad, etc. Opinión similar recoge Orti (1999, p. 338) cuando afirma que con el término “*otros documentos que deban reflejar la situación económica o jurídica*” se pretende dejar abierta la puerta a cualquier otro documento que deberá

⁶³ Su regulación penal se recoge en el capítulo VI del título XIII del CP en concreto en el art. 248.1 del CP, donde se castiga a quienes “*con ánimo de lucro utilizaren engaño bastante para producir error en otro induciéndole a realizar un acto de disposición en perjuicio propio o ajeno*”. Respecto de sus elementos esenciales, resumiendo la delimitación dada por Bermúdez (1999, pp. 228 y ss), tenemos que:

1º. El engaño consistirá tanto en la afirmación como verdadero de un hecho falso, como en el ocultamiento de hechos verdaderos. Es el requisito característico y fundamental de esta infracción delictiva la argucia o ardid del que se vale el infractor para inducir a error al sujeto pasivo. Sólo es “bastante” el engaño que alcanza entidad suficiente para mover la voluntad de la víctima.

2º. Otro elemento esencial de este delito es la producción de un error esencial en el sujeto pasivo que desconoce lo que constituye la realidad; el error es un conocimiento equivocado o juicio falso a que se llega como consecuencia del engaño desplegado. El acto de disposición patrimonial que realiza la víctima del engaño, debe ser el resultado o consecuencia de la maniobra engañosa.

4º. Deberá darse un nexo causal entre el engaño y el acto de disposición de la víctima.

5º. Deberá producirse un perjuicio propio o de tercero que se determinará por la disminución del patrimonio.

⁶⁴ En la sección segunda del capítulo II del título XVIII se recoge el delito de falsificación de documentos privados que castiga a quien, para perjudicar a otro, cometiere en documento privado alguna de las siguientes falsedades: (i) Altere alguno de los elementos esenciales de un documento mercantil. (ii) Simule un documento en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad. (iii) Suponga la intervención en un acto de personas que no la han tenido, o atribuya a las que han intervenido en el acto, declaraciones o manifestaciones diferentes de las que hubieran realizado. (iv) Falte a la verdad en la narración de los hechos. Las acciones típicas de este delito sólo se pueden cometer falsificando un documento auténtico o simulando un documento no auténtico.

⁶⁵ Entre otros puede observarse esta postura en Orti (1999, pp. 335 y ss.).

concretarse, en cada caso, con ayuda de la normativa extrapenal, principalmente la mercantil y en su caso la administrativa. Dentro de este grupo se pueden destacar por su gran importancia documentos tales como el proyecto de fusión o escisión, los documentos que han de presentarse para la admisión de valores a negociación en mercados secundarios o el folleto informativo que acompaña la emisión de valores.

Únicamente estarán comprendidas en el radio de actuación del tipo las falsedades que eviten el conocimiento preciso de la situación de la sociedad y cuando el sujeto activo obre con ánimo para causar perjuicio económico a la sociedad, a los socios o a un tercero. No es necesario provocar un daño económico para que se dé el delito; bastará con que el falseamiento resulte apto e idóneo para provocarlo ya que en el precepto no se exige la concurrencia de un “*animus lucrandi*”, es decir no pide materialización ni prueba del perjuicio económico real, pero de producirse éste, daría lugar a un agravamiento de la pena. El perjuicio puede consistir tanto en la disminución del patrimonio de los agraviados como en el de la falta de su acrecentamiento, de existir derecho a ello.

Un ejemplo de disminución del patrimonio podría ser el falseamiento de las cuentas con el fin de repartir dividendos ficticios, con la consiguiente disminución del patrimonio de la sociedad, en perjuicio de la misma y de terceros. Un ejemplo representativo de la falta de acrecentamiento sería el supuesto contrario, falsear las cuentas a fin de no repartir, lo que ocasionaría el consiguiente perjuicio a los socios o simular pérdidas con la finalidad de eludir el cumplimiento de obligaciones frente a terceros.

El delito puede cometerse de muchas maneras, desde ofrecer datos falsos a consignar activos y pasivos que no existen, expresar como repartibles útiles que no lo son, alterar datos que sean necesarios para obtener la Imagen Fiel, etc. En cualquier caso se trata de conductas destinadas a alterar o distorsionar, de manera decisiva y no accidental, la Imagen Fiel de la empresa. Un amplio catálogo de conductas que podrían dar lugar a este delito se encuentra recogido en el capítulo siguiente de este trabajo.

Son sujetos pasivos de este delito la sociedad, los socios o cualquier tercero que pueda verse perjudicado con el falseamiento de las Cuentas Anuales.

DELITOS RELATIVOS A LA ADOPCIÓN DE ACUERDOS

4.2.2. Adopción de acuerdos abusivos por parte del socio mayoritario (art. 291)

Sanciona este artículo a:

”los que, prevaliéndose de su situación mayoritaria en la Junta de Accionistas o el órgano de administración de cualquier sociedad constituida o en formación, impusieren acuerdos abusivos,

con ánimo de lucro propio o ajeno, en perjuicio de los demás socios, y sin que reporten beneficios a la misma”.

Al igual que en el artículo anterior se comenzará el análisis de éste con el estudio del bien jurídico protegido, seguidamente se define lo que se entiende por acuerdo abusivo y para finalizar, se recoge otro de los elementos integrantes del tipo necesario en este artículo, como es el resultado de perjuicio ocasionado al resto de los socios y la exigencia de que no reporte beneficios a la sociedad.

Bien jurídico protegido.

Puede decirse que la finalidad genérica del precepto es sancionar criminalmente una conducta que ha sido cometida mediante un abuso de poder en el interior de la sociedad, que supone un atentado contra el principio básico de lealtad en las relaciones societarias; que se concreta en proteger la totalidad del contenido patrimonial de los socios minoritarios, cuyo núcleo lo constituyen los derechos económicos aunque no se agota con ellos. Podrían incluirse aquí otros derechos, como el derecho de asignación gratuita de acciones, el aumento del valor nominal de las acciones antiguas que se derive de la ampliación de capital realizada con cargo a reservas o plusvalías y el derecho de suscripción preferente.

Con acuerdo abusivo parece referirse a aquel acuerdo que rompe el elemental principio societario de comunidad de fin y de solidaridad en los riesgos, ya que implica el beneficio de unos socios o administradores a costa del perjuicio de otros. Será aquel que impida o niegue el ejercicio de derechos reconocidos en la legislación (Sánchez Álvarez; 1996, pp. 123 y 124).

La comisión del delito se realiza mediante la imposición del acuerdo. Éste sólo puede adoptarse en el transcurso de una reunión del órgano formalmente constituido, o cuando se celebre una Junta Universal. Las consecuencias que se derivan de esto son⁶⁶:

1º La adopción de un acuerdo por un órgano no convocado o no constituido válidamente debiera reputarse impune, no sólo porque bastaría con obtener la declaración de nulidad en la jurisdicción civil para deshacer dicho acuerdo, sino porque fallaría la presunción de legalidad formal a favor del acuerdo abusivo, presupuesto implícito en el art. 291 del CP

2º Deberán remitirse al art. 295 del CP la sanción de aquellas conductas o hechos del Órgano de Administración que, aún lesionando los intereses de los socios, no revistan tal formalidad o apariencia.

En definitiva, sanciona este precepto la imposición de un acuerdo materialmente abusivo para los socios, pero que se ha adoptado respetando las formalidades legales. Así, el derecho a participar en el reparto de las ganancias obtenidas puede quebrantarse acordando la exclusión de

uno o varios socios del reparto, alterando la proporción del mismo que se encuentre establecida en la ley o en los estatutos, mientras que el derecho a la cuota de liquidación puede atacarse negando su percepción cuando exista derecho a ello o alterando la prevista en la ley o en los estatutos, a favor de alguno de los socios.

No toda lesión puede reputarse abusiva por el art. 291 del CP al aludir este precepto al perjuicio causado con ánimo de lucro, es decir que requiere un resultado. El acuerdo abusivo debe perjudicar los intereses patrimoniales de los demás socios, siendo irrelevante que con ello se perjudique también a la sociedad, ya que lo que se reconoce en el precepto es que la sociedad no se beneficie del mismo.

La expresión “*en perjuicio de...*” se presta a diversas interpretaciones, así, para algunos⁶⁷, la mera probabilidad de que se produzca el perjuicio a los socios no es un elemento constitutivo del tipo. La conducta debe estar orientada a la consecución del fin que la propia norma establece: enriquecerse a costa de los restantes socios, es decir, mediante una efectiva lesión patrimonial. Sin embargo, otro sector opina que se trata de un resultado de peligro concreto para el patrimonio de los sujetos pasivos, por lo que el resultado típico consiste en la puesta en peligro concreto del patrimonio de los demás socios, sin que sea necesario su perfeccionamiento⁶⁸.

El sujeto activo debe operar con ánimo de lucro propio o ajeno; siendo precisa una voluntad finalista en el sujeto que logra imponer un acuerdo abusivo, que debe actuar movido por la intención de obtener un provecho patrimonial (Rosal; 1998, pp. 114 y ss.).

La expresión “*ánimo de lucro propio o ajeno*” nos lleva a pensar en los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante posee directamente, o a través de sus filiales, la mayoría de los derechos de voto, la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del Órgano de Administración, o pueda disponer, en virtud de acuerdos con otros socios, la mayoría de los derechos de voto (art. 42.1 del CCo.), con lo que ostenta una posición de control sobre la dominada, pudiendo aprovecharse de esta situación mediante la imposición de acuerdos abusivos y perjudiciales para los socios minoritarios, pero favorables a sí misma.

Exigencia de que el acuerdo no reporte beneficios a la sociedad.

Se descarta la actuación penal cuando el acuerdo reporta beneficios a la sociedad, es decir, prevalece la obtención de un beneficio por parte de la sociedad al daño causado a los socios minoritarios. En caso de conflicto entre el interés patrimonial de los socios y el de la propia sociedad, se admitiría el sacrificio de los intereses minoritarios para beneficiar al ente social, quedando en manos del juez la valoración del beneficio para las sociedades. Este juicio conlleva

⁶⁶ Se recoge nuevamente la opinión de Sánchez Álvarez (1996, pp. 135 y ss.).

⁶⁷ Entre otros, Fernández de la Gándara (1996, p. 5) o Fernández Teruelo (1998, pp. 222 y ss.).

⁶⁸ Un representante de esta otra postura es Faraldo (1996, pp. 446 y ss.).

gran complejidad en virtud del gran número de factores que han de ser tenidos en cuenta y que hace imprescindible la posesión de conocimientos técnicos (Fernández Teruelo; 1998, pp. 224 y 225).

4.2.3. Adopción de acuerdos lesivos mediante mayorías ficticias (art. 292)

El art. 292 del CP sanciona:

“...a los que impusieren o se aprovecharen para sí o para un tercero, en perjuicio de la sociedad o de alguno de sus socios, de un acuerdo lesivo adoptado por una mayoría ficticia, obtenida por abuso de firma en blanco, por atribución indebida del derecho de voto a quienes legalmente carezcan del mismo, por negación ilícita de este derecho a quienes lo tengan reconocido por la Ley, o por cualquier otro medio o procedimiento semejante y sin perjuicio de castigar el hecho como corresponde si constituyese otro delito”.

Para el estudio de este artículo se comienza con el bien jurídico protegido y la delimitación del sujeto activo; posteriormente se definirá acuerdo lesivo y mayoría ficticia, observando finalmente las modalidades recogidas en el precepto para su adopción.

El bien jurídico protegido.

Protege este artículo el patrimonio individual de los socios y de la sociedad.

Sujeto activo.

El art. 292 del CP tipifica no sólo la conducta consistente en imponer el acuerdo lesivo, cuyos sujetos activos coincidirían con los vistos para el artículo anterior, sino que además incorpora “*se aprovecharen para sí o para un tercero... del acuerdo*”, ampliando notablemente las posibilidades de comisión, ya que puede tratarse de un sujeto activo por completo desvinculado de la sociedad, que se aproveche del acuerdo siempre y cuando conozca que se han manipulado los procedimientos legales de creación de mayorías.

Imposición de acuerdo lesivo adoptado mediante mayoría ficticia.

El acuerdo debe ser lesivo, es decir, contrario al interés social, en cualquier caso, al haberse obtenido mediante mayoría ficticia podría determinarse nulo. Por mayoría ficticia debe entenderse, aquella que ha sido construida por medios no adecuados a las leyes o a los estatutos, de tal manera que se ha alterado de forma indebida la composición de los órganos o se ha violentado la libre decisión de sus miembros. No se sanciona la creación de una mayoría irregular en sí misma, sino la utilización de ésta para la adopción de acuerdos lesivos que perjudiquen a la sociedad o a los socios, en beneficio propio o de un tercero.

Debe producirse un aprovechamiento del acuerdo obteniendo alguna ventaja del mismo, siempre que de ello se derive un perjuicio para la sociedad o para los socios.

En este artículo se recogen varias formas de creación de las mayorías ficticias algunas de las cuales se reflejan seguidamente:

1º El abuso de firma en blanco resulta el de mayor trascendencia. Se refiere a los supuestos en los que los votos se emplean en un sentido distinto al avanzado por el representante al solicitar la delegación o al impuesto por el propio titular del derecho de voto en el momento de concederla.

Para un sector de la doctrina mercantil el abuso de firma en blanco se refiere al supuesto en el que habiéndose delegado el ejercicio del derecho al voto, éste se utiliza en sentido diferente al que se ha acordado o al que era presumible con el fin de perjudicar los intereses de la compañía o de los socios.

Recoge Sánchez Álvarez (1996, pp. 148 y 149) que en el ámbito penal se conoce como abuso de firma en blanco la conducta consistente en que una persona, que no tiene por qué ser necesariamente socio o administrador, que habiendo conseguido un folio en blanco firmado por un socio o un administrador, lo utiliza abusivamente para un fin no previsto, en este caso, como instrumento de delegación de voto con la finalidad de imponer un acuerdo lesivo en los términos descritos en el art. 291 del CP. Este hecho ha quedado reducido en la actualidad a una circunstancia agravante del delito de estafa (art. 250.4 del CP).

2º Atribución indebida del derecho de voto a quienes legalmente carezcan del mismo. Entraría aquí, entre otros, el problema de voto de la autocartera, cuya complejidad aumentará cuando sea de carácter encubierto a través de grupos de sociedades, sociedades interpuestas o testaferros.

3º Negación ilícita del ejercicio de este derecho a quienes lo tengan reconocido por ley; puede realizarse mediante la valoración de acciones que de manera directa o indirecta alteren la proporcionalidad entre el valor nominal de la acción y el derecho de voto.

Para **delimitar la esfera mercantil de la penal**, se debe precisar que esta última se orienta a sancionar los delitos cometidos por las personas que han impuesto el acuerdo abusivo en perjuicio de los demás socios (art. 291 del CP), o adoptado el acuerdo lesivo en perjuicio de la sociedad o alguno de sus socios (art. 292 del CP) y, en su caso, a reparar el daño sufrido por la sociedad y/o el socio. La jurisdicción civil se limita a anular cuando proceda, los acuerdos sociales o a sancionar civilmente a los administradores en caso de negligencia.

La proyección mercantil recogida en el art. 115.1 del TRLSA se ocuparía de la defensa del interés social, mientras que el precepto penal del art. 291 del CP velaría por los intereses de los socios minoritarios y en este sentido se presentan cuatro posibilidades: (1) si mediante el acuerdo adoptado se perjudica el interés de los socios pero se beneficia a la sociedad, no es posible acudir a

ninguno de los dos preceptos mencionados; (2) si el perjuicio se produce tanto para la sociedad como para los socios, podrían utilizarse ambas vías (civil y penal); (3) si se perjudica el interés social pero no se afecta el interés de los socios, habría que recurrir a la vía civil, y por último (4) si los únicos perjudicados son los socios y el acuerdo es indiferente a los intereses de la sociedad, se acudiría a la vía penal (Fernández Teruelo; 1998, p. 211).

Al igual que sucede con el art. 291 del CP, en el art. 292 del mismo texto, referente a la adopción de acuerdos lesivos en perjuicio de la sociedad o los socios, se requiere la coordinación con la legislación mercantil. Este precepto comporta la superposición de injustos penales al ilícito mercantil ya que sólo puede entenderse consumado, con el nacimiento de un perjuicio para la sociedad o para los socios; se trata, por lo tanto, de un delito de resultado que precisa de un perjuicio efectivo para la sociedad o para los socios, de tal forma que si éste no se produce, algunas de las conductas descritas serán impunes por este precepto⁶⁹. No sucede lo mismo en la esfera mercantil, en la que la existencia de un peligro potencial de que dicho daño se produzca, es causa suficiente para la impugnación del acuerdo⁷⁰ (Albiñana; 1996, p. 59).

4.2.4. Negación o lesión de los derechos de los socios (art. 293)

Se castiga en este artículo la conducta de:

“...los Administradores de hecho o de derecho de cualquier sociedad constituida o en formación, que sin causa legal negaren o impidieren a un socio el ejercicio de los derechos de información, participación en la gestión o control de la actividad social, o suscripción preferente de acciones reconocidas por las leyes”.

Se comienza el análisis de este artículo con el estudio del bien jurídico protegido, a continuación definimos los términos *delimitar e impedir sin causa legal*, finalizando con algunas de las formas de comisión atentatorias contra los derechos de información, participación y control recogidos en la ley.

El bien jurídico protegido por el art. 293 del CP va dirigido a tutelar el interés patrimonial del socio que defiende los derechos de información, participación y control en la gestión societaria, así como el de suscripción preferente de acciones. Es decir, protege los intereses y los derechos de los socios ajenos al grupo de control, garantizando el adecuado funcionamiento de la sociedad y de los mecanismos de ejercicio interno, lo que redundará en una mayor transparencia de la gestión societaria.

En opinión de Rosal (1998, p. 128), es un refuerzo a las exigencias de transparencia en la gestión societaria, lo que se consigue mediante la tutela de los derechos legales fundamentales del socio.

⁶⁹ Aunque puedan y deban ser sancionadas por otro del mismo cuerpo legal.

⁷⁰ Como así se ha reconocido en diversas sentencias, entre otras **la STS de 19 de febrero de 1991**.

La conducta típica se satisface tanto negando como impidiendo sin causa legal el ejercicio de tales derechos.

El término “*negaren*” implica una negación de la pretensión formulada, forma activa, o elusión de la respuesta afirmativa con la imposibilidad de acceder a lo que se pretende, forma omisiva. Por su parte, la expresión “*impidieren*” supone la puesta en acción de todo tipo de trabas dirigidas a evitar o hacer imposible que el socio pueda ejercer su derecho.

Algunas de las formas de comisión son:

Respecto del *derecho de información*: La ocultación de la totalidad o de parte de los documentos. El retraso en su puesta a disposición de los informes de los auditores, deberá considerarse como otra forma de comisión del delito, habida cuenta que su resultado final no es otro que impedir que los socios conozcan con el mayor detalle el estado patrimonial de la sociedad.

En lo que se refiere al *derecho del socio de participación y control en la gestión societaria*, el delito se comete con ocasión de la celebración de la Junta General de Accionistas, negando ilegítimamente al socio la entrada a la misma cuando le asista derecho a ello o impidiendo o dificultando, sin que exista justificación legal, su participación dentro de la misma.

Por último, respecto del ejercicio del *derecho de suscripción preferente de acciones*, lo que se sanciona es impedir o negar el ejercicio del derecho; sólo podrá cometerse el delito una vez que la junta haya acordado la ampliación de capital, al nacer este derecho con dicho acuerdo.

El precepto no es aplicable para todos los supuestos y a toda clase de sociedades, ya que resulta evidente que suscripción preferente de acciones sólo puede referirse a las sociedades anónimas o a las comanditarias por acciones. No sucede lo mismo con los otros supuestos, derecho de información y derecho a participar en la gestión y control de la actividad que resultan aplicables a toda clase de sociedades. Parecen quedar fuera de este artículo algunos derechos tales como participar en los beneficios sociales, percibir los dividendos acordados, o derechos sobre el patrimonio resultante de la liquidación.

4.2.5. Obstaculización de funciones supervisoras e inspectoras (art. 294)

En el art. 294 se castiga a:

“...los que como administradores de hecho o de derecho de cualquier sociedad constituida o en formación, sometida o que actúe en mercados sujetos a supervisión administrativa, negaren o impidieran la actuación de las personas, órganos o entidades inspectoras o supervisoras”.

La práctica totalidad de sociedades están sujetas a algún género de inspección o supervisión administrativa buscando proteger el interés general, si bien, no todas ellas están incluidas en el ámbito de lo punible. El precepto alude a dos supuestos diferentes, distinguiendo entre sociedades sometidas a supervisión administrativa y sociedades que actúan en mercados sujetos a supervisión administrativa y dos modalidades de conducta: negar e impedir la actuación administrativa de inspección o supervisión.

Respecto del bien jurídico protegido en este precepto, el legislador penal ha pretendido reforzar la protección al régimen de supervisión administrativa de la que se desprende que el objeto de la misma es el ordenamiento y protección de un interés general, que normalmente se identificará con el orden económico (como bien jurídico defendido por el precepto).

La importancia y trascendencia de estas sociedades para el interés económico es lo que justifica, de una parte, el control y vigilancia administrativas, y de otra, el refuerzo de ese mecanismo de control administrativo a través del aparato represor del derecho penal para los casos en que se obstaculice la labor inspectora o supervisora de las personas, órganos o entidades encargados de tal cometido. La negativa u obstaculización pueden encerrar la ocultación de irregularidades o fraudes y, por tanto, un peligro para el interés económico general (Rosal; 1998, pp. 135 y 136).

En las sociedades o empresas sometidas a supervisión administrativa, (empresas reguladas), la supervisión y la inspección son entendidas como la facultad de diligencia y control que determinada autoridad se reserva sobre la actividad de las empresas que actúan en determinada rama de la actividad económica.

En las sociedades o empresas que actúan en mercados sujetos a supervisión administrativa (que pudiéramos definir de mercados en los que los fondos prestados se documentan en valores, apelándose al ahorro público, a los particulares y empresas y ofreciéndoles una rentabilidad para canalizar tales fondos hacia empresas productivas), la intervención pública se proyecta a tres niveles:

1º La propia producción de la normativa que disciplina la actividad de dicho mercado.

2º La existencia de un control administrativo que se ejerce sobre los mercados y sus organismos rectores, sobre los intermediarios que actúan en el mismo y sobre las operaciones que realizan.

3º En la atribución de determinadas competencias de supervisión, inspección y sanción.

La consumación del delito puede realizarse por dos vías: *Negando la actuación inspectora o supervisora e impidiendo esta actuación*

Algunas posibilidades de la primera vía suceden cuando el órgano de administración de la sociedad es requerido formalmente por la CNMV o por cualquiera de las personas a su servicio en el curso de sus actividades inspectoras o supervisoras, a fin de que los administradores entreguen la documentación de que se trate y ésta no sea entregada o se remita incompleta, de modo que no pueda desprenderse la información requerida una vez transcurra el tiempo señalado a tal efecto. Y de la segunda, cuando lisa y llanamente se impida el acceso al edificio o a los archivos de la sociedad, a los inspectores o agentes del órgano encargado de la supervisión administrativa.

4.2.6. Administración fraudulenta del patrimonio social (art. 295)

Sanciona este artículo a:

“...los administradores de hecho o de derecho o los socios de cualquier sociedad constituida o en formación, que en beneficio propio o de un tercero, con abuso de las funciones propias de su cargo, dispongan fraudulentamente de los bienes de la sociedad o contraigan obligaciones a cargo de ésta causando directamente un perjuicio económicamente evaluable a sus socios, depositarios, cuenta partícipes, o titulares de los bienes, valores o capital que administren”.

Además del bien jurídico protegido se destacan en este delito otros elementos como la búsqueda de un beneficio (elemento subjetivo), las dos modalidades de la acción típica, el resultado y los sujetos pasivos.

Bien jurídico protegido.

El precepto está orientado a proteger el patrimonio ajeno cuya administración se encomienda, ya que se recoge en el artículo que se ocasione un perjuicio directo en el patrimonio de los socios, depositarios, cuenta partícipes o titulares de los bienes, valores o capital que administre la sociedad al margen de cual sea el título que le habilita para ello, sea de propiedad (como sucede con la aportación del socio, del cuentapartícipe o del titular de una cuenta de ahorro), de préstamo (en el caso de un obligacionista) o de entrega para su gestión (como sucede en los fondos de inversión).

El elemento subjetivo del injusto.

El autor ha de actuar en beneficio propio o de un tercero. Es decir, el tipo sólo se puede realizar dolosamente pues aunque la conducta típica pudiera tener lugar de forma imprudente, no ha sido prevista expresamente por el legislador.

Los términos “*en beneficio propio o de un tercero*”, nos llevan nuevamente a fijarnos en los grupos de sociedades en los que en numerosas ocasiones someten a las filiales a los fines de las sociedades dominantes. En este sentido, conviene recordar el art. 4 de la LMV que recoge que pertenecen a un mismo grupo societario las entidades que constituyen una unidad de decisión porque alguna de ellas ostente o pueda ostentar el control de las demás, o porque dicho control corresponda a una o varias personas físicas que actúen sistemáticamente concertadas. En este

sentido se dice que existe unidad de decisión cuando concurra cualquiera de los supuestos del art. 42.1 del CCo o cuando la mitad más uno de los consejeros de la dominada sea consejero o alto directivo de la dominante o alguna de sus filiales.

Por lo tanto en los grupos de sociedades, cuando un consejero de la sociedad dependiente persiga los fines de la sociedad dominante, cabe pensar que no actúa con la diligencia debida, promoviendo con esmero la realización del interés social. Esta afirmación se fundamenta en la falta de independencia que mueve la actuación del administrador, que antepone, o puede anteponer, los fines de la matriz a los de la sociedad que administra (dominada).

La conducta típica se manifiesta por el *abuso de las funciones propias del cargo*, infringiendo el sujeto activo los deberes de lealtad y fidelidad que le incumben en su relación con la sociedad y los socios, quebrantando la confianza depositada en él y aprovechándola para cometer el delito. En definitiva, se hace referencia a la situación en la que el sujeto usa de las funciones o facultades de que goza para finalidades distintas de aquellas por las cuales le han sido otorgadas.

Puede satisfacerse este abuso de dos formas:

a) *Mediante la disposición fraudulenta de los bienes de la sociedad*, utilizando o aprovechando los bienes que integran el patrimonio social sin que la sociedad obtenga compensación alguna por dicha utilización, sin que ello implique una atribución de dominio definitiva.

b) *Contrayendo obligaciones a cargo de la sociedad*.

Son conductas que parten de una posición de ventaja en la Sociedad Anónima, de manera que el administrador se sirve de la confianza otorgada por el mandante para ejercer deslealmente la administración de la sociedad.

Respecto del resultado, en ambas modalidades la conducta se realiza en beneficio propio o de un tercero, causando directamente un perjuicio económicamente evaluable a sus socios, depositantes..., es decir, necesita la causa de perjuicio para la sociedad o los socios, o lo que es lo mismo, un resultado de menoscabo patrimonial; no basta con que la sociedad sufra un perjuicio para entender que se ha cometido el delito; resulta necesario que lo sufran directamente los sujetos pasivos.

Son sujetos pasivos de este precepto: el socio, el depositario (clientes, depositantes de dinero, de bienes o de títulos de las entidades de crédito), el cuenta partícipe (comprende un conjunto heterogéneo de contratos cuya única característica es que el cuenta partícipe entrega un dinero a la sociedad para que ésta lo haga suyo, a cambio de compartir las ganancias o de pagar unos intereses por el dinero recibido), o el titular del bien valor o capital administrado por la sociedad.

Alguno de los supuestos comprendidos en este precepto consisten en:

La concesión de créditos a sociedades en las que los administradores tienen una importante participación y que carecen de solvencia, o su obtención en condiciones menos beneficiosas que las que otra sociedad en similar situación hubiera podido obtener.

La constitución de una caja negra, la percepción de retribuciones no amparadas por los estatutos, la utilización de fondos de la empresa para atender gastos personales o de bienes de la sociedad para su uso privado o el traspaso a la sociedad de cargas y obligaciones de un contrato cuyo beneficiario es el administrador.

También la adquisición por la sociedad de bienes a precios revalorizados por encima del precio de mercado para beneficiar al vendedor, o el pago por supuestos servicios profesionales que no han sido prestados, normalmente en colusión con el administrador.

En el seno de los grupos de sociedades no es desconocida la estrategia de sometimiento de las filiales a la cabeza del grupo, realizándose en estos casos operaciones internas entre las sociedades que lo forman en las que se sanean unas a costa de otras, en la que la filial trabaja para la sociedad matriz a un precio por debajo del mercado, o que se sacrifican las perspectivas de una empresa en un momento determinado, en favor de la otra que se considera en mejor situación. También operaciones en la gestión de la filial sometida, de tal forma que el resultado final es que la matriz cope el mercado con perjuicio irremediable para la filial.

4.3. LA INSOLVENCIA PUNIBLE. REGULACIÓN DEL CÓDIGO PENAL

En sus orígenes, la quiebra fue una institución en la que los aspectos penales desempeñaban un papel fundamental. Un autor de ideas liberales como Adam Smith llegó a afirmar, a mediados del siglo XVIII, que sería muy adecuado que se castigara con la pena de muerte a los quebrados con fraude. El establecimiento de penas tan duras era igualmente explicado desde el punto de vista de la racionalidad económica, ya que lo que disuade al delincuente no es tanto la pena en sí, sino la probabilidad de que el delito sea descubierto y efectivamente castigado, junto con el producto de la desutilidad que tal pena le ocasiona; y si además, como afirmaba Adam Smith, la quiebra fraudulenta se comete con una gran facilidad y con pocas posibilidades de ser descubierto, la única forma de disuadir a quienes tuvieran la tentación de cometer este delito sería elevar dicha pena, de tal modo que compensara el valor de la probabilidad antes mencionada (Cabrillo; 1989, pp. 15 y 16).

La insolvencia punible se encuentra actualmente regulada en el Código Penal, en el título XIII, Delitos contra el patrimonio y el orden socio económico, capítulo VII de las insolvencias

punibles, arts. 257 al 261, delitos que aparecen subdivididos en varias especies: Alzamiento de bienes, quiebra, concurso e insolvencia punible y falsedad contable en los procedimientos concursales.

Con la actual regulación se pretende proteger el legítimo derecho de los acreedores a la satisfacción de sus créditos, castigando aquellas operaciones que el deudor realice sobre su patrimonio con la intención de provocar fraudulentamente una situación de insolvencia que le impida atenderlos. Si bien puede estimarse que las insolvencias punibles son defraudaciones, no es el engaño el elemento principal en ellas, aunque desde luego lo lleva aparejado siempre de un modo indirecto, al quebrantarse la confianza y buena fe en la capacidad de pago que del deudor tenía el acreedor. El Código Penal sanciona, más que el simple incumplimiento de unas obligaciones, el grado de peligrosidad o lesividad que dicha frustración puede generar para determinados intereses (Muñoz Conde; 1999, pp. 54 y ss.). Es decir, **el bien jurídico protegido** en estos delitos de insolvencia, se halla constituido por los derechos de los acreedores a la satisfacción de sus créditos con el patrimonio del deudor. El contenido del **injusto** radicará en el peligro o daño que tales derechos puedan sufrir a consecuencia de los actos del deudor que causan la insolvencia.

Las falsedades contables en los fraudes relacionados con los acreedores se realizan fundamentalmente con tres finalidades distintas: En el **alzamiento de bienes** las alteraciones contables son un medio de ocultación del fraude cometido, pero en estos casos se requiere un ánimo por parte del deudor de perjudicar a sus acreedores, enriqueciéndose mediante este hecho o beneficiando a alguno de sus acreedores. Cuando el comportamiento del deudor ha **provocado o agravado una situación de insolvencia** lesiva para los acreedores, las manipulaciones de la contabilidad se realizan fundamentalmente con la finalidad de ocultar los malos resultados de las conductas arriesgadas del deudor. Cuando se manipula la contabilidad entregada para la **calificación de la insolvencia**, el resultado perseguido es el de engañar al juez con la finalidad de conseguir una calificación distinta a la existente, perjudicando a los acreedores de la sociedad.

Se realiza a continuación un breve estudio de estas tres figuras.

4.3.1. Alzamiento de bienes (arts. 257, 258 y 259)

A pesar de aparecer bajo la rúbrica de "*las insolvencias punibles*", no tiene por qué suponer en la práctica ninguna insolvencia en sentido técnico, sino que es un delito de mera actividad que se produce cuando alguien oculta sus bienes en perjuicio de sus acreedores (Alonso; 1999, p. 307).

Para efectuar el estudio del delito de alzamiento de bienes, se analizan en primer lugar los aspectos generales de forma conjunta, observando seguidamente, en cada uno de ellos, sus elementos diferenciadores.

El bien jurídico protegido: puede definirse como el derecho o la expectativa de derecho del acreedor; la confianza de que en el supuesto de que el deudor no haga frente voluntariamente al pago de sus obligaciones, podrá obtener satisfacción, siquiera parcial, mediante la realización de sus bienes (Uría Fernández; 1996, p.120).

Respecto del sujeto activo de estos delitos, sólo podrá serlo quien ostente la condición de deudor; es un delito especial cuyo sujeto activo ha de poseer la condición jurídica de deudor, aunque no es necesario que tenga la condición de deudor principal.

Son sujetos pasivos de este delito los acreedores, cualquiera que sea la naturaleza u origen de la obligación. Por acreedor se entiende aquella persona que puede exigir de otra el cumplimiento de una prestación.

La conducta típica consiste en alzarse el deudor con sus bienes en perjuicio de sus acreedores.

Las formas más comunes de cometer estos delitos consisten en: (i) la creación o compra de sociedades mercantiles a las que se transfiere la actividad empresarial que se venía desarrollando según van apareciendo las deudas; (ii) la creación de cadenas o grupos de sociedades vinculadas, que impiden, a través de una auténtica maraña de entidades, hacer efectivas las deudas; (iii) la ocultación de la actividad real mediante varias sociedades y actividades a nombre de personas físicas, de forma que la actividad económica real aparece en una sociedad u otra según convenga; (iv) la constitución de comunidades de bienes con un funcionamiento similar al descrito anteriormente, siendo titulares de los derechos de crédito pero no de las deudas; (v) la creación de sociedades que realizan sólo la actividad comercial canalizando en esta los beneficios, estando la actividad de producción en otra sociedad que es la que genera mayores deudas; (vi) la transmisión sucesiva de titularidad de los bienes pasando de una sociedad a otra y de ésta a comunidades de bienes, a empresarios individuales etc., impidiendo la localización de los mismos.

El alzamiento de bienes del art. 257 del Código Penal

Se castiga en este artículo:

1º Al que se alce con sus bienes en perjuicio de sus acreedores.

2º Quien en perjuicio de sus acreedores, realice cualquier acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones que dilate, dificulte o impida la eficacia de un embargo, procedimiento ejecutivo de apremio iniciado o de previsible iniciación.

2. Lo dispuesto en este artículo será de aplicación cualquiera que sea la naturaleza u origen de la obligación o deuda, cuya satisfacción o pago se intenta eludir...

Este delito será perseguido aún cuando tras su comisión se iniciara una ejecución concursal.

Se presentan en este artículo dos modalidades de comisión:

1º *Alzarse con sus bienes*: Recoge Soto (1994, p. 298) una **STS de 13 de marzo de 1882** en la que se establecen que debe estimarse que se alza con sus bienes conforme el sentido

legal de esta palabra, no sólo el que se fuga con ellos sino el que los oculta, enajena o sustrae fraudulentamente para hacer ineficaz la acción de sus acreedores.

Requiere el alzamiento de la realización de los siguientes hechos: preexistiendo una deuda, adopta el deudor medidas de desposesión de sus activos con el fin de burlar los derechos de los acreedores y eludir así su responsabilidad patrimonial. Estas medidas consisten en la realización de actos conducentes, real o ficticiamente, a destruir u ocultar sus bienes y derechos, es decir, el objeto material del delito está compuesto por el patrimonio del deudor. La conducta anterior se deberá ejecutar con dolo, con el fin específico de defraudar las expectativas legítimas generadas en el acreedor. Como consecuencia de lo anterior, el deudor se muestra total o parcialmente insolvente (ya sea la insolvencia real o ficticia).

Lo que realmente se plantea en un delito de alzamiento de bienes es una insolvencia fraudulenta en la que la cesación de pagos o la incapacidad patrimonial no son más que una forma de realización del fraude del deudor, que puede ser incluso solvente (Muñoz Conde; 1999, p. 122).

Algunos hechos objetivos demostrativos de un posible ánimo defraudatorio son, entre otros: que las cuantías de las defraudaciones sean elevadas; que el patrimonio se enajene a favor de personas físicas o jurídicas con las que el deudor mantiene una fuerte vinculación; que se realicen por un precio que se confiesa recibido y cuya entrega no consta de forma fehaciente en la escritura o en documentos bancarios o se haya vendido a cambio de un crédito a muy largo plazo sin interés y que no se hayan encontrado bienes o dinero que hubiera sustituido a los objetos enajenados.

2º Actos de disposición patrimonial o generadores de obligaciones que dilaten, dificulten o impidan la eficacia de un embargo. Los actos punibles no tienen porqué dirigirse a crear una apariencia de insolvencia, sino simplemente a dificultar la realización de un crédito.

Alzamiento de bienes para eludir el cumplimiento de las responsabilidades civiles (art. 258 del Código Penal)

Castiga al:

“Responsable de cualquier hecho delictivo que con posterioridad a su comisión y con la finalidad de eludir el cumplimiento de responsabilidades civiles dimanantes del mismo, realizare actos de disposición o contrajese obligaciones que disminuyan su patrimonio, haciéndose total o parcialmente insolvente”.

Su inclusión obedece a la frecuente circunstancia de que a lo largo del procedimiento penal, el imputado se coloca en situación de insolvencia ante la posibilidad de la responsabilidad civil derivada del hecho delictivo.

Sólo puede ser sujeto activo quien ostente la condición de deudor, pero además, el art. 258 del CP presupone la previa comisión de un delito, sea cual sea su naturaleza, del que se deriva una responsabilidad civil para el autor. Se nos plantea en este caso la duda acerca de si puede ser sujeto activo de este delito el responsable civil subsidiario, o si por el contrario su autoría se limita al responsable criminal. En opinión de Muñoz Conde (1999, pp. 92 y ss.) son también sujetos activos de este delito los avalistas, fiadores y responsables civiles subsidiarios de las obligaciones emanadas de actos ilícitos; su obligación nace con la del directamente obligado o posteriormente, pero una vez nacida son tan deudores como éste.

Comenta Uría Fernández (1996, p. 121), que la tipificación de este delito es muy importante para la Hacienda Pública porque la posibilita castigar a quien habiendo cometido el delito tipificado en el artículo 305, perfecciona su agresión ocultando los bienes que le hubieran permitido la reparación del daño causado. Cabe distinguir al menos tres situaciones: (i) La de quien habiendo cometido un delito contra la Hacienda Pública y durante la tramitación del correspondiente proceso, alza sus bienes al objeto de eludir su responsabilidad civil. (ii) La de quien en la situación anterior, se adelanta al inicio del procedimiento penal cometiendo el alzamiento de bienes mientras se desarrollan las actuaciones administrativas que determinarán la remisión del expediente a la justicia penal. (iii) Quien oculta su patrimonio o sus rendimientos mediante testafierros o sociedades instrumentales, con la doble finalidad de sustraerlos al conocimiento de la administración tributaria, y de ser conocidos, impedir que puedan ser trabados por ésta en el proceso de apremio.

En la primera de las situaciones planteadas, claramente se comete el delito del art. 258 CP; cabrían mayores dudas en las dos siguientes. El problema se resuelve si entendemos que el delito contra la Hacienda Pública se consuma en el momento de presentar una declaración incorrecta o en el supuesto de no presentarla cuando existiera ese deber, y los actos de disposición se producen con posterioridad a este momento, así nos encontraríamos ante un delito contra la Hacienda Pública ya cometido aunque no descubierto, lo que permitiría la aplicación del artículo 258 del CP.

El favorecimiento de acreedores en procedimiento concursal (art. 259 del Código Penal)

En la suspensión de pagos y en la quiebra, cualquier acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones por el suspenso es nulo (salvo aquellos actos que estén legalmente autorizados), pudiendo incurrirse en responsabilidad penal, como así se reconoce en este artículo, que castiga:

“Al deudor que una vez admitida a trámite la solicitud de quiebra, concurso o suspensión, sin estar autorizado para ello ni judicialmente ni por los órganos concursales y fuera de los casos permitidos por la Ley, realice cualquier acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones, destinado a pagar a uno o varios acreedores preferentes o no, con posposición del resto.”

A diferencia de los anteriores artículos, para éste el bien jurídico protegido es la "pars conditio creditorum" o la igualdad de todos los acreedores en el concurso, de suerte que ninguno pueda resultar privilegiado en detrimento de los demás (Alonso; 1996, p. 112).

Puede dar lugar el alzamiento a la existencia de cómplices que el nuevo Código Penal en su art. 28 considera también autores por su cooperación necesaria para la ejecución de un acto sin la cual el delito no se hubiera ejecutado.

La conducta típica consiste en el favorecimiento de algunos acreedores o anticipación de sus pagos, en perjuicio del resto.

4.3.2. Delito de quiebra, concurso y suspensión (art. 260)

Este artículo sanciona el fraude en las situaciones de insolvencia concursal. Castigando al que:

"1. Fuera declarado en Quiebra, Concurso o Suspensión de Pagos... cuando la situación de crisis económica o la insolvencia sea causada o agravada dolosamente por el deudor o persona que actúe en su nombre.

2. Se tendrá en cuenta para graduar la pena la cuantía del perjuicio inferido a los acreedores, su número y condición económica.

3. Este delito y todos los delitos singulares relacionados con él, cometidos por el deudor o persona que haya actuado en su nombre podrán perseguirse sin esperar a la conclusión del proceso civil y sin perjuicio de la continuidad de este. El importe de la responsabilidad civil derivado de dichos delitos deberá incorporarse, en su caso, a la masa de acreedores.

4. En ningún caso la calificación de la insolvencia en el proceso civil vincula a la jurisdicción penal.

El estudio de este precepto se inicia con una breve descripción de las distintas posturas existentes con relación al bien jurídico protegido, seguidamente se analizan los sujetos del delito y finalmente, se recogerán los aspectos principales de la conducta típica referidos a la gestión regular y prudente.

La concepción más extendida con relación al bien jurídico protegido es la patrimonialista; esta teoría mantiene que el bien jurídico protegido es el derecho de crédito del acreedor, concretado en el derecho a la satisfacción que tienen los acreedores sobre el patrimonio del deudor, en caso de que éste incumpla sus obligaciones. Para otro grupo de autores este delito tutela también un bien jurídico de naturaleza supraindividual. Parten de la base de que la insolvencia de una empresa afecta a todos los acreedores que le han concedido crédito, de modo que si la interdependencia es grande, les conduce a dificultades financieras que pueden desembocar también en quiebra, por lo que el bien jurídico tutelado es la economía en su conjunto⁷¹.

⁷¹ Un mayor conocimiento, detalle y crítica de estas posturas se recoge en el capítulo segundo de Nieto Martín (2000, pp. 31 a 48), que incluye igualmente una amplia referencia bibliográfica acerca de las distintas opiniones existente sobre el bien jurídico protegido.

Es sujeto activo de este delito el deudor declarado en quiebra, concurso o suspensión de pagos, o su administrador de hecho o de derecho, ya que expresamente se recoge en el precepto “o *persona que actúe en su nombre*” (del deudor).

La figura del sujeto pasivo queda delimitada en función del bien jurídico protegido: así, nos encontramos con que para los defensores de la teoría patrimonialista son sujetos pasivos de este delito los acreedores, mientras que para los defensores de la postura contraria lo son los participantes en el mercado, que puedan verse directa o indirectamente afectados por la situación de insolvencia del deudor.

La conducta típica es la misma para las tres modalidades de insolvencia: Quiebra, Concurso y Suspensión de Pagos; estando integrada por los comportamientos contrarios a la gestión ordenada realizados consciente y voluntariamente por el deudor o quien actúe en su nombre.

Este precepto puede dividirse en dos modalidades: La primera, la realización de comportamientos fraudulentos que causan la crisis o insolvencia de la empresa, y la segunda, estando el deudor en situación de insolvencia, realiza algún acto que agrava dicha situación. La causación o agravación de la insolvencia o crisis económica debe ser consecuencia de un comportamiento contrario a los principios de gestión regular y prudente.

En este sentido es preciso destacar el aspecto relativo a la adopción de decisiones arriesgadas, observando la importancia de la contabilidad en dicha gestión. Así, cuando el deudor no se encuentra en situación de crisis, la mayoría de los riesgos están permitidos, incriminándose únicamente aquellos comportamientos del deudor, valorados globalmente, que por sí solos entrañarían peligro de provocar una situación de crisis o insolvencia; pero cuando la empresa se encuentra ya inmersa en una situación de crisis, se realiza el tipo objetivo con cualquier comportamiento contrario a las reglas de cuidado que agraven la situación (Nieto Martín; 2000, pp. 98 y ss.).

Para el mismo autor (pp.154 y ss.), la ausencia de contabilidad o las irregularidades contables constituyen una conducta claramente contraria al principio de administración *ordenada*, porque la contabilidad resulta un instrumento imprescindible para tomar decisiones correctas en la gestión y organización de la empresa. Si un negocio arriesgado resulta fallido, agravando o causando la crisis o insolvencia, pero la decisión se ha adoptado disponiendo de la información necesaria, nos encontraremos ante una conducta atípica generadora de un riesgo permitido, pero si por el contrario esta decisión se ha adoptado sin información alguna, como sucedería en los casos de ausencia de contabilidad o irregularidades substanciales en la misma, habrá de considerarse típica.

La conducta del sujeto activo puede ser activa, mediante la realización de actos que dilaten la calificación de quiebra obteniendo un provecho para sí en perjuicio de la empresa, u omisiva, cuando no realiza las conductas necesarias que evitan que un tercero distraiga bienes de la empresa, pudiendo existir colusión entre ambos.

Con la misma deberá obtenerse un resultado, en el que es precisa la existencia de una relación causal entre la conducta fraudulenta, consistente en la falta del orden regular y prudente de una buena administración mercantil, causa, y el resultado: sobrevenir o agravar una situación de insolvencia.

Uno de los problemas jurídicos más complejos de este delito está ligado a su relación con los procesos concursales. El castigo de la quiebra se subordina a que dé comienzo el proceso concursal. Acertadamente recoge en este sentido Nieto Martín (2000, pp. 50 y ss.) lo enormemente confuso que resulta determinar el momento del proceso concursal a partir del que resulta posible comenzar el penal. Existen dos posturas por parte de la doctrina: para una de ellas, es necesario esperar al auto de calificación de la quiebra y a que el juez civil deduzca testimonio en orden a proceder criminalmente; Para la segunda (opinión compartida por el autor que se está citando) bastará con que se dicte el auto de declaración de la quiebra.

4.3.3. La falsedad contable en los procesos concursales (art. 261)

En el **art. 261** se sanciona a quien:

“En procedimiento de quiebra, concurso o expediente de suspensión de pagos presentare, a sabiendas, datos falsos relativos al estado contable, con el fin de lograr indebidamente la declaración de aquéllos”.

La contabilidad es un elemento clave en la calificación de las insolvencias; por tanto, si está falseada puede resultar imposible conocer la situación patrimonial y los resultados obtenidos en una empresa. Esta imposibilidad es el motivo principal por el cual resultaba necesaria la inclusión de un delito independiente en el que se sancionase dicha conducta.

El bien jurídico protegido en todos los preceptos relativos a la insolvencia punible, consiste en el derecho de los acreedores al cobro de sus créditos. En el caso concreto del art. 261 que se está comentando, se protege un bien jurídico instrumental del derecho de crédito, como es la correcta formación de la voluntad de los órganos de la quiebra, es decir, se incrimina un comportamiento que aún se encuentra en fase de tentativa.

Al igual que sucedía en el artículo anterior, es sujeto activo de este delito el deudor, pues es él quien está obligado a presentar la información contable necesaria para la calificación de la insolvencia. Una situación particular dentro de este contexto se produce cuando la condición de deudor corresponde a una persona jurídica. En este caso el artículo 31 del CP hace responsable penal del delito a quien actúe como administrador de hecho o de derecho de la misma.

La conducta típica.

La presentación de datos contables falsos constituye una conducta claramente contraria al principio de administración ordenada, más aún si la finalidad perseguida con estas manipulaciones es la de tramitar como suspensiones verdaderas empresas en quiebra buscando los beneficios que la suspensión proporciona. La transparencia de la contabilidad resulta necesaria para el buen éxito del procedimiento concursal, si ésta no existe o está falseada resultará imposible reconstruir el activo y el pasivo del deudor y detectar las operaciones realizadas en fraude de acreedores. Es un acto preparatorio de conductas destinadas a modificar fraudulentamente el pasivo u ocultar documentalmente una distracción documental (Nieto Martín; 2000, pp. 154 y ss.).

La modalidad más frecuente que podría integrarse en este delito consiste en mejorar la situación económico-financiera de las empresas a fin de acogerse al procedimiento de suspensión de pagos en lugar del de quiebra, buscando un convenio con los acreedores que disminuya los importes a pagar a éstos o que retrase su vencimiento; además, su derecho de cobro podría verse perjudicado por la falta de la retroacción. Otra posibilidad consiste en declararse en suspensión de pagos, con la finalidad de llegar a un convenio con los acreedores sin que ello fuera necesario; éstos verían sus intereses lesionados, bien por la minoración de sus créditos, bien por el retraso en el cobro, o por ambos. Esta última conducta podría ser constitutiva de alzamiento de bienes, siendo a nuestro juicio de aplicación lo previsto para los casos de concurso de normas en el art. 8.3⁷² en el Código Penal.

4.4. LOS DELITOS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Este epígrafe se dedicará al estudio de aquellas conductas fraudulentas en contra de la Hacienda Pública.

Se verá en primer lugar el **delito de fraude y malversación de subvenciones:**

Resulta fácilmente comprensible la existencia de un gran número de fraudes en subvenciones debido a las grandes debilidades del procedimiento de concesión de las mismas, entre las que cabe destacar: la escasa regulación de los elementos de control preventivo y el insuficiente tratamiento del régimen sancionador en las normas de concesión de subvenciones y ayudas públicas.

Este precepto fue introducido por la Ley Orgánica 2/1985 (art. 350), mediante el que se quería sancionar específicamente la malversación o distracción de los fondos públicos que perciben los particulares. Posteriormente fue reformado por la Ley Orgánica 6/1995 con un contenido similar al del actual art. 308 del CP.

⁷² Que expone que el precepto penal más amplio o complejo absorberá a las infracciones consumidas en aquél.

Las prácticas irregulares que con mayor frecuencia se cometen son: (1) Percepción de subvenciones que superan el coste de la actividad a desarrollar por el beneficiario. (2) Incumplimiento de los requisitos de concesión, seguimiento y/o control de la subvención o falseamiento de los datos o documentos exigidos. (3) Destino de parte de la ayuda a finalidades no incluidas en el objeto de la subvención. (4) Incumplimiento de alguna de las condiciones impuestas al beneficiario con motivo de la concesión de la subvención. (5) Concurrencia de varias ayudas o subvenciones para una misma finalidad.

En segundo lugar se estudiará el **delito de defraudación tributaria**, consistente en la falta de contribución al sostenimiento de los gastos públicos a través de los tributos.

La figura de delito fiscal se introduce en el derecho penal español por la Ley 50/1977 de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal con un doble fin: consolidar una conciencia fiscal colectiva y perseguir en términos radicales las transgresiones graves en materia tributaria. Si bien al no conseguirse los frutos deseados se dictó la Ley Orgánica 2/1985 de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública que introduce el capítulo “Delitos contra la Hacienda Pública” en el que se recoge el delito fiscal (art. 349). Su finalidad era la de avanzar en la delimitación de la conducta típica, se pretendía que dicha conducta no contuviera únicamente la falta de pago de los tributos, sino la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago.

Posteriormente se realizan una serie de modificaciones normativas que afectan al tipo delictivo, añadiendo expresamente la elusión del pago de retenciones e ingresos a cuenta, y a la coordinación entre el ordenamiento penal y el tributario. El contenido de este precepto se ha mantenido prácticamente igual en el Código Penal de 1995.

Para finalizar se estudiará el **delito contable**.

Este artículo fue introducido a través del art. 305 bis, por la Ley Orgánica 2/1985 que reformó el Código Penal de 1973. Con anterioridad, lo más cercano fue el art. 319 del Antigo CP, vigente desde 1977, que contenía una presunción de ánimo defraudatorio para quienes llevaran una contabilidad falsa o con anomalías substanciales. Esta ley (50/1977) mencionaba las falsedades o anomalías substanciales en la contabilidad, no como un delito autónomo, sino como medio de presunción de la intención defraudatoria exigida por el tipo para el delito fiscal. En este sentido, la **Audiencia Territorial de Murcia en su Sentencia de 17-XI-1894** aprecia la existencia de delito fiscal al resultar la cantidad defraudada superior a dos millones de pesetas y existir ánimo defraudatorio, lo que se deduce de las falsedades contables realizadas.

Con referencia a esta Ley 50/1977, recoge Pérez Royo (1986, p. 201) las grandes dificultades de interpretación que se derivaban de una expresión valorativa tan ambigua como era la de “*anomalías substanciales en la contabilidad*”, que, como recoge Ferré (1988, p. 6), habían

sido definidas por el Tribunal Supremo en la circular 2/1978, como aquellas que alteran gravemente, o enmascaran de manera fundamental, la verdadera situación o los movimientos económicos de la empresa, simulando u ocultando datos, con la finalidad de eludir el impuesto u obtener indebidamente beneficios fiscales. Así nos encontramos con la **Sentencia de 28-II-1991 de la Audiencia Provincial de Barcelona**, en la que se recoge que la ausencia de facturas impide determinar la base y el montante de la cuantía defraudada.

Esta tipificación tenía sentido porque la contabilidad en las empresas actúa como fuente directa y auténtica de información en la determinación de las bases impositivas. El interés en la corrección contable se conecta con el interés en la determinación de la existencia y alcance de la deuda tributaria, ya que en función de esta determinación se establecen los deberes relativos a la contabilidad.

La trascendencia que la colaboración activa de los sujetos pasivos de los tributos tiene en nuestro sistema tributario, tuvo como consecuencia la introducción del artículo 350 bis del antiguo CP, como tipo autónomo de las infracciones contables, especificando las diferentes formas que deben revestir dichas infracciones para alcanzar la categoría de delito.

Se encuentran en este sentido distintas sentencias, así la **de 24-IV-1992 del Juzgado de lo penal de Logroño**, en la que resulta penada por el delito 350 bis letra a) del CP la conducta consistente en el incumplimiento absoluto de llevanza de contabilidad que impide determinar la base imponible en régimen de estimación directa. Esto mismo se recoge en la **Sentencia de 3-VII-1989 del Juzgado de instrucción de Alcalá de Henares**, por la que los hechos (ausencia total de contabilidad) son constitutivos del delito previsto y penado en el art. 350 bis a) del antiguo CP toda vez que concurren todos los elementos que legalmente integran la figura delictiva, dando lugar a este delito, ya que se vulnera el derecho de la Administración a comprobar con celeridad y eficacia las obligaciones tributarias. Lo que el legislador perseguía con la inclusión de este artículo era tipificar como delito autónomo la existencia de las anomalías substanciales en la contabilidad de las que se hablaba en la anterior legislación.

En este precepto se recogían diferentes supuestos con un núcleo común, la infracción de los deberes contables impuestos por las normas tributarias en orden a la gestión de los tributos. Actualmente el art. 310 del CP presenta pocas variaciones con respecto del 350 bis, ya que únicamente se modifican los aspectos referentes a las sanciones y a la cuantía objeto de omisión o falseamiento que se ha elevado a treinta millones de pesetas.

Seguidamente se realiza a continuación un breve análisis de los preceptos mencionados.

4.4.1. Fraude y malversación de subvenciones (art. 308)

El Código Penal en su art. 308 expone que comete este delito:

1. *”El que obtenga una subvención, desgravación o ayuda de las Administraciones públicas de más de diez millones de pesetas falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubieran impedido,...*

2 *...al que en el desarrollo de una actividad subvencionada con fondos de las Administraciones públicas cuyo importe supere los diez millones de pesetas, incumpla las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida”.*

El bien jurídico protegido por este precepto son los intereses patrimoniales de las Administraciones Públicas que afectan fundamentalmente a la manera de realizarse el gasto público.

Modalidades de comisión: recoge este artículo dos actitudes distintas, la primera de ellas exige un comportamiento falsario previo, como medio para conseguir de forma ilícita subvenciones o desgravaciones; la segunda consiste en el incumplimiento de las condiciones establecidas en su concesión.

Respecto del primero, la conducta típica es siempre comisiva, supone la realización de aquellos actos mediante los cuales se falsean las condiciones requeridas o se ocultan las que hubiesen impedido obtener la subvención. Se requiere la obtención de un resultado: la efectiva concesión de la subvención, desgravación o ayuda como mínimo por importe de diez millones de pesetas, por lo que el delito se consuma, no en el momento en que sea concedida la subvención, sino en el de percepción de la cantidad objeto de la misma.

En el segundo, la conducta típica consiste en el incumplimiento de las condiciones establecidas para el propio ejercicio de la actividad subvencionada. Debe tratarse de condiciones que sean de tales características que su incumplimiento pueda afectar, y lo haga causalmente, a la sustancial alteración de los fines de la subvención (Boix y Mira; 2000, pp. 122 y 123).

Respecto del resultado es necesario que como consecuencia de dicho incumplimiento se alteren sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida.

En ambos casos (párrafo 1º y 2º del art. 308 del CP) es posible la exención de responsabilidad penal si se reintegran las cantidades recibidas más el interés legal del dinero aumentado en dos puntos, siempre y cuando se haga antes de la notificación de la iniciación de actuaciones de inspección o control.

4.4.2. El delito fiscal (art. 305)

La conducta que castiga el punto primero del artículo 305 del CP es la siguiente:

“...al 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 hubiesen debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando de beneficios fiscales, 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 15.000.000 de ptas. ...

Supone, desde un ámbito objetivo, una violación de normas de derecho tributario y desde un ámbito subjetivo, son sujetos activos de estas infracciones aquéllos que tienen obligaciones y deberes tributarios.

Al igual que se viene realizando con los anteriores preceptos penales, se va a recoger en éste alguno de sus elementos que se consideran de mayor importancia de cara a este trabajo, como son el bien jurídico protegido y algunos aspectos referentes a la conducta típica.

El bien jurídico protegido en el art. 305 del CP, son los intereses patrimoniales del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales y Forales (referidos en concreto a los aspectos recaudatorios de los ingresos tributarios).

Las posibles conductas típicas son dos: *elusión del pago de impuestos*, entendida como la omisión del deber que el obligado tributario tiene de hacer efectiva su deuda, y *disfrute indebido de beneficios fiscales*, que abarca todo tipo de bonificaciones, deducciones, desgravaciones y exenciones tributarias.

Se consuma el delito cuando la elusión del tributo por el sujeto obligado se ha llevado a efecto y no cabe la posibilidad de efectuar su ingreso ni hacer ningún tipo de rectificación a su comportamiento defraudatorio (art. 305.4 del CP). En el disfrute indebido de beneficios fiscales, la consumación hay que situarla en el momento que ilícitamente se puede hacer uso de tales beneficios. La consumación se encuentra condicionada por la cuantía que debe superarse, quince millones de pesetas. De no alcanzarse ésta no existirá delito, pudiendo dar lugar a una infracción administrativa. En el caso de tributos periódicos, este importe se refiere a cada período impositivo, y cuando estos períodos sean inferiores a doce meses, el importe se referirá al año natural y en los demás supuestos, se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que el hecho imponible sea susceptible de declaración.

La imposibilidad de efectuar el pago por carecer de medios, no dará lugar al delito contemplado en el art. 305 del CP siempre y cuando se declaren correctamente las deudas tributarias a la Administración Pública.

4.4.3. El delito contable (art. 310)

Sanciona el art. 310 del CP:

A quien estando obligado por Ley Tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales:

- a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.*
- b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.*

c) No haya anotado en los libros negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas o los anote con cifras distintas a las verdaderas.

d) Practique en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

La consideración como delito de los supuestos de hecho a que se refieren las letras c) y d) anteriores requiere que se omitan las declaraciones tributarias o que las presentadas sean reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía en más o en menos de los cargos o abonos omitidos o falseados, exceda sin compensación aritmética entre ellos, de treinta millones de pesetas por cada ejercicio económico.

Tras observar brevemente algunas de las distintas interpretaciones que la doctrina realiza acerca del bien jurídico protegido, se pasará seguidamente al estudio de los sujetos activos (dado su carácter de delito especial) y de la conducta típica (de las cuatro modalidades expresamente recogidas en el precepto). Para finalizar se hace referencia a dos problemas de gran importancia respecto de la eficacia del art. del 310 CP: la exclusión de punibilidad y su relación concursal con los delitos de fraude fiscal y de subvenciones (recogidos en este mismo epígrafe) y con las Leyes Administrativas.

Respecto al bien jurídico protegido se han producido diversas posturas de las que son destacables dos, la primera recoge que el interés en la corrección contable es compartido entre la Hacienda Pública y terceras personas particulares y la segunda se inclina por la función tributaria como bien jurídico protegido. Representante de la primera opinión es Pérez Royo (1986, p. 202), para quien el bien jurídico protegido es el mismo en los cuatro supuestos, el representado por el interés público a la llevanza de una contabilidad conforme a las leyes mercantiles que permita conocer la auténtica realidad de la empresa. Sin embargo para Ferré (1988, p. 57) el bien jurídico tutelado es la Hacienda Pública en su aspecto dinámico, entendida como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público.

Los sujetos activos del delito están sometidos a un requisito de carácter personal, lo que lo califica como de especial debido a que el tipo tan sólo se podrá realizar por los sujetos expresamente descritos por el legislador, (primer párrafo del art. 310 CP), que la acota a aquellos sujetos obligados por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales, por lo que la delimitación del sujeto activo deberá hacerse previamente teniendo en cuenta lo dispuesto en la normativa tributaria, tanto las leyes como sus reglamentos de desarrollo⁷³.

La conducta típica consiste en el incumplimiento de las obligaciones contables, pero no es suficiente que estas obligaciones vengan recogidas en las leyes mercantiles, sino que ésta deberá venir definida en la Ley Tributaria, quedando claramente establecida la supremacía de los aspectos fiscales respecto de los mercantiles. Si no se vulnera ninguna ley tributaria aun cuando se lesionen intereses particulares, no se comete este delito. Para su perfeccionamiento se requiere no sólo un

⁷³ El principio de legalidad resulta respetado a pesar de la remisión a normas reglamentarias, ya que la obligación de referencia encuentra su fundamento en la Ley, aunque el desarrollo de dicha obligación se encuentra materializado en normas reglamentarias.

resultado de perjuicio económico para la Administración Tributaria, sino que además deberá obtenerse mediante una actitud defraudatoria y desleal por parte del sujeto activo.

Aunque tras la reforma del Impuesto de Sociedades las obligaciones se van igualando, en las leyes fiscales se sigue sin identificar la contabilidad mercantil con los libros de comercio, ni éstos con los fiscales. La legislación mercantil es la que limita el contenido de la contabilidad formal y material, siendo las leyes y reglamentos reguladores de los respectivos impuestos los que determinan la contabilidad y los libros y registros fiscales de carácter obligatorio.

En relación con las modalidades de comisión se realiza en este precepto una separación expresa entre los apartados a) y b) (ausencia total y llevanza de doble contabilidad) que reflejarían las infracciones puramente contables y los apartados c) y d) (falsedades y alteraciones ficticias), que requieren además comportamientos adicionales extraños a la contabilidad en sí mismos y relativos a una infracción en la declaración. (Pérez Royo;1986, pp. 219 y ss.)

El delito contable cometido mediante incumplimiento absoluto de la obligación contable

Aparece recogida la defraudación contable como omisión en la letra a) de este artículo que castiga a quien

“...incumpla absolutamente la obligación de llevanza de contabilidad en el régimen de estimación directa de bases tributarias,”

Habitualmente se identifica este régimen con la determinación de la base imponible en función de los libros, quedando excluidos aquellos contribuyentes sujetos al régimen de estimación objetiva singular.

El primer problema con el que nos encontramos es el de la interpretación ~~que hay que hacer~~ del *“incumplimiento absoluto de las obligaciones contables”*.

Normalmente se recogerán los supuestos de falta absoluta de contabilidad cuando no fuere posible reconstruir de forma individualizada los datos necesarios para determinar la base imponible sin recurrir a la estimación indirecta. A nuestro parecer resulta más acertado reconocer ~~que da igual~~ que se derive de la no-llevanza de libros o que, existiendo éstos, no se muestren a la Administración en el curso de su actuación investigadora.

Realizando una interpretación formal, si el Código Penal exige el incumplimiento absoluto, significa que el delito únicamente puede cometerse si se comprueba la ausencia de toda contabilidad o registro fiscal; haciendo una interpretación material, existe incumplimiento absoluto si hay ausencia total de libros o éstas están en blanco, pero no si existe una contabilidad interna o privada que permita conocer la verdadera situación económica del sujeto pasivo y portanto la base imponible correspondiente. En tal sentido se pueden citar, entre otras, la **Sentencia de 28-II-1992 dd**

Juzgado de lo Penal Nº 1 de La Coruña, en la que no resultó sancionada por la letra a) del art. 350 bis del antiguo CP, la no-existencia de contabilidad, ya que ésta podía deducirse de las facturas y otros documentos. El autor llevó una contabilidad no opaca ni pretendidamente ocultista de sus operaciones a través de entidades bancarias y otros documentos. También la **STS de 12-II-1986**, en la que no resulta penada la falta de anotaciones contables en los libros (diario, mayor y balances), en primer lugar porque se debió a escasez de personal y a la deficiente economía de la empresa y no a propósito defraudatorio, y en segundo lugar porque la empresa tenía toda la documentación con lo que se pudo concretar con exactitud la deuda tributaria.

El delito contable derivado de la llevanza de doble contabilidad

En la letra b) se recoge la defraudación conocida como doble contabilidad, castigando a quien persiguiendo fines defraudatorios tributarios:

“...lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa”,

Se habla en este apartado de “contabilidades”, de manera que habrá que entender, como así recoge Pérez Royo (1986, p. 215), que el tipo queda reducido a la llevanza de libros contables, quedando fuera los registros de carácter exclusivamente fiscal que deben llevar profesionales y artistas no sujetos al régimen de contabilidad mercantil. Para poder decir que existen contabilidades distintas, supuesto contemplado en el tipo penal, deberá darse publicidad, es decir, hacer valer ante terceros una contabilidad distinta a la exhibida ante la Hacienda Pública.

Para Ferré (1988, p. 162), la doble contabilidad quiere decir que debe llevarse una contabilidad aparentemente correcta, destinada a mostrar a la Inspección de Hacienda la información necesaria para determinar la base imponible, pero que en realidad sea totalmente falsa o contenga un conjunto sistemático de anotaciones incorrectas o un número elevado de operaciones omitidas que la conviertan en ajena a la realidad. Además, debe existir una contabilidad oculta sobre la cual existen discrepancias en cuanto a si debe estar o no correctamente confeccionada.

Para estimar la concurrencia de contabilidades distintas deberán cumplirse dos identidades: una de actividad y otra de ejercicio económico, así como un elemento intencional, consistente en ocultar o simular la verdadera situación de la empresa.

Lo que el legislador ha querido diferenciar es el supuesto de contabilidades distintas, en cuanto a los datos u operaciones reflejados en cada una de ellas, (por ejemplo llevar una caja “B”), de aquel otro en que las distintas contabilidades reflejen diferentes operaciones contabilizadas conforme a distintos criterios, supuesto que se llevaran a un tiempo una contabilidad mercantil junto a una fiscal.

Delito contable por faltas o errores en las anotaciones contables y por anotaciones ficticias

En la letra c) se señala que se dan omisiones o alteraciones contables cuando:

“...no se hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o en general, transacciones económicas o se hubieren anotado con cifras distintas a las reales.”

Recoge, por último, la letra d) el caso de las alteraciones contables castigando a quien:

“hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.”

La consideración como delito de los supuestos de hecho a que se refieren las letras c) y d) anteriores requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos falseados exceda, sin compensaciones aritméticas entre ellos, de treinta millones de pesetas por cada ejercicio económico.

Para que tenga la consideración de infracción penal, ha de poner en peligro la efectividad de la obligación tributaria ya que en otro caso nos encontraríamos únicamente ante una infracción de tipo administrativo.

Respecto de estos dos supuestos, se hace necesaria la presencia de dos nuevos requisitos, uno de orden cuantitativo; cuantía superior a treinta millones de pesetas en el que dicha cantidad no es para cada caso, sino de forma conjunta entre omisiones y alteraciones siendo condición indispensable que las anomalías se realicen en los libros obligatorios, es decir, que las omisiones y falsedades deben tener por finalidad la alteración de los datos con relevancia fiscal. En sentido estricto, además de los asientos contables propiamente dichos, deben falsearse también las facturas y demás justificantes contables, presentar movimientos de caja falsos, etc., provocando conductas claramente peligrosas para la gestión de los tributos.

El segundo, al que ya se ha hecho referencia anteriormente, consiste en un comportamiento añadido del sujeto infractor consistente en la omisión de declaración o el reflejo en ella de las irregularidades contables.

Para Pérez Royo (1986, p. 220), con la inclusión del último párrafo, la acción aparece descompuesta en dos clases de elementos, los relativos a infracciones contables (falsedades u omisiones superiores a treinta millones de pesetas) y los relativos a infracciones en las declaraciones (omisión o presentación de falsa declaración). Al redactar este artículo, el legislador delimita primero el tipo del injusto -infracciones contables- añadiendo posteriormente que la consideración como delito de tal comportamiento queda subordinada a la presencia de los requisitos cuantitativos y falsedad u omisión en la declaración, es decir, que si no se cumplen ambos requisitos, sigue siendo delito al integrar el tipo del injusto, pero no serán considerados como tales, quedando exentos de responsabilidad. En este sentido, aunque referido al art. 350 bis del antiguo CP, se encuentra la **Sentencia de 9-III-1993 del Juzgado de lo Penal Número 1 de Lleida**

en la que se penó la conducta consistente en falsear los apuntes contables por importe superior a diez millones de pesetas en varios años, siendo las declaraciones correspondientes a estos ejercicios reflejo de esta falsa contabilidad.

Una cuestión adicional es la de si el efecto de la exclusión de la punibilidad puede derivarse de la rectificación de la declaración inicialmente presentada, cuando dicha declaración complementaria se presenta antes de la notificación del inicio de actuaciones de comprobación o investigación por parte de la Administración Tributaria.⁷⁴

La relación concursal entre el art. 310 y el 305 o el 308 del CP es de normas y no de delitos⁷⁵, por lo que cuando alguien realiza el comportamiento que contempla el art. 310 del CP y a continuación defrauda a la Hacienda Pública, se da una relación de consunción. Existen diversas sentencias en este sentido; así en la **STS de 31-X-1992** se recoge que el delito contable es preparatorio del delito fiscal por lo que apreciada la existencia de este último, el anterior queda subsumido en él en una relación de consunción. No se puede castigar con independencia el acto preparatorio de un delito y el delito después de consumado porque constituiría una vulneración del principio "*non bis in idem*". Esto mismo se recoge, entre otras, en las **Sentencias de 6-V-1993 de la Audiencia Provincial de la Coruña o la de 26-V-1994 del Juzgado de lo Penal Número 1 de Vigo**.

En estas sentencias se observa que la solución procedente es la de entender consumida la infracción contable en la defraudación tributaria o en el fraude de subvenciones, es decir, las falsedades tienen exclusivamente por finalidad la comisión de los delitos recogidos en el art. 305 o 308 del CP, siendo medio necesario para la realización de los mismos, por lo que les será de aplicación lo dispuesto en el artículo 77 del CP⁷⁶.

En opinión de Álvarez García (1997, p. 36), el concurso de este delito con leyes administrativas será frecuente dada su paralela regulación mercantil en numerosos casos y con muy pocas variaciones; a este respecto recoge que se cometerá el delito establecido en el art. 310 letras a) y b) del CP en los casos de incumplimiento absoluto y total de llevanza de contabilidad en el régimen de estimación directa de bases y en el caso de llevar varias contabilidades, siempre y cuando esto se haga con ánimo de engañar. Las demás conductas posibles en relación con estos dos casos serán sancionables como meras infracciones administrativas. En el resto de los casos,

⁷⁴ La mayoría de la doctrina manifiesta una opinión favorable a esto, siendo claros exponentes Pérez Royo (1986) y Ferré (1988), cuando admiten la impunidad de quienes presenten declaraciones complementarias de carácter espontáneo y anteriores al inicio de las actuaciones administrativas.

⁷⁵ Se produce concurso de normas cuando en el Código Penal hay dos o más preceptos que pueden ser aplicables a un mismo hecho, teniendo los preceptos concurrentes el mismo núcleo típico fundamental. El concurso ideal de delitos se produce cuando con una acción se infringen varias disposiciones legales o varias veces la misma disposición. (Muñoz Conde y García Arán; 1996, Cap. XXVIII)

⁷⁶ En el punto segundo de dicho artículo se dispone que será de aplicación el delito que tenga prevista la pena más grave en su mitad superior, sin que pueda exceder de la que representara la suma de las que correspondería aplicar si se penaran separadamente.

recogidos en las letras c) y d) del mismo artículo, la separación es más sencilla al ser cuantitativo el criterio delimitador.

En este concurso, en el que con los mismos hechos sean constitutivos del delito del art. 310 del CP y además de infracción administrativa por fraude fiscal, el camino a seguir consiste en no sancionar administrativamente⁷⁷ los hechos que pudieran resultar constitutivos de delito mientras los Tribunales de Justicia no dicten sentencia estimando la existencia de delito. De estimarse éste, la Administración Tributaria dará por concluido el expediente sancionador y, en caso contrario, continuará con el expediente sobre la base de los hechos probados por el tribunal.

4.5. RESPONSABILIDAD EN EL ÁMBITO PENAL

Para finalizar con el ámbito penal se van a recoger en este epígrafe aquellos casos en los que la atribución de responsabilidad hacia los administradores y los socios no aparece expresamente recogida en los preceptos vistos ya que se trata de delitos especiales que se fundamentan en una especial relación entre el autor y el bien jurídico protegido, pudiendo presentarse importantes lagunas de punibilidad cuando un tercero ocupa idéntica posición del autor originario y realiza la conducta típica.

Para atajar este problema se plantean dos soluciones: por una parte se introduce el **artículo 31 del CP**, cuya función reside en ampliar el círculo de autores dentro de los delitos especiales, extendiéndose la cualificación personal de autoría a los administradores de hecho y de derecho de las personas jurídicas. Por otra parte, se provoca la extensión de responsabilidad a los socios mediante la aplicación de la doctrina del **levantamiento del velo**, que es una construcción jurisprudencial basada en una interpretación fáctica que, sin necesidad de utilizar el artículo 31 del CP, permite señalar al verdadero deudor o propietario de los bienes, pese a que formalmente pertenezcan a una persona jurídica. A ella se ha acudido sobre todo en relación con el delito de alzamiento de bienes y en la mayoría de los supuestos donde se aprecia claramente que no hay ninguna sociedad con un funcionamiento real, sino que ésta se ha constituido a los solos efectos de colocar en ella activos patrimoniales pertenecientes a una persona física (Nieto Martín; 2000, pp. 190 y ss.).

4.5.1. La responsabilidad penal de los administradores: el artículo 31 del Código Penal

Los administradores de hecho y de derecho de las sociedades pueden incurrir en todos los tipos penales previstos en la nueva normativa, en unos casos directamente, como sucede en la mayoría de los delitos societarios, ya que en los mismos aparece recogida expresamente tal posibilidad, pero en otros, como los delitos de insolvencia punible o los delitos contra la Hacienda

Pública, es la persona jurídica la autora de las conductas punibles. En estos delitos surge uno de los problemas más arduos con que ha debido enfrentarse el derecho penal económico moderno, el de responsabilizar criminalmente a las personas jurídicas ante la imposibilidad de aplicación del principio de culpabilidad. La solución vino de la mano de la anterior reforma de 1983, que introdujo en el anterior Código Penal el artículo 15 bis, que recogía la fórmula “*actuar en nombre de otro*” permitiendo la atribución de la cualidad de autor, a quien conforme a la redacción del tipo legal no lo es. Esto no quiere decir que dicha persona tenga que ser automáticamente considerada responsable del delito, sino sólo que se permite exigirles responsabilidad en la medida que se pruebe quién o quiénes, de entre los que actúan en nombre o representación de la persona jurídica, han realizado objetiva y subjetivamente los elementos del tipo delictivo (Muñoz Conde; 1999, pp. 95 y 96).

Este precepto, con algunas modificaciones, constituye el artículo 31 del CP vigente que recoge que:

“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 o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre.”

Este artículo no recoge una ampliación del concepto de autor, sino únicamente una solución legal aplicable a un determinado grupo de tipos que sustentan delitos especiales, que son precisamente aquéllos que no puede cometer cualquier persona. No se produce alteración de las reglas de responsabilidad penal, tan sólo, como ya se ha recogido, se trata de eliminar las lagunas de impunidad que se generarían de aplicar las reglas generales de la participación y la tipicidad (Garreta Such; 1997, pp 349 y 350).

Uno de los principales problemas derivados de la aplicación del mencionado artículo 31 del CP, es que se trata de un delito colegiado. Toda actuación enmarcada en un órgano colegiado, tanto las deliberaciones como las decisiones sociales, puede producir efectos dentro del marco de la responsabilidad civil, pero muy difícilmente puede encuadrarse en la esfera de la responsabilidad penal al ser ésta estrictamente personal. El problema no es otro que el de atribuir la responsabilidad penal a las personas físicas que componen el órgano de administración. No todos los miembros habrán participado de una misma manera en la toma de decisiones colegiadas, por lo que no tienen por qué responder necesariamente en idéntica medida. Lo que sí que hay que tener claro es que el mero disenso no exonera de culpa al sujeto que lo realiza (Moscardó y Rámilo; 1996, p. 67). En el mismo sentido se manifiestan Urquijo y Crespo (1999, p. 430) cuando afirman que hay que subrayar que la responsabilidad en el ámbito penal tiene carácter individual ya que excluye la

⁷⁷ Como infracción simple o en su caso como agravamiento de las sanciones por infracción grave.

presunción de culpa, a diferencia de lo que sucede en el ordenamiento jurídico civil. Por lo tanto, suponiendo que existiese una decisión social colegiada de carácter delictivo, no podrá atribuirse responsabilidad a todos los miembros del órgano, sino que es preciso delimitar la aportación material de cada miembro a la conducta constitutiva del injusto penal, para poder ponderar así el grado de responsabilidad de forma individualizada.

De exigirse responsabilidad a todos los administradores de la citada sociedad, con independencia de quiénes hayan participado efectivamente en la comisión del delito, se estaría violentando gravemente el principio de personalidad de la pena o sanción.⁷⁸

4.5.2. Responsabilidad penal de los socios: el levantamiento del velo en el ámbito penal

Con la utilización de esta figura, lo que pretende la jurisprudencia es incriminar a las personas que han actuado en nombre de las sociedades en aquellos supuestos en que es la sociedad y no las personas físicas que la integran, la que reúne los requisitos previstos en el tipo penal para ser autor.

Para Ruiz Toledano (1998, p. 240), esta figura parte de la constatación de los perjuicios que produce en los intereses públicos o de terceros el respeto a la personalidad jurídica de las sociedades mercantiles, motivo por el cual los tribunales hacen caso omiso de la personalidad jurídica de la sociedad, tratando de realizar la justicia en el caso concreto y haciendo responsables a los socios de las deudas sociales. La sociedad es una ficción que debe mantenerse en cuanto sirva al fin para el que fue creada y no cuando se utiliza para perjudicar intereses de terceros

En el ámbito penal, la responsabilidad aparece recogida en el Libro I, Título II, arts. 27 y ss “de las personas criminalmente responsables...” recogiendo el art. 27 del CP que se responsabiliza criminalmente a los autores y cómplices de los delitos y faltas delimitando ambas figuras en los artículos siguientes.

Ampliando una afirmación realizada por Serrano y Merino (1996, p. 3) (referida al delito tributario), se puede comentar que siempre que la creación de una sociedad o cualquier acto que repercuta en su continuidad persiga como objetivo exclusivo la comisión de un delito, el juzgador

⁷⁸ Con respecto a este tema recogemos las opiniones de Mata Martín (1995), quien afirma que en principio cabría atribuir responsabilidad penal a quienes hayan respaldado la decisión, excluyendo a quienes se han opuesto o a quienes han estado ausentes, pero quienes en la reunión del órgano mostrasen una oposición formal al acuerdo, pero su conducta material indica lo contrario, pudieran no verse liberados de responsabilidad. Tampoco a quien no ha participado en el acto, constituyendo tal ausencia un hecho preordenado y necesario para el logro del fin delictivo, o aquellos que con su comportamiento previo, hayan cooperado a la decisión final; Revuelta (1997, p. 79), por su parte, afirma que no basta con ser consejero para ser responsable ya que no tiene cabida la responsabilidad objetiva, sino que deberá participarse en la adopción del acuerdo. La responsabilidad no afectará ni a los consejeros que se hubieran opuesto (realmente) al acuerdo, ni a los que no hubieran asistido (por causa justificada).

penal debe tenerlos por ineficaces, y entrar a indagar sobre la realidad subyacente, atribuyendo la cualidad de sujeto activo del delito a aquellas personas físicas que lo hayan ejecutado, ya que aunque medien sociedades interpuestas que “realicen” los elementos del tipo delictivo, se trata sin duda de actuaciones en nombre propio. La pantalla jurídica creada por el sujeto, en ningún caso puede servir de impedimento para afirmar la adecuación típica del hecho. Este abuso representa una lesión para el tráfico jurídico y en particular para terceros que no tienen el deber jurídico de soportarlo.

La responsabilidad de los socios se deriva de su intervención en el hecho principal, bien sea a título de partícipes necesarios, o bien de cómplices, dependiendo de que se consideren imprescindibles o no sus aportaciones al hecho.

Al igual que en el ámbito civil, se justifica el levantamiento del velo ante la necesidad de incriminar a aquellas personas que utilizan las sociedades como instrumento o tapadera en la comisión de delitos, pero en este caso deberán los jueces obrar con cautela, pues en los casos de imposibilidad de determinación de las distintas participaciones de los socios, la doctrina del levantamiento del velo conduce a resultados contraproducentes, dado que en lugar de conseguirse una mejor individualización de la responsabilidad penal, podría llegarse a una imputación de responsabilidad penal de conductas no delictivas.

Recogen Moscardó y Rámilo (1996, p. 63) la opinión de Rodríguez Ramos para quien el levantamiento del velo societario no tiene el mismo sentido en el ámbito civil y penal, ya que en el primero viene a significar “fraude de ley”, mediante el que se intenta ocultar el patrimonio propio tras una sociedad que es una mera pantalla protectora sin un substrato patrimonial diferenciado propio, mientras que en el ámbito penal sólo pretende descubrir qué persona o personas físicas actuaron o debieron actuar en relación con unos hechos delictivos.

4.5.3. Responsabilidad de los auditores en el ámbito penal

La responsabilidad penal en la que pueden incurrir los auditores a través de sus informes puede derivarse de distintos hechos: ejecutando el delito, induciendo a ejecutarlo, cooperando en la comisión de los hechos o participando con posterioridad para ocultarlos o impedir su persecución. Pudiendo resumir estas posibilidades en las siguientes:

Autoría única inmediata. En la que sólo una persona realiza por sí todo el hecho constitutivo del delito.

Coautoría. El delito se comete entre varias personas, cada una de las cuales toma parte directamente en la ejecución de los hechos.

Alguno de los ejemplos en que la responsabilidad penal podría aparecer en estos casos, son mencionados por Marina García-Tuñón (1998, p. 145), cuando afirma que puede derivarse

responsabilidad penal de aquellas situaciones que afectan al intrusismo profesional (art. 403 del CP), que utilizan de información privilegiada conectada al deber de secreto (art. 199 del CP), que cometen falsedad de documento mercantil (art. 394 del CP), etc.

Inducción y complicidad. Inducir (art. 28 del CP) es hacer nacer en otro una voluntad infractora, que le lleva a la realización de un hecho constitutivo de delito. En la complicidad (art. 29 del CP) no se interviene directamente en la ejecución de los hechos, la participación es anterior o simultánea.

Encubrimiento (art. 451 del CP) Se trata de una participación posterior con la finalidad de ocultar los hechos o impedir su persecución.

La participación en los delitos societarios, tributarios, en fraude de acreedores o los de falsedades documentales, son ejemplos de conductas que pueden integrar ilícitos penales a través de las dos últimas posibilidades.

