

¿PUEDE UNA PERSONA JURÍDICA CONOCER LA ANTIJURICIDAD DE LA NORMA?

A propósito de una doctrina del TEAC sobre el art. 179 LGT

Prof. Dr. Dr. h. c. Miguel Bajo Fernández

Catedrático de Derecho penal. Universidad Autónoma de Madrid

1.- Exposición

Existe en la Ley General Tributaria (LGT) una eximente descrita como “interpretación razonable de la norma”¹. En el orden administrativo sancionador el obligado tributario queda exento de responsabilidad cuando, pese a haber actuado en contra del Derecho, lo hace al amparo de una interpretación razonable de la norma. Es decir, el administrado está exento de responsabilidad cuando incurre en un error sobre el Derecho, porque lo interpreta inadecuadamente pero de manera razonable.

Esta doctrina se aplica tanto cuando el obligado tributario es persona física como cuando reviste **forma societaria**.

Como consecuencia de esta regulación, y de la interpretación que de ella se hace, la jurisprudencia administrativa ha sentado el criterio de que **una empresa con forma societaria que tenga unas determinadas dimensiones, no puede invocar el error sobre el Derecho por una interpretación desacertada, pero razonable, de la norma, porque tiene (o debería tener) medios personales y materiales para haber adoptado un correcto entendimiento de la disposición jurídica**. Incluso, se ha llegado a decir que a determinada forma societaria (sociedad anónima), “por propia definición, finalidad y estructura se le ha de requerir un conocimiento y cuidado en el

¹ Ley 58/2003, 17 diciembre General Tributaria: Artículo 179. “...2. Las acciones u omisiones tipificadas en las Leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:...d. Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma...”.

cumplimiento de sus obligaciones contables y fiscales superior al del <ciudadano común>”².

En el orden administrativo se parte de la base, por tanto, de que ciertas personas jurídicas han de “conocer” el contenido de la norma. A la entidad se le reprocha comportarse de forma contraria a Derecho cuando, dadas sus dimensiones y sus medios personales y materiales, podía haberlo hecho conforme a Derecho porque “conoce” la norma correspondiente y ese reproche es superior al del “ciudadano común”³.

Pues bien, el **Derecho penal** español desde diciembre de 2010 hace responsables penalmente a las personas jurídicas y, por otra parte, jurisprudencia y doctrina interpretan que el legislador ha decidido someter dicha responsabilidad a todas las reglas y principios de la responsabilidad penal de las personas físicas. Debemos examinar esta realidad en el sistema del Derecho administrativo sancionador porque desde hace décadas impone sanciones administrativas a las personas jurídicas y existe una jurisprudencia constante y firme sobre algunos principios. Así, se parte de la base de que 1) la sanción administrativa es esencialmente idéntica a la pena del Código penal, 2) rige en el Derecho administrativo sancionador el principio de tipicidad y el de culpabilidad al igual que el resto de principios de un Derecho penal moderno de corte liberal y, en consecuencia, 3) queda erradicada la responsabilidad objetiva.

A los órganos administrativos, como veremos, no les ha temblado la mano desde hace tiempo exigiendo la concurrencia del elemento subjetivo a la persona jurídica. Me ha parecido significativo centrarme en las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) porque, siendo el último órgano administrativo, recoge fielmente la opinión jurisdiccional del Tribunal Supremo.

² Esta doctrina jurisprudencial de la Sala 3ª del TS se recoge en las resoluciones del TEAC 16 febrero 2006, 8 noviembre 2006, 14 septiembre 2007.

³ En una ocasión, con motivo de una conferencia, un oyente me hizo la observación de que una reflexión como ésta al socaire de la responsabilidad penal de las personas jurídicas abriría una brecha definitiva para considerar también la de los animales y que puedan conocer la norma e incurrir en error de Derecho. En realidad, contesté, un animal educado (un perro guía o un caballo de doma, por ejemplo) sabe perfectamente los deberes del sistema de reglas en que le han instruido y cuándo los infringe. Que los animales educados en unos cánones sean declarados responsables depende únicamente de una decisión del legislador.

a) La sanción administrativa es idéntica a la pena.

La Sentencia de la Sala de lo contencioso del *TS 9 enero 1991 sostiene «la negación de cualquier diferencia ontológica entre sanción (s.c. administrativa) y pena»*. Esta identidad con la pena concurre también en las sanciones impuestas a las personas jurídicas.

En efecto, las sanciones administrativas son medidas retributivo-preventivas, por lo tanto son penas. Que son castigos y no meras consecuencias normativas se comprueba porque cumplen tres circunstancias: son graduables en función de la forma subjetiva de participación (dolo, culpa o caso), no se pueden asegurar y no son transmisibles por herencia. Todo efecto jurídico del que puedan predicarse dichas tres circunstancias, constituirá un castigo como ocurre con las penas del Código penal. En otro caso, podrán ser efectos jurídicos resarcitorios, resolutorios de conflictos o consecuentes de la regla, pero nunca medidas retributivo-preventivas, o sea, penas.

Por otro lado, que son penas se deduce del art. 34 del Código penal. En efecto, se ha repetido –así lo apuntó en su día Rodríguez Mourullo- que la expresión con la que comienza el artículo “no se reputarán penas”, referida a las sanciones administrativas de carácter gubernativo y disciplinario, -incluso a las civiles-, da a entender que lo son, que son penas, pero que el Código penal no las reconoce como tales. A los efectos del Código penal, no se reputan penas, aunque lo sean.

Pues bien, dichas “penas” (sanciones administrativas) se imponen a las personas jurídicas por parte de órganos administrativos desde antiguo. Y es que, en efecto, el Derecho positivo español impone estos efectos preventivo-punitivos a entes colectivos en algunas leyes⁴ fundamentalmente la Ley 30/1992 de 26 de noviembre sobre Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP), que en su art. 130 dispone: «...podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción administrativa las personas físicas y jurídicas...». También el art. 181,1 de la Ley General Tributaria (LGT) reconoce la

⁴ Art. 181 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria; art. 2 y concordantes del RDL 5/2000, de 4 de agosto, texto refundido sobre Infracciones y Sanciones en el orden social; art. 61 Ley 15/2007, de 3 julio de Defensa de la competencia; Ley 19/1993, 28 de diciembre, de Prevención del Blanqueo de capitales; Ley 22/1988 de Costas etc.

responsabilidad de la persona jurídica “que realicen las acciones u omisiones tipificadas en las Leyes”⁵.

b) Rigen en el Derecho administrativo sancionador los principios del Derecho penal.

La resolución del TEAC 19 mayo 2010 (S.A., retenciones del IRPF) cita una ya vieja jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la vigencia en el orden administrativo, también para las personas jurídicas, de los principios de culpabilidad, tipicidad, antijuricidad, y los requisitos de dolo, culpa o negligencia⁶.

El TEAC asume la doctrina del Tribunal Constitucional de SSTC 55/1982 y 76/1990 conforme a la cual hay una “asimilación del régimen sancionador administrativo al régimen penal”⁷. Hoy es doctrina constitucional constante que los principios inspiradores del Derecho Penal rigen en el Derecho Administrativo, dado que ambos son manifestación del ordenamiento punitivo del Estado⁸.

⁵ Y la Ley General de Subvenciones 38/2003 de 17 noviembre, arts. 11,3 y 53,3 o el Estatuto de los Trabajadores RDL 1/1995, 24 marzo en su art. 1,2.

⁶ “La Sala Especial de Revisión del Tribunal Supremo (del artículo 61 de la Ley Orgánica del Poder Judicial) en STS 17 Oct. 1989, unificando contradictorias posiciones mantenidas por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, tras recordar la doctrina del Tribunal Constitucional emanada de su STC 18/1981, de 8 Jun. (LA LEY 148/1981), en el sentido de que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación al Derecho Administrativo sancionador, señala que «uno de los principales componentes de la infracción administrativa es el elemento de culpabilidad junto a los de tipicidad y antijuridicidad, que presupone que la acción u omisión enjuiciadas han de ser en todo caso imputables a su autor, por dolo, imprudencia, negligencia o ignorancia inexcusable». Con posterioridad, se ha señalado «que con respecto a la culpabilidad, no hay duda que en el ámbito de lo punible, ya administrativo, ya jurídico-penal, el principio de la culpabilidad opera como un elemento esencial del reproche sancionatorio (SSTS 20 Feb. 1967 11 Jun. 1976 concretándose en el aforismo latino «nulla poena sine culpa» (STS 14 Sep. 1990)”. La Resolución del TEAC 6 octubre 2009 (relativa al pago del IVA de una sociedad limitada) señala en el mismo sentido: “el artículo 77 de la LGT de 1963 disponía que «las infracciones tributarias son sancionables a título de simple negligencia». En la Ley 58/2003, de 17 Dic., General Tributaria, su artículo 178 precisa que en el ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria serán aplicables «en particular, los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia». El principio de responsabilidad se completa con lo establecido en el artículo 183 que, en el mismo sentido del mencionado artículo 77 de la anterior LGT de 1963, establece que: «son infracciones tributarias las acciones y omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia...».

⁷ Resolución TEAC 23 febrero 2000 (Sociedad mercantil, IVA): “La Ley General Tributaria en la redacción que le otorga la Ley 25/1995 (RCL 1995, 2178 y 2787) , y más recientemente la Ley 1/1998 (RCL 1998, 545) , de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, suponen nuevos avances en el proceso de asimilación del régimen sancionador administrativo al régimen penal, siguiendo las pautas marcadas por el Tribunal Constitucional en sus sentencias –entre otras– 55/1982, de 26 de julio (RTC 1982, 55) y 76/1990, de 26 de abril (RTC 1990, 76)” .

⁸ STC de 8 de junio de 1981; con posterioridad en STC de 7 de octubre de 1983 y STC 18/1987. En este sentido, también se habían expresado numerosas sentencias del Tribunal Supremo, por ejemplo STS de 8 de abril de 1981: <Los principios del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (art.

En realidad, no podría ser de otro modo desde el momento en que no existe ninguna diferencia sustancial, ni siquiera cuantitativa, sino sólo formal, entre el injusto penal y el administrativo⁹. Es injusto penal el castigado por los jueces, mediante penas criminales entendidas así por las leyes penales y en aplicación de un procedimiento criminal. Es administrativo aquel injusto que es castigado por órganos administrativos, con sanciones administrativas y mediante un procedimiento administrativo. Otra distinción no es posible, ni de carácter sustancial ni siquiera cuantitativo. Es doctrina unánime entre penalistas y administrativistas.

c) Queda erradicada la responsabilidad objetiva.

Las resoluciones del TEAC asumen el reconocimiento del principio de culpabilidad de las personas jurídicas¹⁰ pero no asumen una definición positiva de la culpabilidad sino que utilizan la vía indirecta de i) excluir el caso fortuito, ii) exigir la prueba del elemento subjetivo eliminando la responsabilidad objetiva y iii) hacer relevantes los errores tanto de hecho como de Derecho.

25, principio de legalidad), y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (Sentencias de la Sala IV de 29 de septiembre, de 4. y 10 de noviembre de 1980), hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales». En esta sentencia se afirmaba, además, que —bajo tales condiciones— la potestad sancionadora de la administración resultaba compatible con el principio de la división de poderes.

⁹ Se remonta a 1972 la sensibilidad de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre esta cuestión. Particularmente interesante resulta la resolución TEAC 19 mayo 2010 en un caso de retención de IRPF por parte de una sociedad mercantil: «esta equiparación de la potestad sancionadora de la Administración y el «ius puniendi» del Estado tiene su antecedente inmediato, su origen y partida de nacimiento en la «doctrina legal» de la vieja Sala Tercera del Tribunal Supremo cuya STS de 9 Ene. 1972 inició una andadura muy progresiva y anticipó lúcidamente con los materiales legislativos de la época, planteamientos y soluciones ahora consolidadas». En la misma resolución se expresa que «en efecto, en esta decisión histórica, como así ha sido calificada, en este auténtico «leading case» se decía, con clara conciencia de su alcance que «las contravenciones administrativas no pueden ser aplicadas nunca de un modo mecánico, con arreglo a la simple enunciación literal, ya que se integran en el supra-concepto del ilícito, cuya unidad sustancial es compatible con la existencia de diversas manifestaciones fenoménicas, entre las cuales se encuentran tanto el ilícito administrativo como el penal»... Y el Tribunal Supremo añadía, ya entonces: «ambos ilícitos exigen un comportamiento humano, positivo o negativo, una antijuridicidad, la culpabilidad, el resultado potencial o actualmente dañoso y la relación causal entre este y la acción». La misma sentencia expone que «esta progresiva andadura jurisdiccional encontró eco en otros ámbitos supranacionales y así el Tribunal Europeo de Derechos Humanos del Consejo de Europa, con sede en Estrasburgo, se pronunció en el mismo sentido cuatro años después», citándose al efecto las STDH de 8 Jun. 1976 (Engel), 21 Feb. 1984 (Otzürk), 2 Jun. 1984 (Campbell y Fell) y 22 May. 1990 (Weber).»

¹⁰ «La culpabilidad y la tipicidad se configuran así como elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por consiguiente, de toda infracción tributaria; y que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por negligencia simple». [Resolución TEAC 6 octubre 2009 (sanción a una sociedad de responsabilidad limitada por Impuesto del Valor Añadido). En idéntico sentido TEAC 8 noviembre 2006 S.A. Impuesto de Sociedades, 14 septiembre 2007 S.A. Impuesto de Sociedades, TEAC 10 junio 2004 S.A. Impuesto de sociedades)].

i) El **caso fortuito** es la otra cara del dolo y la culpa y su concurrencia excluye la imputación subjetiva. Su admisión como eximente implica que la responsabilidad de la persona jurídica exige la concurrencia de elementos subjetivos tales como el conocimiento de la antijuricidad, el dolo o la omisión del deber de cuidado. Si el caso fortuito encuentra su sede en el apartado b) del art. 179 LGT que excluye la responsabilidad por fuerza mayor o en el apartado d) que exige por desplegar “la diligencia necesaria”, es evidente que la LGT requiere la concurrencia de dolo o culpa. Y eso para todo contribuyente, sea éste persona física o jurídica.

Las resoluciones del TEAC pronunciadas frente a sanciones a sociedades mercantiles, son muy claras en lo relativo a la erradicación de la responsabilidad objetiva del Derecho administrativo sancionador, y la necesidad de concurrencia del dolo o la culpa, recogiendo fielmente la doctrina a este respecto del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo¹¹.

En el Derecho administrativo sancionador hubo dificultad para asumir la exigencia de culpabilidad, incluso para la persona física, pero la Jurisprudencia lo ha elevado ya a pieza básica de este ordenamiento. Aunque la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de la Administración pública (LRJAP) no contiene referencia alguna al principio de culpabilidad de manera expresa, se deduce de la consagración del principio de proporcionalidad (art. 131)¹² y de la presunción de inocencia (art. 137)¹³. Obsérvese que en tales preceptos hay una referencia a la "intencionalidad" como "criterio para la graduación de la sanción" (art.131) y se exige

¹¹ “En efecto, el Tribunal Constitucional, en Sentencia de 26 Abr. 1990, se ha pronunciado en los siguientes términos: «las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado.... El propio art. 77.1 de la LGT dice, en su inciso segundo, que las infracciones tributarias son sancionables "incluso a título de simple negligencia", lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, y de otro, que, más allá de la simple negligencia, los hechos no pueden ser sancionados. No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias”. [Resolución TEAC 10 junio 2004 (sanción a una Sociedad Anónima por Impuesto de sociedades)].

¹² [31] Art. 131.3:«Principio de proporcionalidad...3. En la determinación normativa del régimen sancionador, así como en la imposición de sanciones por las Administraciones Públicas se deberá guardar la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada, considerándose especialmente los siguientes criterios para la graduación de la sanción a aplicar:1. La existencia de *intencionalidad* o reiteración. 2.La naturaleza de los *perjuicios* causados. 3.La *reincidencia*, por comisión en el término de un año de más de una infracción de la misma naturaleza cuando así haya sido declarado por resolución firme».A estos criterios se remite expresamente el art. 10 de la Ley 19/1993, 28 diciembre de Prevención de Blanqueo de capitales.

¹³ Art. 137:«Presunción de inocencia.”.Los procedimientos sancionadores respetarán la presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo contrario»

la prueba de "responsabilidad administrativa" (art.137). En este sentido, hay que concluir con Parada Vázquez que, "diga lo que diga la Ley (se refiere al art. 130.1 LRJPAC), no se puede dar infracción alguna, penal o administrativa, sin el elemento de la culpabilidad"¹⁴.

ii) El **elemento subjetivo ha de ser probado**. La imputación subjetiva en el fallo condenatorio ha de ser debidamente probada. La Jurisprudencia contencioso administrativa comienza siempre señalando que la Administración ha de probar el dolo o la culpa del administrado¹⁵.

La doctrina de las resoluciones del alto Tribunal administrativo recoge fielmente este entendimiento requiriendo para la infracción del deudor tributario - persona física o sociedad mercantil- la prueba de la culpabilidad, o sea, del elemento subjetivo, del dolo o negligencia.

Resolución TEAC 10 junio 2004 (S.A. Impuesto de sociedades):

La Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 Feb. 1988 "señala en su Instrucción Primera que «Cuando la conducta de una persona o Entidad se halle comprendida en alguno de los supuestos de infracción tributaria descritos principalmente en los artículos 78 y 79 de la Ley General Tributaria, la sanción correspondiente exigirá el carácter doloso o culposo de aquella conducta, debiendo la Inspección de los Tributos apreciar

¹⁴ PARADA, *Derecho Administrativo I, Parte General.*, Vid. S. BACIGALUPO, *Ganancias*. En este sentido ya se había pronunciado el Tribunal Constitucional sosteniendo que un régimen de responsabilidad objetiva en materia sancionadora sería inconstitucional (SSTC 76/90 y 246/91).

¹⁵ Así, se sostiene que no cabe una presunción de culpabilidad porque los arts. 118.2 LGT y 1253 Cc exigen enlace preciso y directo, según el criterio humano, entre el hecho demostrado y el que se trata de demostrar (TS 9 diciembre 1997). Sin embargo, en ocasiones tanto la jurisprudencia como algunos autores (M.GÓMEZ TOMILLO, *Introducción*, págs. 133 y sigs.) parecen invocar inadecuadamente una especie de inversión de la carga de la prueba al exigir a la persona jurídica imputada la prueba de las circunstancias que excluyen la culpabilidad (TSJ Andalucía 29 diciembre 2006, 25 junio 2007, 23 octubre 2009). Se olvida que el elemento subjetivo sólo puede probarse mediante la acreditación de los indicios de los que se induce aquél. Probados estos indicios, la persona jurídica imputada tiene la posibilidad de contradecir tales indicios mediante los medios probatorios que estime conveniente, pero eso no es una inversión de la carga de la prueba. Este es el sentido de la resolución del TEAC de 21 octubre 2003 cuando dice que, aunque la culpa debe ser objeto de prueba, dado que los elementos cognoscitivos y volitivo forman parte de la conducta típica probada, corresponde al acusado la prueba de la inexistencia de culpa. Más acertadamente la Audiencia Nacional en sentencia 25 febrero 2010 ha señalado que sólo cuando la Administración ha razonado en términos precisos y suficientes en qué basa la existencia de culpa es cuando cabe exigir al interesado que pruebe la existencia de causa excluyente de la responsabilidad.

la necesaria concurrencia de esta culpabilidad»(También, resolución TEAC 6 octubre 2009, sanción a una sociedad limitada por el IVA),

Las dificultades que se reconocen en la **prueba** del elemento subjetivo en las personas jurídicas son las mismas que en las personas físicas. El juez no puede introducirse en la mente del infractor, menos aún cuando el hecho se ha cometido con anterioridad al proceso. El elemento subjetivo sólo permite la prueba por indicios y tiene una definición negativa. Decimos que el hecho es voluntario cuando es “espontáneo” en el sentido de que no se puede imputar a fuerzas externas o internas del propio infractor. Estas consideraciones son igualmente aplicables al elemento subjetivo exigible a la persona jurídica.

iii) Los **errores de tipo y prohibición**, o de hecho y de derecho, excluyen la responsabilidad. También de la persona jurídica. La jurisprudencia administrativa reconoce la eficacia del error invencible cuando, por ejemplo, la regulación del impuesto de sociedades es tan confusa que no le es exigible a una pequeña empresa corregir el conocimiento equivocado¹⁶. Se concluye que ese error invencible excluye el dolo y la culpa porque así lo exige la Ley. Y si la regulación no llega a ese grado de confusión o la empresa posee equipos jurídicos adecuados, aprecia error vencible que excluye sólo el dolo de la persona jurídica pero no la culpa¹⁷. Si la magistratura administrativa estuviera obligada a la terminología de la teoría jurídica del delito, entendería esta relevancia del error como la otra cara de la exigencia del conocimiento de la antijuricidad para la persona jurídica. Por esta vía se pueden completar las características negativas del dolo y la culpa y del propio juicio de reproche culpable referidos a la persona jurídica.

¹⁶ La jurisprudencia contenciosa no tiene reparo alguno en hacer relevante el error y negar el dolo y la culpa cuando exista discrepancia de criterios y es doctrina constante la de que no cabe la sanción si hay un error en la interpretación. (TS 8 mayo 1997, 7 diciembre 1998). No se exige que la norma sea oscura, bastando que sea compleja y admita diversas interpretaciones razonables (AN 15 junio 2000). No cabe culpa si hay interpretación errónea en la exención de incremento de patrimonio en el impuesto de sociedades (TSJ Castilla y León 22 junio 2005) o en los casos de discrepancia de interpretación (TSJ Madrid 4 marzo 1993) o cuando se puede entender a duras penas la regulación del Impuesto de sociedades (TSJ Madrid 18 julio 2001).

¹⁷ Hay error excusable cuando la empresa presentó su declaración por el Impuesto de Sociedades sin ocultación (TSJ Cataluña 29 junio 2007) o por error razonable (TS 28 enero 2002, TS 11 marzo 2003) o error vencible (TEAC 2 marzo 2006). Y dice el TEAC 8 julio 1999 que hay culpa cuando no cabe duda razonable en la interpretación.

Consecuencia de esta jurisprudencia y de la exigente del art. 179 por interpretación razonable de la norma¹⁸, es que en las resoluciones del TEAC es doctrina constante la de que una empresa con complejidad suficiente “conoce” la norma jurídica tributaria y no puede invocar error de Derecho, porque tiene los medios personales y materiales suficientes para lograr el conocimiento correcto de la norma jurídico tributaria por muy oscura que ésta se presentara. Además, tiene siempre dentro de sus posibilidades hacer la consulta vinculante que la Ley permite a la Hacienda pública.

Sobre esta cuestión de prueba del conocimiento de la antijuricidad y exclusión del error la resolución del TEAC 16 febrero 2006 (sanción a una sociedad anónima por Impuesto de Sociedades): *“En este sentido, pues, se ha admitido que la interpretación razonable o el error pudieran ser causas excluyentes de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende la invocación de estas causas no operan de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible.. ... En el caso que nos ocupa nos encontramos con una forma societaria, a la cual por propia definición, finalidad y estructura se le ha de requerir un conocimiento y cuidado en el cumplimiento de sus obligaciones contables y fiscales superior al del «ciudadano común» ajeno por formación y ocupación al mundo jurídico tributario. Como ha señalado este Tribunal entre otras en Rs. de 10 Feb. 2000 **«Una empresa importante (...) debe contar con una asesoría fiscal***

¹⁸ *Se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 Dic. 1997, 18 Jul. y 16 Nov. 1998 y 17 May. 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 Feb. 1988 que, a su vez, se hace eco de la tendencia jurisprudencial de «vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada en una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la Ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria»,*

¹⁸

eficiente a la que acudir, y con un departamento administrativo capaz de responder a las exigencias materiales y formales de las normas fiscales, sin olvidar que la empresa podía y debía, si tenía dudas fundadas o razonables en la interpretación de la norma, acudir, a través de la oportuna consulta, a recabar la opinión de la Administración, en uso del derecho que le otorga el artículo 107 de la LGT.» (Idéntico sentido Resolución TEAC, 17 enero 2001, 18 Julio 2001 Sociedad mercantil IVA, 8 noviembre 2006, 6 octubre 2009).

2.- Corolario

¿Está atribuyendo el TEAC a la persona jurídica conocimiento de la norma, dolo, conciencia del deber jurídico o ánimo de contrariar el Derecho? Pareciera que el TEAC continúa con la ficción mercantil que atribuye voluntad a las decisiones del Consejo de Administración de la entidad y previo conocimiento de las realidades normativas que le incumben. Incluso, llega a imputarle pasiones o vicios como cuando, refiriéndose a una sociedad mercantil por impago del IVA, precisa que “la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma”¹⁹. Y trata a las sociedades mercantiles como un ciudadano más, como la Resolución del TEAC 16 febrero 2006 que entiende que a la sociedad anónima se le debe exigir un conocimiento y cuidado superior al del ciudadano común²⁰.

La respuesta a este interrogante es negativa para un sector amplio de penalistas y la Fiscalía General del Estado en Circular 1/2011, por considerar que las personas jurídicas responden en virtud del principio de atribución²¹. Es decir, se le

¹⁹ Resolución del TEAC 6 octubre 2009. Aunque no le exige “ánimo” sí constata que obra con “desprecio” a la norma o lasitud en la “apreciación de los deberes”.

²⁰ Esta misma resolución imputa a la sociedad anónima el incumplimiento del deber general de cuidado.

²¹ La circular de la Fiscalía 1/2011 considera esta interpretación, incluso, «evidente» y «obligada» «El precepto –dice- asume las particularidades que distinguen a las personas jurídicas y realiza un esfuerzo - desatendido sin embargo por buena parte de la doctrina científica- por mantener intactas nuestras categorías dogmáticas tal y como las conocemos, de modo que su aplicación no obliga a generar

atribuye a la persona jurídica, la acción (dolosa o negligente) cometida por la persona física, su administrador o representante. Esta atribución se produciría en virtud del “hecho de conexión” consistente en obrar en nombre de la persona jurídica, en su beneficio o en su representación. La acción de la persona física se convertiría en condición objetiva de la punibilidad de la persona jurídica²².

Ahora bien, este entendimiento violenta el postulado de erradicación de la responsabilidad objetiva e infringe la doctrina de la jurisprudencia constitucional que está exigiendo que la persona jurídica responda de un hecho propio y con una imputación subjetiva propia. Se lee, por ejemplo, en la STC 125/2001, de 4 de junio que el “*principio de personalidad de las penas* forma parte del de legalidad a que se refiere el art. 25.1 de la CE e *implica que sólo se puede responder penalmente por los actos propios y no por los ajenos* pero la existencia de responsabilidad de terceros no excluye necesariamente la responsabilidad del recurrente por sus propios actos, ni la posibilidad de que su cooperación pueda ser reputada necesaria (...)». De donde se deriva que la exigencia legal de la responsabilidad de terceros requiere necesariamente que la imputación de responsabilidad se haga a sus propios actos. En consecuencia, las personas jurídicas deben responder por consideraciones ajenas al comportamiento de la persona física²³.

una nueva teoría general del delito de las corporaciones, empresa tan solo esbozada tímidamente por algunos autores y que, a día de hoy, se antoja de resultados francamente inciertos». En su conclusión tercera, por ejemplo, se afirma sin ambages que «el objeto del proceso penal en caso de imputación de una persona jurídica deberá centrarse en acreditar que las personas físicas -representantes, gestores de hecho y subordinados en la jerarquía empresarial- cometieron el delito», excluyendo de la investigación «la idoneidad objetiva o hipotética del programa de cumplimiento adoptado por la corporación».

²² Del Rosal en esta línea entiende con Robles Planas que el pretendido hecho propio de las personas jurídicas no existe. No existe otra cosa que el hecho de la persona física. B. DEL ROSAL BLASCO, *Responsabilidad penal de empresas*; R. ROBLES PLANAS, *EL “hecho propio”*. En Derecho alemán el parágrafo 30 (4) OWiG, dispone que “si no se inicia o si se suspende un procedimiento penal o sancionador administrativo por la comisión de un delito o de una infracción administrativa o se suspende la ejecución de la pena, se podrá no obstante imponer una multa independiente a la persona jurídica, salvo que el delito o la infracción administrativa no puedan ser perseguidas por razones jurídicas”. Se trata en el modelo alemán de responsabilidad “propia indirecta” de las personas jurídicas, toda vez que en determinados casos, en que el delito haya sido cometido por una persona física, puede ser también imputado a la persona jurídica con sanciones específicas para ésta.

²³ De ahí que un relevante sector doctrinal estime que nuestro Derecho positivo castiga a la persona jurídica por la comisión de un “hecho propio”. Por ejemplo, Zugaldía, entiende que la persona jurídica responde por el hecho propio y por su propia culpabilidad. Porque la persona jurídica es capaz de cometer la acción (contratar, emitir, verter etc.) se le puede imputar la conducta típica ZUGALDÍA, “*La responsabilidad penal de empresas*”: “la persona jurídica debe responder por su propia acción y por su propia culpabilidad”; pág. 153.

El informe del Consejo general del Poder Judicial (CGPJ) de 2009 sobre el Anteproyecto de reforma del Código penal es muy explícito en contra del principio de atribución y en favor de la autorresponsabilidad por entender que sólo así se elimina la responsabilidad objetiva. Después de advertir que la responsabilidad de la persona jurídica fundada sobre el hecho cometido por la persona física obedecería al «inconstitucional principio de responsabilidad objetiva» y violentaría el «principio jurídico penal de imputación por los hechos propios», señala que es obligado sustituir la omisión individual del deber de control y dotarle de contenido estructural entendiéndose como «referencia a una conducta social de defecto de control u organización». Sólo así se proporciona un «criterio de imputación a la persona jurídica de su hecho propio y de su propia culpabilidad». El Informe del Consejo, ejemplo de gran lucidez en este punto, señala que hacer responder a las personas jurídicas por los hechos cometidos por las personas físicas implica una responsabilidad objetiva prohibida en nuestro Derecho. Y añade que la cuestión de la responsabilidad de la persona jurídica es, al igual que con el de la persona física, un problema normativo de imputación tanto a nivel de injusto como de culpabilidad. La responsabilidad de la persona jurídica, en suma, tiene que ser directa por hechos y culpabilidad propios.

Yo pienso que el TEAC igualmente discurre por derroteros distintos a los del principio de atribución. Se parte, en primer lugar, de la evidencia de que el elemento subjetivo, o el libre albedrío del autor, es para el juzgador tan esotérico y de imposible conocimiento en la persona física como en la persona jurídica. La concurrencia de conocimiento o de libertad de voluntad, en ambos casos, sólo es de posible comprobación para el juez por la vía de la inducción, pero nunca por la verificación directa.

El libre albedrío –dice Hassemer²⁴- de la persona humana cuya existencia niegan otras ciencias, como las neurológicas, se reconoce en el Derecho penal sólo a los efectos propios del proceso. El juez no tiene posibilidad alguna -incluso la Ley no se lo exige- de cerciorarse de si el acusado obró el día de la comisión del delito, con conocimiento exacto del hecho y del Derecho, si obró maliciosamente o con

²⁴ HASSEMER, “Neurowissenschaften und Schuld im Strafrecht”. Vid. También B. FEIJOO, Derecho penal y neurociencias y F. MOLINA, Presupuestos de la responsabilidad jurídica.

conocimiento de los deberes de cuidado que regían su actividad. Lo único que hace el juez y lo único que le exige el Derecho es acreditar que el acusado no obró amparado por las distintas justificantes y exculpantes que la Ley enumera. Para ser justos ya en la década de los setenta del siglo pasado pudimos leer esta observación, que hoy nos parece evidente, en Rodríguez Devesa para quien lo único que se le pide al juez, porque es lo único que está en su mano, es comprobar conforme a su experiencia que el acusado no obró coaccionado interna o externamente, es decir, que actuó sin presiones internas derivadas de su personalidad disminuida (enfermedad mental, infancia) o externas derivadas del entorno (fuerza mayor, coacción, vis física, coercitiva, compulsiva, estado de necesidad, miedo insuperable). Y, entre nosotros, es ya un referente consagrado la advertencia de Gimbernat sobre la imposibilidad que tienen los jueces de probar el libre albedrío y la imposibilidad de invocarlo para fundamentar la pena.

Bernardo Feijoo afronta la relación entre Dogmática penal y neurociencias y, sin discutir que el libre albedrío e, incluso, la propia identidad, sea producto emergente del cerebro, indica a los neurocientíficos que no han tenido en cuenta que la culpabilidad o la responsabilidad no son un hecho natural sino un hecho social. Y lo mismo podría decirse de la libertad que se le reconoce al individuo y se le adscribe por el sistema jurídico y no es objeto de observación en un laboratorio en que se trabaje con escalpelos y terminales nerviosos. El juez tampoco podrá observar de manera directa la libertad del acusado, pero sí podrá analizar las circunstancias personales y sociales en que se desarrollaron los hechos para comprobar si superan ciertos standards que impiden adscribir al sujeto ese espacio de libertad que socialmente se le atribuye. La culpabilidad consiste, para Feijoo, en una disposición jurídica mínima o indispensable, esto es, que la persona reconoce las normas como máximas vinculantes de comportamiento, lo que no ocurre si es inimputable o incurre en error. La libertad que se reconoce en la base de la culpabilidad no tiene sentido metafísico sino que es la capacidad de autodeterminación como reconocimiento social o intersubjetivo que se atribuye al sujeto en sus contactos sociales o comunicativos²⁵.

²⁵ Se han elaborado varios conceptos de culpabilidad referidos a la persona jurídica como la culpabilidad constructivista de C. GÓMEZ-JARA, ninguna hubiera sido posible sin la aportación de S. BACIGALUPO, sobre el cambio de paradigma relativa al sujeto de imputación penal y la fundamentación de la responsabilidad penal de las

Pues bien, esto es lo único que el TEAC está realizando frente a la persona jurídica. Cuando repetidas veces señala que no se exige acreditar el ánimo de defraudar en la persona jurídica sino el desprecio o menoscabo de la norma²⁶ está sustituyendo la prueba de un ánimo que ni siquiera en la persona física es posible acreditar, por la prueba de aquellos datos objetivos que le permitan cerciorarse, conforme a la propia experiencia sobre la actuación de las entidades mercantiles, sobre si es fruto de la autodeterminación que socialmente se le reconoce o por el contrario, se debe a consideraciones de fuerza mayor o de la propia estructura inmadura de la empresa. Y ocurre lo mismo cuando considera irrelevante el error porque, dadas las dimensiones de la empresa, ésta conocía perfectamente el contenido de la norma tributaria sin que pueda invocar la eximente de interpretación razonable de aquélla. No quiere indicar el TEAC que la persona jurídica tenga un “conocimiento” y una “voluntad” humanas o que está ejerciendo la libertad entendida en sentido metafísico, sino simplemente que, conforme a la experiencia, la complejidad de la norma tributaria es perfectamente salvada por los mecanismos internos de la empresa y debe concluirse que “conoce” la norma en el sentido que el Derecho requiere para eliminar la responsabilidad objetiva. Es el correlato al principio “libertad de organización responsabilidad por las consecuencias”, libertad entendida como reconocimiento social de una capacidad de organización en sus actividades sociales o intercomunicativas²⁷.

Esa libertad de organización no es la libre formación de la voluntad propia de las personas físicas, sino un principio derivado de la libertad de empresa que se reconoce

personas jurídicas sobre la base de la prevención general positiva que abre el camino de la literatura penal española. La autora sostiene una culpabilidad al estilo de Tiedemann como defecto de organización, con independencia que justifique la pena a la persona jurídica por la prevención general positiva. “El modelo de imputación debe basarse sobre la existencia de un hecho de conexión y sobre la idea de la culpabilidad por defecto de organización”. Por su parte, L. RODRIGUEZ RMOS, en la crítica que hace a la Circular de la Fiscalía General del Estado sostiene que conforme a la doctrina del TC y TS y los dictados de la Ley no se puede responder por hechos ajenos. Pero, por otra parte, no se puede humanizar a la persona jurídica, por lo que la culpabilidad corporativa se configura como “participación omisiva por imprudencia inconsciente en un delito cometido por otro, pues en régimen de comisión por omisión no evitó, pudiendo y debiendo haberlo hecho, la comisión del delito de determinada persona física, por no haber desplegado la diligencia debida: culpa in contrahendo, culpa in eligendo, culpa in vigilando.”

²⁶ Resoluciones TEAC 16 febrero 2006, 14 septiembre 2007, 6 octubre 2009.

²⁷ Básicamente es la posición de C. GÓMEZ-JARA, Porque se reconocen derechos fundamentales a las organizaciones empresariales, la empresa contribuye a la creación y vigencia de las normas sociales y, por tanto, también puede conculcarlas. Libertad de organización a cambio de responsabilidad por las consecuencias. El Derecho penal reconoce a la empresa como sistema que se organiza a sí mismo y le exige la creación de una cultura de fidelidad al Derecho.

en el art. 38 de la Constitución. Es la consecuencia de reconocer en la persona jurídica la titularidad de derechos fundamentales. La Ley 37/2011 de agilización procesal modifica la Ley de Enjuiciamiento criminal reconociendo en la persona jurídica no sólo el derecho genérico a la defensa, sino, en concreto, el derecho a guardar silencio, a no declarar contra sí misma y a no confesarse culpable (arts. 119, 409 bis), derecho a la última palabra en el juicio (art. 786 bis) y a la conformidad con la acusación (art. 787,8). Pero, ya antes se reconocían a la persona jurídica (SSTC 64/1988, 241/1992, 139/1995 y en la Circular 1/2011 de la Fiscalía General del Estado), el derecho al principio de legalidad y demás del art. 25 de la CE, a la libertad sindical, a la libertad de expresión, a transmitir información, al honor, a la libertad ideológica, a la inviolabilidad del domicilio, a la igualdad, a la propiedad privada, a “vivir”, “existir” o “aparecer” (“libertad de empresa” art. 38 CE) o a los derivados del art. 24 de la CE como el derecho a la presunción de inocencia, a la defensa letrada, a la igualdad de armas en el proceso, a utilizar todos los medios de prueba, a ser oída, a conocer la acusación etc...Es, entonces, consecuencia obligada la posibilidad de conculcar las normas sociales relacionadas con el reconocimiento de tales derechos, infracción que debe tener consecuencias sancionadoras.

La desaparición de la responsabilidad objetiva es un objetivo irrenunciable²⁸. La responsabilidad es objetiva cuando depende exclusivamente de la mera causación del daño o del hecho cometido por otro. Su erradicación, es decir, derivar la responsabilidad no sólo de la causación del hecho sino también de características subjetivas del autor, es el criterio rector para definir su capacidad de acción o de voluntad, el dolo, la dirección de voluntad, el conocimiento del hecho y el conocimiento de la norma exigidos para la persona física. Y ese mismo criterio rector debe utilizarse para definir el elemento subjetivo en la persona jurídica, elemento subjetivo que necesariamente tiene que concurrir como sostienen la jurisprudencia del supremo y del tribunal constitucional y como exige la eliminación de la responsabilidad objetiva.

²⁸ La resolución del TEAC 6 octubre 2009 expresamente recoge este principio para el Derecho administrativo sancionador como evidente: “la doctrina y jurisprudencia administrativas, han venido desechando, de forma reiterada, la implantación de este principio de responsabilidad objetiva en el ámbito tributario”.

Los principios del Derecho penal liberal en el que nos hemos formado, proceden de la escuela clásica y postulan que la pena sólo se puede imponer a aquél que la ha merecido por haberse comportado en contra del Derecho pudiendo haber obrado de otro modo. Es decir, el fundamento último de la responsabilidad penal radica en el libre albedrío. Pues bien, este paradigma no tuvo valor en todo momento histórico sino que surge con el Derecho Canónico y, para la Ciencia jurídico penal, nace a mediados del siglo XIX y no rige en todas las ciencias. En las neurológicas, por ejemplo, parece estar extendida la opinión de que tanto el libre albedrío como la propia identidad son una ilusión, un producto emergente del cerebro, de la combinación de las neuronas. Tampoco el libre albedrío es tan evidente en la metafísica ni en la sociología. Paralelamente a la escuela clásica, han nacido con el positivismo las corrientes sociológicas partidarias firmes del determinismo que mantienen postulados muy dispares a los del merecimiento de pena por haber obrado con libertad en contra del Derecho. No es éste el lugar para hacer una reflexión sobre el pensamiento filosófico. Pero me ha llamado la atención un vídeo²⁹ que cayó en mis manos del filósofo ovetense Gustavo Bueno en el que manifiesta el convencimiento de que la responsabilidad individual no ha sido otra cosa que una coartada, una falsedad, para evitar la auténtica responsabilidad colectiva del grupo. Pone de ejemplo el juicio de Nuremberg que, para evitar la evidente responsabilidad colectiva del ejército alemán o del partido nazi, se fuerza la individualización de la culpabilidad y se “depura” en unos cuantos jefes militares y políticos. Por poner un ejemplo musical señala que de un coro o de una orquesta se alaban o denuestan sus cualidades al margen de las responsabilidades de cada uno de los individuos. A nadie se le ocurre juzgar el resultado de un coro por la responsabilidad individual de cada uno de sus cien cantores.

²⁹ <http://www.fgbueno.es/med/tes/t072.htm>

Bibliografía citada:

- E. BACIGALUPO, “*Compliance y Derecho penal*”, Fide, 2011.
- S. BACIGALUPO, “*Ganancias ilícitas y Derecho penal*”, 2002; de la misma, *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Barcelona, 1998; de la misma, “*La responsabilidad penal de las personas jurídicas: un problema de sujeto del Derecho Penal*”, en GARCÍA CAVERO, P., (Coord.), *La responsabilidad penal de las personas jurídicas, órganos y representantes*, Mendoza, Argentina, 2005; de la misma, *Los criterios de imputación de la responsabilidad penal de los entes colectivos y de sus órganos de gobierno (arts. 31 bis y 129 CP)*, en la Ley 5 enero 2011.
- B. FEIJOO SÁNCHEZ, *Derecho penal y neurociencias. ¿Una relación tormentosa?*, en *InDret*, Revista para el análisis del Derecho, Barcelona, abril 2011.
- E. GIMBERNAT, “¿Tiene un futuro la dogmática juridicopenal?”, en *Problemas Actuales del Derecho Penal y Procesal*, Salamanca 1971, pp. 87-109; el mismo, “La culpabilidad como criterio regulador de la pena”, *Revista de Ciencias Penales* (Chile) 1973, pp. 30-33.
- C. GÓMEZ-JARA, *La culpabilidad penal de la empresa*, Madrid, 2005; del mismo, - ¿Responsabilidad penal de todas las personas jurídicas? Una antecrítica al símil de la ameba acuñado por Alex Van Weezel, en: *Polít. crim.* Vol. 5, Nº 10 (Diciembre 2010), Doc. 1, pp. 455-475.
- M. GÓMEZ TOMILLO, “*Introducción a la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el sistema español*”, Lex Nova, Valladolid 2010.
- HASSEMER, Título original “*Neurowissenschaften und Schuld im Strafrecht*” (manuscrito). Traducción de Manuel Cancio Meliá (Universidad Autónoma de Madrid/RAJL).
- F. MOLINA, *Presupuestos de la responsabilidad jurídica. (Análisis crítico de la relación entre libertad y responsabilidad)*; del mismo, ¿Culpabilidad sin libertad?, en *Teoría de la pena y de la culpabilidad*, Cancio Meliá/Feijoo Sánchez, Madrid, 2008.
- PARADA, *Derecho Administrativo I, Parte General*, 12ª ed. Madrid, 2000.
- G. RODRIGUEZ MOURULLO, *La responsabilidad penal de las personas jurídicas desde las perspectivas político-criminal y dogmática*, *Otrosí (Revista del ICAM)*, nº 6, abril-junio 2011
- R. ROBLES PLANAS, “*El hecho propio de las personas jurídicas y el Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de Reforma del Código penal de 2008*”, en *InDret*, 2/2009.
- B. DEL ROSAL BLASCO, “*Responsabilidad penal de empresas y códigos de buena conducta corporativa*”, en *La Ley*, nº 7670.
- L. RODRIGUEZ RAMOS, *La culpabilidad en los delitos cometidos por la persona jurídica. El delito de sospecha blindado y la responsabilidad objetiva impura en la Circular 1/2010 de la FGE*, en *La Ley* 14 septiembre 2011.
- J.M.ZUGALDÍA, “*La responsabilidad penal de empresas, fundaciones y asociaciones*”, Valencia, 2008.