



Universidad de Oviedo
Universidá d'Uviéu
University of Oviedo

Facultad de Derecho

MÁSTER DE LA ABOGACÍA POR LA UNIVERSIDAD DE OVIEDO

TRABAJO FIN DE MÁSTER

PREVENCIÓN DEL DELITO FISCAL A TRAVES DE UN COMPLIANCE PENAL CORPORATIVO

Raquel Camisón García

Enero 2020

RESUMEN

A lo largo de este trabajo se ha analizado la evolución del Título XIV del Código Penal, en concreto del tipo relativo a los delitos contra la Hacienda Pública, así como el marco legal presente en nuestro ordenamiento jurídico y a nivel internacional, que demuestran la sensibilidad cada vez mayor en todo lo relativo a la creación y desarrollo de mecanismos de regulación y control de una gestión empresarial que tienda a crear y gestionar sus propios códigos éticos de conducta y que tengan por finalidad perseguir la buena praxis empresarial en el ejercicio de la actividad comercial, así como la creación de mecanismos de prevención de posibles delitos fiscales cometidos por la persona jurídica a través de un compliance penal o incluso tributario.

ABSTRACT

Throughout this study, the evolution of Title XIV of the Criminal Code has been analyzed, specifically the criminal offence related to crimes against the Public Treasury, as well as the legal framework observed by our legal system as much as at an international level, which shows the growing awareness of this subject in everything related to the creation and development of mechanisms of regulation and control of a business management that tends to create and manage its own ethical codes of conduct that aim to pursue a fair business practice in the exercise of any commercial activity, along with the creation of mechanisms that prevent possible tax offenses committed by the corporate entity through a criminal or even tax compliance.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	5
2. DELITO FISCAL.....	7
2.1 ELEMENTOS TÍPICOS.....	7
2.1.1 Bien jurídico protegido.....	7
2.1.1.1 Elementos subjetivo.....	7
2.1.2 Sujeto activo y pasivo.....	8
2.1.3 Acción típica.....	10
2.1.3.1. Obtención indebida de devoluciones.....	13
2.1.3.2. Disfrute indebido de beneficios fiscales.....	14
2.1.4 Acción antijurídica.....	15
2.1.5 Perfección delictiva.....	16
2.1.6 Penalidad.....	17
2.2. CUESTIONES PREVIAS. LA REFORMA FISCAL REALIZADA. LO 7/2012 DE 27 DE DICIEMBRE.....	17
2.2.1 Nuevo tipo agravado.....	18
2.2.2 Nuevo tipo atenuado.....	18
2.2.3 Regularización de la deuda.....	18
2.2.4 Simultaneidad en el proceso administrativo y penal.....	19
2.2.5 Denuncia inmediata.....	19
2.2.6 LO 1/2019, de 20 de febrero.....	20
3. CONCEPTO Y REGULACIÓN LEGAL DE LA RESPONSABILIDAD DE LAS PERSONAS JURÍDICAS.....	23
3.1 RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA EN DISTINTOS ORDENAMIENTOS JURÍDICOS.....	23
3.1.1 Evolución del concepto en el derecho de la unión europea.....	23
3.1.2 Internacionalización de la materia fuera del ámbito europeo.....	27
3.1.3 Perspectivas de futuro de los códigos éticos y de buena conducta empresariales.....	30
3.2. RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURIDICAS EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO. (ARTÍCULO 31 BIS 1 DEL CÓDIGO PENAL).....	31
4. COMPLIANCE CORPORATIVO. CONDICIONES Y REQUISITOS (ARTÍCULO 31 BIS 2,3,4 Y 5).....	38
4.1 CIRCULO DE DENING.....	40
4.2 COMPLIANCE OFFICER.....	42

4.3 POLÍTICA DE COMPLIANCE.	44
4.4 MAPA DE RIESGOS.	46
4.5 CÓDIGO ÉTICO.	49
4.5.1 Titulares legitimados para su adopción.	49
4.5.2 Clasificación del código ético.	52
4.5.3 Procedimiento de adopción.	53
4.5.4 Eficacia y aplicación práctica.	55
4.6 CANAL DE DENUNCIA.	57
4.7 SISTEMA DISCIPLINARIO.	58
4.7.1 De Carácter Personal.	60
4.7.1.1 <i>Prisión Provisional.</i>	60
4.7.1.2 <i>Libertad Provisional con fianza.</i>	61
4.7.1.3 <i>Otras medidas accesorias.</i>	61
4.7.1.4 <i>Perjuicio Reputacional.</i>	62
4.7.1.5 <i>Menoscabo de las relaciones familiares o entre socios.</i>	62
4.7.2 De Carácter Patrimonial.	63
4.7.2.1 <i>Bloqueo de los saldos de las cuentas.</i>	63
4.7.2.2 <i>Decomiso y embargo preventivo de bienes.</i>	64
4.7.2.3 <i>Desprestigio Empresarial.</i>	64
4.7.3 De Carácter Procesal.	65
4.8 VERIFICACIÓN PERIÓDICA.	66
4.9 VERIFICACIÓN PROGRAMADA.	67
4.10 VERIFICACIÓN SOBREVENIDA.	67
5. CONCLUSIONES.	69

ABREVIATURAS

- AAPP. Administración Pública
- AENOR. Asociación Española de Normalización y Certificación
- AMI. Acuerdos Marcos Globales.
- ART. Artículo
- ASNEF. Asociación Nacional De Establecimiento Financieros De Crédito
- BADEXCUG. Información sobre el incumplimiento de obligaciones dinerarias.
- CE. Constitución Española
- CP. Código Penal
- CSR. Texto cifrado de certificado.
- EABIS “The European Academy of Business in Society”.
- EBEP. Estatuto Básico del Empleado Público
- EE. UU. Estados Unidos
- IBM. Máquina de Negocios Internacionales.
- IVA. Impuesto Sobre el Valor Añadido
- LGT. Ley General Tributaria
- LO. Ley Orgánica
- OCD. Organización del Comercio y del Desarrollo Económico
- OLAF. Oficina Europea de Lucha contra el Fraude
- ONU. Organización de las Naciones Unidas.
- PDCA. Planificar, Hacer, Verificar y actuar
- PUMA. Comité de Ética Pública de la OCDE
- RSC. Responsabilidad Social Corporativa
- RSE. Responsabilidad Social Empresarial
- SIDA. Agencia Sueca de Cooperación para el Desarrollo Internacional
- STS. Sentencia del Tribunal Supremo
- STSJ. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
- TFM. Trabajo Fin de Máster
- TS. Tribunal Supremo
- UE. Unión Europea

1. INTRODUCCIÓN.

A través del presente trabajo, su autora pretende abordar una presentación de la temática, tanto desde el punto de vista legal, como de su realización práctica, según todo lo observado y aprendido durante el periodo de prácticas en el Máster de la abogacía.

El estudio realizado lleva a cabo el análisis concreto de los delitos tipificados en el Título XIV del Libro II del Código Penal, intitulado como “De los delitos contra la Hacienda Pública” donde se reconocen una serie de tipos penales complejos, que se engloban dentro de lo que la doctrina viene a calificar como “delito fiscal” y que afectan a todos los ciudadanos en mayor o menor medida, a través del bien jurídico protegido, que se ve lesionado por la comisión de los mismos, puesto que supone conculcar “el modelo socioeconómico aprobado por los ciudadanos en la C.E.”¹ .

Centraremos la presentación y análisis de dichos tipos penales en un área muy precisa y técnica de estos, el de las personas jurídicas, cuando las mismas son utilizadas para la comisión delictiva, creando con ello una situación gravemente lesiva para al conjunto de la sociedad y el patrimonio público. Los artículos que se expondrán se encuentran dentro del meritado Título XIV del libro II del Código Penal antes mencionado, donde actualmente se incluyen también los delitos contra la Seguridad Social.

Este trabajo, no obstante, se centrará únicamente en lo que tenga que ver con la Hacienda Pública, y, por ende, se excluirá en mayor medida todo lo relativo a la Seguridad Social.

El estudio se centra en la comisión de dichos de delitos por las personas jurídicas y en lo relativo a las mismas, la atenuación o posible exoneración que puedan tener por la comisión de estos, teniendo presente que, en épocas pasadas, no tenían responsabilidad penal, siendo por tanto siempre la persona física la que resultaba imputada por la comisión de la acción típica.

A través de sucesivas reformas en el Código Penal, el legislador ha venido a regular la responsabilidad de las personas jurídicas, concretamente en la redacción vigente comprendida en los artículos 31 bis, 31 ter, 31 quater y 31 quinquies, que serán objeto de análisis para el desarrollo de nuestro trabajo a la hora de abordar el Delito Fiscal dentro del ámbito de las personas jurídicas.

¹ BAZA DE LA FUENTE, M.L. “DELITO FISCAL: particular referencia al artículo 305 del código penal”. Universidad Complutense de Madrid. Servicio de publicaciones. pág. 174.

Es en el momento en el que el legislador comienza a regular la responsabilidad de las personas jurídicas, cuando nace la figura del compliance penal, que constituye el conjunto de herramientas que están previstas en la ley, con el objetivo de prevenir la comisión de delitos y las correspondientes sanciones en que puedan incurrir las personas jurídicas.

Se persigue examinar los posibles delitos que una empresa en cuestión pueda cometer a través de un modelo preventivo que persigue evitar la comisión de los mismos y en caso de que se produzcan, dentro del proceso penal, se permita a través de dicho examen, que la persona jurídica pueda intentar probar que siguió todos los mecanismos que estaban a su alcance y le eran exigibles, sin poder, no obstante, evitar la comisión del delito.

Etimológicamente, recordemos al respecto que el compliance hace referencia en esencia al buen cumplimiento de las normas, por el cual la empresa debe velar de manera diligente para asegurar que efectivamente el mismo se está observando.

Esto es novedoso y actual, siendo a su vez cada vez más utilizado por los empresarios como medio de prevención de cualquier tipo de delito. En este trabajo se explicará su función concreta dentro del delito fiscal.

2. DELITO FISCAL.

2.1 ELEMENTOS TÍPICOS.

2.1.1 Bien jurídico protegido.

En cuanto al bien jurídico protegido, está directamente desarrollado con lo que se verá continuación, destacando la existencia de maniobras engañosas llevadas a cabo por el sujeto activo de la acción típica, para la comisión de la misma, ya sea incorporando nuevos datos o falseando u ocultado los existentes.

Muchas veces dicha manipulación se produce en documentos privados, que serán incorporados ulteriormente a un documento público constitutivo de un expediente administrativo.

Es en la infracción del deber tributario que se vendrá a producir la lesión del bien jurídico, aunque no se produzca la misma únicamente por la infracción del deber, puesto que será imprescindible que la misma constituya una efectiva lesión para el bien jurídico protegido.

Es necesario constatar la lesión del bien jurídico, entrando ahí en juego la tesis de la funcionalidad, puesto que la Hacienda Pública realiza su actuación de recaudación con la finalidad de cumplir determinadas funciones y fines legalmente asignados.

En este sentido la doctrina viene a distinguir un bien jurídico mediato, constituido por la actividad financiera del Estado, “que no puede venir a ser lesionado ni puesto en peligro”², distinguiéndolo de un bien jurídico inmediato, que si vendrá a exigir la constatación de la lesión o puesta en peligro.

2.1.1.1 Elementos subjetivo.

Para aquellos que se posicionan en el concepto defraudatorio, se plantea el elemento subjetivo del injusto, como integrado por el ánimo de lucro, mientras otro sector de la

² RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, T. “Delitos de peligro, dolo o imprudencia”, Rubinzal-Culzoni Madrid, 2004, p.303

doctrina se centra en la mera presencia del dolo simple, que es común a las acciones descritas en el tipo penal.

Esta circunstancia no es baladí pues afecta a las formas de imputación, puesto que “si se requiere un elemento subjetivo del injusto el dolo sería reforzado y no cabría el dolo eventual”. Como todo delito de fraude la doctrina viene exigiendo el ánimo tendencial de defraudar, lo que “impide la comisión por dolo eventual, que debe dar lugar a una infracción tributaria”³

2.1.2 Sujeto activo y pasivo

En primer lugar, es necesario distinguir al analizar el tipo penal objeto de estudio el sujeto activo y pasivo de la acción típica:

Para profundizar en este punto y ser más conciso, es preferible referirnos inicialmente al sujeto pasivo, ya que, en todos los delitos, es el titular del bien jurídico protegido y concretamente en el delito fiscal, se observa de manera evidente que no es otro que la Hacienda Pública, específicamente y según lo previsto en el tipo penal: estatal, autonómica, foral o local.

Algunos autores discrepan sobre este criterio, entendiendo que el Estado es sólo el perjudicado, mientras que sujeto pasivo es la colectividad, pero esa afirmación, congruente con una posición sobre la naturaleza del bien jurídico, no lo es con el hecho de que los titulares del interés jurídico lesionado son el Estado, las Comunidades Autónomas o entidades locales, como perceptores y administradores de los tributos, lo que expresamente señala el tipo.⁴ A mayores, el sujeto activo ha de ser un contribuyente. El código se refiere de manera genérica al mismo al enunciar “el que...”. Por lo tanto, es condición imprescindible para ser sujeto activo que el mismo será bien el sujeto pasivo del impuesto o bien el titular del beneficio fiscal. “El resto podría ser partícipe principal a título del artículo 28 o cómplice”⁵.

³ CONDE-PUMPIDO FERRERIRO C. “Contestaciones de Derecho Penal al Programa de Judicatura. Parte especial. 3ª edición revisada y adaptada al programa de 23 de febrero de 2000”. Edición Colex.2000. p 301.

⁴ CONDE-PUMPIDO FERRERIRO C. “Contestaciones de Derecho Penal al Programa de Judicatura. Ob. Cit pag.298

⁵ Ibidem. pag 297

Atendiendo al sujeto activo y pasivo de la acción típica, llama la atención la inversión del orden de sujetos en este delito, con respecto a lo que sucede en el ámbito tributario en el que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es en este caso el sujeto activo del delito, es decir, el contribuyente o sustituto de éste; siendo en lo relativo a nuestro objeto de estudio, el empresario o persona jurídica.

Regresando al sujeto activo, además del deudor tributario; misma persona que el contribuyente, existen otras figuras, como son los cómplices, cooperadores necesarios o aquellos que inducen al deudor a cometer el delito. En dicho sujeto, en caso de colaborar con la Justicia a la hora de recabar pruebas y de encontrar al verdadero responsable del delito fiscal, se les puede aplicar el beneficio en la condena de una circunstancia atenuante. Según esto, hay autores que, siguiendo la jurisprudencia y por analogía, entienden la punibilidad del extraneus como partícipes, aplicándoles dicha circunstancia.

En este sentido, dispone la jurisprudencia a la hora de determinar quién es sujeto pasivo de la acción típica, que el mismo es tanto el representante de derecho como el de hecho, “siempre que este último no sea un usurpador”⁶

En cambio, otro sector de la doctrina sólo acepta como sujeto activo al deudor o titular de la ventaja fiscal, en la comisión de cualquiera de sus acciones típicas, por ello, y en función a la aplicación del artículo 31 C.P. “si las condiciones, cualidades o relaciones que se exigen al sujeto, no puede suplir la falta de acción u omisión, ni tampoco las exigencias respecto del tipo subjetivo del delito en cuestión”.⁷ El legislador nos habla de una conducta omisiva, pues bien, el no hacer, como obligación impuesta por el art. 31 CE. Puede ser castigada de la misma manera que la conducta activa, “la omisión consiste en el incumplimiento del deber de pagar los tributos a los que está obligado”⁸. Todos tenemos la obligación legal de declarar las ganancias obtenidas, cuando las mismas están sujetas a un impuesto.⁹

⁶ STS 13/2006 de 20 de enero de 2006.

⁷ STS 1728/1994 de 20 de mayo de 1996

⁸ STS 1289/2003 3 de octubre de 2003

⁹ STS 295/1988 del 2 de marzo de 1988 RJ 1988/1520.

2.1.3 Acción típica

Para atender a este tipo de conductas desde el ámbito penal, que al final es el objetivo de este trabajo, no podemos olvidar lo dispuesto en el meritado artículo 305 CP.

El tipo básico, conocido como Delito Fiscal, determina la sanción por incumplimiento del principio general que establece el artículo 31.1 de la Constitución.

En el apartado primero se castiga la conducta tanto activa como omisiva persiguiendo el legislador que la conducta típica “no sea tanto el pago de tributos, como la actitud defraudatoria, mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria, y por lo tanto su pago”¹⁰, tal como indica Luzón Cuesta.

Constituye por lo tanto la acción típica: i). La comisión de la acción típica de manera activa, defraudando, obteniendo indebidamente, o disfrutando de un ingreso indebido procedente de los Entes Públicos, ii). O bien pasivamente, a través de la ocultación del contribuyente, en lo relativo al cumplimiento de sus obligaciones con la Hacienda Pública, no ingresando, eludiendo, realizando una acción que constituye una clara omisión del deber legal del contribuyente en lo relativo al pago de sus obligaciones Tributarias.

Al castigarse la conducta no sólo activa, sino también la omisiva, como se ha indicado, se añade en dicho título XIV la comisión por acción u omisión de dicho delito frente a los Presupuestos Generales de la Unión Europea u otros administrados por ella.¹¹

Por su parte la Jurisprudencia ha venido señalando de manera constante que dicho tipo delictivo no viene a sancionar lo que se conoce como prisión por deudas, sino que lo punitivo y relevante a efectos penales “es ocultar o desfigurar el hecho tributario o las bases tributarias, con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados tributos y con la evidente intención defraudatoria consiguiente”¹²

Como dijimos anteriormente en el meritado tipo penal se regulan las dos formas de comisión: acción y omisión. Primero, en el resultado de la acción, debemos interpretarlo desde una vía objetiva, como la realización de la conducta llevada a cabo por el

¹⁰ LUZÓN CUESTA, J. M., “Compendio de Derecho Penal. Parte especial” 13ª edición, Dykinson S.L., 2005, pág. 202.

¹¹ Ibidem. Pág 202 ss.

¹² Ibidem. pág. 202. (STS. 12 de mayo de 1986, Vivas)

empresario, a través de la cual utiliza un ardid que persigue la causación de un perjuicio penal, a través de la comisión de una conducta típica, como la estafa, creadora de un perjuicio Patrimonial. Por otro lado, existe una vía más subjetiva, donde no sólo vale realizar maniobras o artimañas, sino que es necesario que coexista un elemento intencional¹³ para que se dé la conducta establecida por el legislador.

Es decir, existe la necesidad de que ambas vías convivan, tanto el elemento objetivo de lesión como el intencional o subjetivo constitutivo de dolo, para que podamos señalar que la configuración del delito tributario constituye un perjuicio patrimonial y no sea el manifiesto de una mera prisión por deudas, “proscrita en un Estado social y democrático de Derecho”¹⁴.

Asimismo, “no sólo cabe la defraudación por omisión en los supuestos en los que el silencio toma un valor concluyente, sino también en los de omisión pura, en el caso de que no se evite el nacimiento de un error o no se elimine el ya existente, siempre y cuando en el rol del sujeto se presente como un «deber de garantía», de tal manera que la norma, implícitamente lo convierte en garante de la evitación del resultado lesivo”¹⁵

De igual forma la doctrina del TS sostiene en su sentencia del 2 de marzo de 1988 y de 20 de noviembre de 1992, con relación a lo expuesto, que la “simple omisión del sujeto tributario, sin necesidad de la concurrencia de artificio, mecanismo engañoso o mise en scène” y “que el delito se comete, aunque en la omisión no concorra ningún tipo de artificio o mecanismo engañoso”¹⁶. STS 20 de septiembre 1992, 17 octubre 1994, 18 de mayo 1995. “El delito fiscal no sólo tiene una naturaleza claramente activa, sino que, en todo caso los supuestos que están en juego en la inmensa mayoría de los casos consisten en comportamientos omisivos”¹⁷. Y en este tipo de conductas entran en escena aún más, tanto el delito fiscal, como el fraude fiscal. Éste último se explicará en un punto posterior. Es así como toda conducta activa u omisiva encaminada a un perjuicio Patrimonial finaliza en delito. En concreto para la conducta activa: cuando se eluden determinados pagos, se produce la obtención de devoluciones y el fraude indebido de beneficios fiscales. Del mismo modo, para el caso de la conducta omisiva se alude al deber de actuar

¹³ STS 1986/2449 de 12 de mayo de 1986.

¹⁴ COLINA RAMIREZ, E.I. “La defraudación Tributaria en El Código Penal Español” J.M. Bosch Editor Fraude. 2010 pág. 125-142

¹⁵ COLINA RAMIREZ, E.I. “La defraudación Tributaria en El Código Penal Español” ob. Cit. Pag 142

¹⁶ STS 506/1992 20 de septiembre 1992.

¹⁷ STS 1629/2001 de 10 de octubre de 2001

y no hacerlo, elusión del pago debido, y finalmente tener la posibilidad de realizar una declaración verídica y no hacerla.

Atendiendo a estas dos formas de comisión de delito, la jurisprudencia entiende por eludir: cualquier beneficio procedente de dinero obtenido como consecuencia de un hecho constitutivo de delito, de lo cual se deduce, que ese dinero es un incremento de patrimonio no declarado.¹⁸

Consecuentemente, la Ley General Tributaria, exige el pago de tributos, sin entrar a valorar el hecho de que esa ganancia se pudiera haber obtenido de manera ilícita, lo cual, por otro lado, va en contra de la propia lógica perseguida al tipificar los tipos penales citados, puesto que en ellos, lo que el Código Penal persigue es castigar el delito cometido en la materia concreta que nos ocupa, considerando como bien jurídico protegido el propio patrimonio de la Hacienda Pública que se ve lesionado con un daño generalizado a toda la Sociedad, persiguiendo de manera indirecta también el enriquecimiento injusto, la LGT no debería dejar beneficiarse de este último al propio Estado, a través de la recaudación de tributos adquiridos mediante la comisión de actos ilícitos, que son de facto castigados por la vía penal.

En cuanto al disfrute de devoluciones indebidas y los beneficios fiscales como método de comisión de delito, esta modalidad es un claro comportamiento omisivo del que nos habla el legislador en el artículo 305 CP. Pues al final, el error de hecho por la Administración en la devolución de la liquidación a favor del empresario o contribuyente.

La acción típica viene conformada por el verbo “defraudar”, es decir, incumplir las prestaciones jurídico-tributarias a las que se está obligado y como hemos dicho ya anteriormente, dicha acción puede llevarse a cabo por acción o bien por omisión, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie o bien obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando de beneficios fiscales de la misma forma, como indica el tipo penal. Es por ello por lo que de dicha tipología pueden extraerse tres modalidades básicas o formas de comisión de la defraudación: i) La elusión del pago de tributos, de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o de ingresos a cuenta de retribuciones en especie. ii) La obtención indebida de devoluciones. iii) El disfrute indebido de beneficios fiscales. Es necesario analizar con detalle cada uno de los elementos anteriormente

¹⁸ STS 149/1999 21 de diciembre 1999 (Caso Roldán).

descritos en el tipo básico: Elusión del pago de tributos, cantidades retenidas o ingresos a cuenta de retribuciones en especie.

Etimológicamente, la palabra elusión viene a significar el carácter falsario y torticero, utilizando artificios para no pagar la cantidad debida legalmente exigida por un tributo. Por tributos, su concepto viene determinado por la Ley General Tributaria, que los identifica en su artículo 2, como impuestos, tasas y contribuciones especiales. Por “cantidades retenidas” son aquellas que debían haber sido ingresadas por un retenedor, es decir, por aquellas personas que se encuentran en situación legal de detraer, “con ocasión de los pagos que realicen otras personas, el gravamen tributario correspondiente”.¹⁹

La mención a “cantidades retenidas o que se hubieran debido de retener” viene a determinar claramente, que dicha conducta entra dentro del ámbito del tipo básico de delito contra la Hacienda Pública y no se trata de una apropiación indebida, tal como había venido entendiendo algún sector de la doctrina y de la jurisprudencia, con carácter previo a la reforma de 1995. Se incluye dentro de dichas conductas típicas también el impago de ingresos a cuenta.

2.1.3.1. Obtención indebida de devoluciones

Sigue produciéndose en este supuesto una lesión patrimonial a la Hacienda Pública a raíz de la conducta del sujeto activo, debido al impago de cantidades debidas o en este caso la misma se produce por la obtención de una devolución que adolece de justificación legal.

“En el primer caso, Hacienda deja de ingresar las cantidades debidas, en el segundo, se desprende de cantidades que ya obraban en su poder merced a la conducta fraudulenta del agente”²⁰

A estos efectos “tanto si se formula declaración como si no, el delito se consuma en el momento en que expira el plazo legal voluntario para realizar el pago”²¹, o en su caso para haber realizado la devolución de lo obtenido indebidamente”, tal como viene a

¹⁹ STS, del 2 de marzo de 1988 RJ 1988/1520.

²⁰ STS 2216/2011 de 05 de diciembre de 2012

²¹ STS 751/2003, de 28 de noviembre de 2003

confirmar de manera reiterada el TS, que indica que “la definición legal y la naturaleza del delito Fiscal impiden la aplicación del delito continuado”²²

2.1.3.2. Disfrute indebido de beneficios fiscales

En este caso entendemos por beneficio fiscal “toda clase de deducciones, bonificaciones, exenciones y desgravaciones”²³.

El concepto de beneficio fiscal debe ser diferenciado de los términos subvención o desgravación públicas, objeto de otro tipo penal, que constituye también un beneficio fiscal. Algunos autores “ponen el acento en la calificación pública de la desgravación, que se refiere al beneficio fiscal obtenido de fondos públicos. Algunos autores ven diferencia entre subvención, como acto de disposición en el que entraría también la desgravación pública como obtención de una subvención analógica, y los simples beneficios fiscales, como desgravación o minoración de la deuda tributaria”²⁴. Otros entienden por beneficio fiscal “las ventajas referidas a la deuda tributaria incluyendo moratorias, reducciones, etc.”²⁵ El disfrute de beneficios fiscales “debe ir unido a una conducta de defraudación, pues en otro caso sólo constituiría una infracción administrativa tributaria grave”²⁶ Por supuesto el disfrute de dichos beneficios debe producirse indebidamente. El resultado de la defraudación tributaria que se realiza a través de alguna de las vías antes citadas produce un efectivo perjuicio patrimonial dentro del límite cuantitativo de ciento veinte mil euros, que viene a diferenciar el tipo penal de la infracción administrativa.

A los efectos de determinar dicha cuantía y de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del meritado tipo penal, la misma es condición objetiva de punibilidad para algunos autores. (STS de 3 de diciembre de 1991.Moyna y 24 de febrero y 9 de marzo 1993, Díaz Palos y Moyna), “como elemento típico del delito, que transforma el ilícito administrativo en ilícito penal, bastando en relación con la misma, como entiende Bajo,

²²STS 1590/2003, de 22 de abril de 2003.

²³ AAVV. Editorial Carperi. Derecho Penal Parte Especial, Judicatura, Edición junio 2008, p 41-2

²⁴ CONDE-PUMPIDO FERREIRO C. “Contestaciones de Derecho Penal al Programa de Judicatura. Parte especial.Ob. Cit. Pág 198

²⁵ Ibidem. Pág 298

²⁶ IGLESIAS CAPELLA, R. “Los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación”. Bellaterra. Septiembre de 2012

LUZÓN CUESTA, JM. “Compendio de Derecho Penal. Parte especial” Decimotercera edición. Dykinson S.L. 2005, pág. 203.

el dolo eventual, ya que el autor “acepta” o “consiente” la cantidad realmente defraudada”

27

2.1.4 Acción antijurídica

En cuanto al elemento de antijuridicidad, como ya dijimos en cuanto al bien jurídico protegido intervienen tesis patrimonialistas, que vienen como indica Juan Carlos Ferre Olivé al abordar el bien jurídico protegido, que las mismas vendrán a hacer hincapié y a destacar la relevancia que la lesión al erario se produce por la comisión del delito tributario.²⁸

Esto lleva a que muchos autores identifiquen y vengan a considerar que el bien jurídico protegido es el patrimonio. Citemos a estos efectos a Pérez Royo, que viene a considerar que “se trata de un delito de resultado, que exige el perjuicio en la recaudación tributaria, lo cual aparece en principio en la recaudación tributaria como el objeto inmediato de protección penal”²⁹.

Continuando con el análisis de Juan Carlos Ferre Olivé, los autores han ido precisando más y más con relación al bien jurídico. Del mismo modo ciertos autores vienen a considerar que a través de dicho tipo penal se viene a proteger la efectividad del crédito tributario, por lo que a estos efectos es menester reseñar que la doctrina vendrá a situar el surgimiento de esa obligación legal en el artículo 31.1 de la CE. Indica además Juan Carlos Ferre Olivé que también cabe hablar de tesis funcionales, en este sentido Fernando Pérez Royo viene a indicar que en realidad el bien jurídico que se viene a proteger es el procedimiento recaudador.³⁰

Arroyo Zapatero vendrá por su parte a considerar que los delitos fiscales vienen a lesionar en si la propia naturaleza de las funciones de la Administración Tributaria: recaudadora de “ingresos públicos mediante los tributos (recaudación de tributos) y la función financiera (o de realización del gasto público mediante la concesión de beneficios fiscales

²⁷ Ibidem. Pág 203

²⁸ FERRÉ OLIVÉ, JUAN CARLOS. “El Bien Jurídico Protegido en los Delitos Tributarios”. Revista Penal. N.º 33, 2014, págs. 91-107

²⁹ F. PÉREZ ROYO “los delitos y las infracciones en materia tributaria”, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986, p. 77

³⁰ FERRÉ OLIVÉ, JUAN CARLOS. “El Bien Jurídico Protegido en los delitos tributarios. Ob cit. Pag 107

o de subvenciones)”³¹. Otros autores, contemplan también dicho análisis haciendo hincapié en la lesión que para los ingresos y gastos públicos se produce por la comisión de dichos delitos. Como indica Montanara: existe un nexo lógico entre los ingresos del Estado y los servicios públicos que éste presta³². En realidad, si el bien jurídico viene a concretarse en las propias funciones que el tributo viene a llevar a cabo, la comisión del delito pone en peligro las mismas.

Finalmente, abordaremos la existencia de tesis eclécticas, en las que, si bien se destaca el componente patrimonial, el mismo no se obvia y se pone en relieve la funcionalidad del tributo también, que viene a ser lesionada por el acto delictivo.

Como conclusión en su análisis Juan Carlos Ferré Olivé viene a comentar que las tesis patrimonialistas son las mismas que rigen para “los delitos patrimoniales clásicos” pero en el caso de los delitos tributarios se ha producido una evolución hacia “planteamientos funcionales”.³³

2.1.5 Perfección delictiva

Estamos ante un delito de resultado que se consuma con la causa del perjuicio típico. “pero también se discute el momento en que tal perjuicio se produce, toda vez que el sistema de autoliquidación de tributos da lugar a una doble liquidación: la provisional, del sujeto pasivo en su declaración, y la definitiva, de la Administración Tributaria, al comprobar aquella. Momento incluso más trascendente cuando el sujeto pasivo omite su declaración, pues hasta entonces no hay una cifra fijada y exigible y puede el contribuyente corregir su declaración u omisión inicial con una declaración “complementaria”³⁴.

³¹ ARROYO ZAPATERO, L. Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones. Ministerio de Justicia, 2016 p.91

³² MONTANARA, “l’art 53 della Costituzione e l’oggetto giuridico dei nuovi reati tributari”, Rivista trimestrale di Diritto penale dell’economia,2001, pag.515.

³³ JUAN CARLOS FERRÉ OLIVÉ, “el bien jurídico protegido en los delitos tributarios”ob. Cit. Pág.81

³⁴ CONDE-PUMPIDO FERRERIRO C. “Contestaciones de Derecho Penal al Programa de Judicatura. Ob. Cit pág.298

2.1.6 Penalidad.

Con lo que respecta a la punibilidad del tipo penal el código penal regula la posibilidad de reintegrar las cantidades recibidas como excusa absolutoria en su artículo 305, párrafo 4. Dicha exención de responsabilidad penal alcanza al responsable igualmente por las falsedades instrumentales, como indica el tipo penal, que exclusivamente con relación a la deuda objeto de regularización, “el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación”³⁵

2.2. CUESTIONES PREVIAS. LA REFORMA FISCAL REALIZADA. LO 7/2012 DE 27 DE DICIEMBRE.

Antes de entrar a examinar la reforma, es necesario mencionar que, a esta nueva regulación, se anexionó un nuevo artículo, el ahora conocido 305 bis, que viene a fijar la pena aplicable al delito fiscal para los supuestos agravados.

La agravación obedece a la mayor reprochabilidad de la conducta en atención al uso de medios que persiguen la impunidad por la realización de la acción típica o bien por la especial relevancia de la entidad cuantitativa de lo defraudado, o por la utilización de una estructura delictiva para la comisión del delito.

Tratándose como ya se indicó desde el principio de un tema de máxima actualidad, es preciso presentar la nueva regulación del delito fiscal, puntualizando las distintas transformaciones que han tenido lugar a lo largo del tiempo, de manera sucinta y aclaratoria: 1). Ley 50/1977 de 14 de diciembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal que reformaban el artículo 319 tipificando la elusión del pago de impuestos y el disfrute indebido de beneficios fiscales, imponiendo un importe mínimo de 2.000.000 ptas. en la cuota defraudada, 2). LO 2/1985 de 29 de abril, del Código Penal, desde este momento, el delito al que nos referimos paso a ser delito público perseguido de oficio, e introdujo los artículos 349, 349 bis y 350, incluyendo así el fraude de subvenciones y delito contable, 3). LO 6/1995 de 29 de junio, modifica la anterior y da pie a la real y actual LO 10/1995 de 23 de noviembre, 4). Lo 10/1995 de 23 de noviembre, el actual Código Penal, añade los artículos 309 y 309 en materia europea y además añade los artículos 305, 307, 308, 310 en materia de la Seguridad Social, 5). LO 5/2010 de 22 de junio que modifica la

³⁵ Artículo 305.4 Código Penal

anterior, donde se endurecen las penas y se proporcionan en función a la gravedad del hecho delictivo, asimismo se unifica el fraude de subvenciones, introducido en la LO 2/1985, al delito fiscal, y finalmente, la LO 7/2012 de 27 de diciembre, que modifica la LO 10/1995 de 23 de noviembre y la protagonista de este subíndice, que se detalla a continuación.

2.2.1 Nuevo tipo agravado.

El artículo 305 bis, este comentado artículo viene a elevar la cuantía defraudada a 600.000€, dentro del seno de una organización criminal, introduce a la persona jurídica y los paraísos fiscales. Asimismo, contiene unas penas de prisión de 2 a 6 años, multa del doble al séptuplo de la cantidad que se haya defraudado y pierden toda posibilidad de ayudas o beneficios fiscales desde cuatro a ocho años.

2.2.2 Nuevo tipo atenuado.

Esta nueva rebaja en la pena tiene que ver con aquellos imputados o condenados por delito fiscal que satisfagan íntegramente la deuda pendiente con la Hacienda Pública, o bien que colaboren, de tal forma que puedan obtener un beneficio tan grande como la rebaja de hasta dos grados en su condena. En el caso de los todavía imputados, esa colaboración de la que habla tiene un límite de tiempo máximo, dos meses desde que se les cita judicialmente. Este nuevo tipo consiste en una auténtica excusa absolutoria que persigue “salvaguardar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones por los contribuyentes, armonizando al propio tiempo el delito fiscal con la figura de la regularización tributaria prevista en la ley”³⁶

2.2.3 Regularización de la deuda.

Esta modificación está relacionada con lo inmediatamente anterior y con el artículo 58 de la LGT, es decir, aquel obligado tributario que haya incumplido, para poder aplicarle cualquier tipo de beneficio, extinción, o la no denuncia ante Juzgados, debe cumplir absoluta y voluntariamente con la deuda tributaria. Este beneficio, que se podría incluir

³⁶ AAVV. Editorial Carperi. Derecho Penal Parte Especial, Judicatura, Ob. Cit. p 41-3 y 41-4

dentro de la política del principio de oportunidad penal, llega incluso a extinguir el delito fiscal del deudor, pero no de manera gratuita, puesto que, si bien el resultado es más satisfactorio para él, la cuota o deuda a satisfacer por el mismo se endurece, de manera que además de la deuda existente, se le aplica todo tipo de recargos e intereses exigibles a favor del Estado.

2.2.4 Simultaneidad en el proceso administrativo y penal.

Anteriormente, el proceso penal paralizaba el administrativo, actualmente con la nueva regulación son independientes y simultáneos, esto es, que la Administración, al contrario que sucedía anteriormente, ahora si puede recuperar la deuda tributaria que tenía a su favor, aunque el deudor estuviera inmerso en un procedimiento penal por el mismo delito. No obstante, la ley prevé dos excepciones: Por un lado, que el juez hubiese suspendido las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía, o, por otro lado, si no se pudiese efectuar la prestación de garantía, podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de ellas si aprecia que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

2.2.5 Denuncia inmediata.

Este objetivo está claramente pensado para combatir el crimen organizado en el tipo de delito que nos ocupa. Evidentemente tiene que ver con otro de los objetivos que mencionamos previamente, el principio de oportunidad penal, puesto que considerando que se puede rebajar la condena gracias a la colaboración, existe la posibilidad de que un miembro partícipe de la organización, distinto del obligado tributario, denuncie el hecho delictivo para combatir con el mismo y encontrar al verdadero responsable. De esta forma se le puede aplicar la regresión en grado de la que hablamos. Elevan de 5 a diez años la prescripción del delito fiscal.³⁷

³⁷ MARTÍNEZ LÓPEZ HEREDIA, G. “La reforma del delito fiscal operada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social”.

2.2.6 LO 1/2019, de 20 de febrero.

La finalidad de dicha ley está enfocada a Directivas europeas 2017/1371 del Parlamento Europeo y del Consejo de 5 de julio sobre la lucha contra el fraude que afecta a los derechos financieros de la Unión a través del Derecho Penal. En este punto, Norberto J. de la Mata Barranco, hace una síntesis de éste:³⁸ i) Art. 305.3 C.P. A partir de ahora, la cuantía asciende de 4.000€ a 10.000€ y el agravante asciende de 50.000€ a 100.000€. Pudiera entenderse que dicho mecanismo podría facilitar a los delincuentes a seguir adelante en sus planes contra el Patrimonio Europeo, ii) Art. 308 C.P. Unifica el fraude europeo y el Estatal, interviniendo en ambos casos cuando la cuantía ascienda la cifra de 100.000€, en los casos atenuados asciende también de 4.000 a 50.000€. Como el propio autor de esta síntesis sostiene, esto carece de sentido alguno, pues el delito estatal lo tenemos en 120.000€, iii) Art. 308.1, 2 y 4. Relativo a las ayudas y subvenciones equiparando a la Unión Europea al resto de Administraciones, pero con distintas cifras en cuanto a la sanción Estatal, sin embargo, la exención de responsabilidad también está equiparada. Algo que bajo mi punto de vista es bastante enredado. Consiguientemente, para más inri, el fraude de ingreso financiero sigue estando en el artículo anterior a la reforma (art.306 C.P), y, además, se añade al art.308.1, esto es, dos artículos distintos sancionando la misma conducta.

Antes de finalizar y dentro del supuesto concreto que tratamos, las Personas Jurídicas, con esta nueva reforma cambian los umbrales como se acaba de indicar en líneas precedentes, de tal forma que el monto básico de este delito contra la Hacienda Pública en la Unión Europea tiene que ver con las cuotas, ascendiendo de los antiguos 50.000€ a 100.000€; sin embargo, lo relativo al fraude de subvenciones se reduce de los 120.000€ anteriores a los 100.000€ actuales.

En esta última línea, se hace mención del fraude y del delito, pero cabe preguntarse si son lo mismo. La importancia de este apartado no es cuestión baladí, puesto que habitualmente, se solapan o confunden ambos conceptos, los cuales hay que singularizar, puesto que además en ocasiones donde acaba uno, empieza el otro.

Inicialmente, es importante destacar la diferencia en cuanto a la regulación de estos, pues presentan mecanismos completamente distintos, el primero se rige por el Código Penal,

³⁸ DE LA MATA BARRANCO, N.J.” La nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública (europea)”. Mar 8, 2019 Derecho Penal, Legislación

y el segundo por la Ley General Tributaria. Del mismo modo, su creación doctrinal y legal nace y se desarrolla en dos ámbitos muy diferentes; el del Ministerio de Justicia y, el de Economía y Hacienda respectivamente. “Para que exista delito y no infracción administrativa no es suficiente con dejar de ingresar la cantidad mínima fijada por el Código Penal, sino la necesidad que, adicionalmente, exista también el denominado elemento subjetivo del delito, es decir una actuación del sujeto tendente a evitar el pago”³⁹. Este elemento no es otro que el dolo, esto es, tener conocimiento de: el que y el cómo. En relación con esto, radica la carga de la Prueba, siendo la Administración Pública, quien, de oficio, debe probar la culpabilidad. “La transparencia y publicidad de las operaciones realizadas no excluyen el dolo. El dolo sólo se excluye por el error”⁴⁰, lo que evidencia un claro mecanismo de imputación, existiendo la posibilidad de que, en la liquidación de las rentas obtenidas, pueda haber error humano.

Por otro lado, la diferencia esencial hace referencia a la cuantía. Realmente en ambos casos el “modus operandi” y la conducta típica de eludir el pago, ocultación de datos o deuda tributaria, incluso la no presentación de liquidaciones es sancionada, pero lo que realmente sobresale dentro del delito de fraude y se castiga atendiendo a lo expuesto en el Código Penal, es la cuantía. Consecuentemente, el contribuyente, tanto persona física, como llevado al caso concreto, persona jurídica, empresario, que defrauda con una cuota superior a 120.000€ está inmerso en un delito fiscal, aplicándose por debajo de dicha cuantía, lo dispuesto en la Ley General Tributaria. Es por ello por lo que se puede afirmar que el delito fiscal, pertenece a lo que llamamos Ley Penal en Blanco. Puesto que el tipo penal requiere en este supuesto un complemento del elemento típico descrito en el tipo que reenvía a otra norma no penal, en este caso administrativa.

Todo esto supone en el ámbito de las personas jurídicas, que las mismas pueden defraudar en la cuantía atendiendo a sus declaraciones periódicas, como por ejemplo el IVA, este impuesto es el más habitual para la comisión del fraude o delito; contando el año natural y no cada periodo, como si ocurre en otros tributos, ingresos a cuenta o devoluciones periódicas, que en estos casos si es en cada periodo impositivo.

En cuanto a la sanción aplicable en cada caso, la Ley General Tributaria la establece en función del alcance del delito, pudiendo ser leve, grave o muy grave. Sin embargo, el

³⁹ GARRIGUES.” El Delito Fiscal. Análisis del delito de defraudación tributaria y de las últimas tendencias jurisprudenciales”. Septiembre 2011. Pág. 3

⁴⁰ STS 13/2006 de 20 de enero de 2006.

Código Penal contempla multa de prisión que puede llegar hasta los 5 años de prisión y una multa del 100% al 600% de la cuota defraudada.

3. CONCEPTO Y REGULACIÓN LEGAL DE LA RESPONSABILIDAD DE LAS PERSONAS JURÍDICAS.

3.1 RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA EN DISTINTOS ORDENAMIENTOS JURÍDICOS.

3.1.1 Evolución del concepto en el derecho de la unión europea.

La puerta de entrada de la Responsabilidad Social Corporativa en España ha venido de la mano de la Unión Europea, hace ya casi dos décadas. En este sentido y en lo relativo a la evolución de la materia en la Unión Europea, podemos distinguir los siguientes hitos importantes: El primero lo podemos situar en el año 2000, momento en el que se celebra el Consejo Europeo de Lisboa se marca el objetivo estratégico de convertir la Unión Europea en "la economía del conocimiento más competitiva y dinámica del mundo, antes del 2010, capaz de un crecimiento económico duradero acompañado por una mejora cuantitativa y cualitativa del empleo y una mayor cohesión social". Es en ese entonces cuando se presenta la iniciativa del Pacto Mundial de las Naciones Unidas y los Objetivos de Desarrollo del Milenio. "Tuvo por objeto iniciar un amplio debate sobre cómo puede fomentar la Unión Europea la responsabilidad social de las empresas en los ámbitos europeo e internacional y, en particular, sobre cómo aprovechar al máximo las experiencias existentes, fomentar el desarrollo de prácticas innovadoras, aumentar la transparencia e incrementar la fiabilidad de la evaluación y la validación. A lo largo de todo el libro verde se dan pautas sobre aspectos relacionados con la responsabilidad social, tanto con la dimensión interna como externa de la empresa. También aborda la integración de la gestión de la responsabilidad social en la estrategia organizacional, la elaboración de informes de sostenibilidad, el etiquetado de productos y servicios, la calidad en el trabajo y la inversión socialmente responsable"⁴¹. - En el año 2002, la Comisión Europea presenta una comunicación sobre RSE bajo el título "RSE: una contribución empresarial al desarrollo sostenible", COM (2002) 347 la cual dio lugar a la creación en ese año del Foro Europeo Multistakeholder sobre RSE.

"El Foro Multistakeholder de RSE se creó en 2002 con el apoyo de la Comisión Europea, con el objetivo de agrupar a sindicatos, empresas, ONGs europeas, etc., para promover la innovación, la convergencia y la transparencia en las prácticas y herramientas de

⁴¹http://www.eoi.es/wiki/index.php/Iniciativas_europeas_en_Responsabilidad_Social_y_Sostenibilidad_Empresarial

responsabilidad social corporativa. El Foro, presidido por la Comisión Europea y compuesto por un plenario y una serie de mesas redondas, tiene como fin fomentar y promover las mejores prácticas para la aplicación de la responsabilidad social empresarial en la Unión Europea y cualquier otro lugar del mundo. Desde su creación sólo ha emitido un informe (2004) y ha celebrado tres foros (2006, 2009 y 2010), el último de los cuales se ha centrado en el consumo responsable, la inversión responsable, la relación entre la RSE y la competitividad, la transparencia y la divulgación de información no financiera y la dimensión global de la RSE”⁴².

Posteriormente en el 2005, la Comisión Europea aprueba la estrategia para el crecimiento, el empleo y el desarrollo sostenible. En el 2006, la Comisión Europea presenta una comunicación sobre Responsabilidad Social Empresarial bajo el título "Poner en práctica la asociación para el crecimiento y el empleo: hacer de Europa un polo de excelencia de la RSE" COM (2006) 136, en la que se anuncia la creación de la Alianza Europea para la RSE. En el año 2007, se produce la Resolución del Parlamento Europeo, de 13 de marzo de 2007, sobre la Responsabilidad Social Empresarial, bajo el título "La RSE: una nueva asociación" (2006/2133(INI)).

Es menester indicar que hasta la fecha la Comisión Europea ha llevado a cabo tres comunicaciones al respecto: “La responsabilidad social de las empresas: una contribución empresarial al desarrollo sostenible (2002), esta comunicación fue elaborada a continuación del Libro Verde aprobado el año anterior y en la misma se expone una propuesta para la promoción de la RSE. Poner en práctica la asociación para el crecimiento y el empleo: hacer de Europa un polo de excelencia de la responsabilidad social de las empresas (2006), que propició la creación de la denominada Alianza Europea para la RSE, al concluir este comunicado en la necesidad de crear una asociación entre todas las partes interesadas como vehículo para movilizar los recursos y capacidades de las empresas europeas y sus grupos de interés, en aras del desarrollo sostenible, crecimiento económico y la creación de empleo”⁴³. -En el año 2011, la Comisión Europea presenta una comunicación sobre Responsabilidad Social Empresarial bajo el título

⁴² Ibidem

⁴³http://www.eoi.es/wiki/index.php/Iniciativas_europeas_en_Responsabilidad_Social_y_Sostenibilidad_Empresarial

“COM (2011) 681 sobre, Estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas”.⁴⁴

La nueva política propone un plan de acción para el período 2011-2014, a desarrollar en ocho áreas:”1) Aumentar la visibilidad de la RSE y la difusión de buenas prácticas: esto incluye la creación de un premio europeo, y el establecimiento de plataformas sectoriales para empresas y grupos de interés para hacer compromisos y conjuntamente monitorear el progreso.2) La mejora y el seguimiento de los niveles de confianza en las empresas: La Comisión pondrá en marcha un debate público sobre el papel y el potencial de las empresas, y organizar encuestas sobre la confianza ciudadana en los negocios.3) Mejorar los procesos de autorregulación y co-regulación: la Comisión propone elaborar un breve protocolo para guiar el desarrollo de iniciativas futuras de autorregulación y co-regulación.4) Recompensar en el mercado la RSE: es decir, aprovechando las políticas de la UE en los ámbitos de consumo, la inversión y la contratación pública con el fin de promover que el mercado compense una conducta empresarial responsable.5) Mejorar la divulgación de información social y medioambiental por parte de la empresa: la nueva política confirma la intención de la Comisión de presentar una nueva propuesta legislativa sobre esta cuestión.6) Continuar con la integración de la RSE en la educación, la formación y la investigación: la Comisión proporcionará más apoyo para la educación y la formación en el campo de la RSE, y explorará oportunidades para la financiación de más investigación.7) Hacer hincapié en la importancia de políticas de RSE a un nivel nacional y subnacional: la Comisión invita a los Estados miembros de la UE a presentar o actualizar sus propios planes para la promoción de la RSE a mediados de 2012.8) Mejor alineación de los enfoques europeo y mundial a la RSE”⁴⁵.

La Estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas define la RSC como aquella función que “maximiza la creación de valor compartido para todos” e “identifica, previene y atenúa las posibles consecuencias adversas” de las compañías en el ejercicio de su actividad”. Esta definición, llega diez años después de que viera la luz el Libro Verde para fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas de 2001, en donde se afirmaba que "ser socialmente responsable no solamente significa cumplir plenamente las obligaciones

⁴⁴ [https://www.carm.es/web/pagina?IDCONTENIDO=34261&IDTIPO=100&RASTRO=c2126\\$m](https://www.carm.es/web/pagina?IDCONTENIDO=34261&IDTIPO=100&RASTRO=c2126$m)

⁴⁵ http://www.eoi.es/wiki/index.php/Iniciativas_europeas_en_Responsabilidad_Social_y_Sostenibilidad_Empresarial. Ob. Cit.

jurídicas aplicables, sino también ir más allá e invertir más en capital humano, en el entorno y en las relaciones con las partes interesadas"⁴⁶. Así, en abril de 2011, se aprueba el Acta de Mercado Único, persiguiendo evitar la fragmentación del mercado interno y en el caso español, “sería deseable que las empresas que operan a nivel estatal pudieran aplicar en todo el territorio los mismos criterios que derivan de la directiva de información europea. A su vez, en abril de 2014, el Parlamento Europeo aprueba la Directiva de la UE sobre información no financiera para ciertas grandes compañías y viene a establecer que las empresas con más de 500 empleados y que sean consideradas como entidades de interés público, tendrán que informar en el informe de gestión (o en un documento específico, normalmente, el de sostenibilidad) sobre la gestión de riesgos asociados a cuestiones medioambientales y sociales; respeto de los derechos humanos y a la lucha contra la corrupción y el cohecho; y sobre las relaciones comerciales, productos o servicios que puedan tener efectos negativos.

Europa también está impulsando un modelo de trabajo *multistakeholder* para promover los intereses de la sociedad y una hoja de ruta hacia la recuperación sostenible e inclusiva. En concreto, el Parlamento Europeo, en una resolución de febrero de 2013, ha propuesto que algunos sectores, como el de las Tecnologías de la Comunicación y la Información, promuevan unas guías consensuadas entre todos los actores en temas relevantes en RSC en el nuevo mundo digital (derechos humanos, privacidad, libertad de expresión, ciberdelitos). Por su parte La Comisión Europea desarrolló una revisión inter pares de las actividades de los Estados miembros de la UE en materia de Responsabilidad Corporativa en 2013-2014. “Se han celebrado siete reuniones, de cuatro países cada vez, para facilitar la comprensión mutua de las políticas de RSE y el intercambio de preguntas entre los Estados miembros. Este ejercicio también ha permitido a la Comisión actualizar sus registros y analizar temas tanto comunes como propios de cada país”⁴⁷

EABIS “*The European Academy of Business in Society*, es una alianza de empresas, escuelas de negocios y otras instituciones comprometidas con la promoción de prácticas empresariales sostenibles a través de la asociación, el aprendizaje y la investigación. El objetivo de EABIS es ser un punto de referencia para organizaciones que buscan el acceso al pensamiento de vanguardia y la práctica en la gestión pública, la sostenibilidad y la responsabilidad corporativa. Ésta inició su actividad en 2002 con cinco empresas

⁴⁶ http://elpais.com/elpais/2014/06/24/planeta_futuro/1403608328_930207.html

⁴⁷ <http://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=331&langId=es>

fundadoras: *IBM, Johnson & Johnson, Microsoft, Shell y Unilever*, y con algunas de las escuelas de negocios europeas más importantes, con el apoyo de la Comisión Europea.

EABIS ofrece a las empresas la posibilidad de explorar nuevos tipos de asociaciones con instituciones académicas. Es una plataforma que permite a las empresas que se beneficien de los resultados de la investigación y de este modo puedan atender sus necesidades de conocimiento con líderes académicos y compañeros de negocios sobre una amplia gama de temas”⁴⁸.

Vemos pues como hay una especial sensibilización y se presta gran importancia dentro de la Unión Europea a la cuestión de la Responsabilidad Social Corporativa, que afecta de lleno a la normativa de la Unión, que conforma el acervo interno de los 27 Estados Miembros y que es plenamente vinculante por lo tanto en los mismos.

En cuanto a la responsabilidad penal, la *Bribery Act* británica de 2010 establece “que la empresa puede quedar exenta de responsabilidad si demuestra que tenía implantados procedimientos adecuados para prevenir dichos comportamientos”.⁴⁹

En el caso de Alemania destaca la Circular 4/2010 (WA): (Requerimientos mínimos para la función de compliance y requerimientos adicionales que aplicables a las reglas de conducta, organización y transparencia, de conformidad con lo dispuesto en los párrafos 31 y siguientes de la Ley del Mercado de Valores para empresas de servicios financieros).

3.1.2 Internacionalización de la materia fuera del ámbito europeo.

Con respecto a la internacionalización de la materia se está extendiendo por otros países en el ámbito del Derecho Comparado acudiendo a la regulación de la responsabilidad social corporativa en países como Inglaterra, Estados Unidos, Alemania.

En el derecho comparado la postura histórica ha sido promover la responsabilidad en orden solamente a “maximizar las utilidades de la empresa”. En Estados Unidos, por ejemplo, en *Dodge v Ford Motor Co*, la *Corte Suprema de Michigan* sostuvo que la decisión de los directores de no declarar los dividendos para facilitar la expansión del negocio y elevar el número de trabajadores fue considerada inapropiada. Sin embargo,

⁴⁸http://www.eoi.es/wiki/index.php/Iniciativas_europeas_en_Responsabilidad_Social_y_Sostenibilidad_Empresarial. Ob. Cit

⁴⁹ Bribery Act británica de 2010

jurisprudencia posterior ha adoptado una visión más flexible. “Decisiones que consideren a los consumidores, la comunidad, trabajadores y el medio ambiente se han considerado que no vulneran los deberes de los directores cuando los intereses de los accionistas también han sido tomados en cuenta”⁵⁰.

El concepto de Responsabilidad Social Corporativa ha evolucionado pasando de una responsabilidad corporativa de otorgar dividendos cada fin de año a los accionistas dentro de las obligaciones que le impone la legislación comercial a “una postura más amplia que es internacionalmente aceptada y que consiste en una responsabilidad corporativa hacia un mayor número de stakeholders, incluyendo la protección del medio ambiente, derechos de los trabajadores y demás constituyentes”.⁵¹ En países latinoamericanos como México, Cuba, Chile, hay interesantes informes también y obras, que tratan el tema y comentan la implementación en sus respectivos países de dichos códigos de buenas conductas empresariales.

Las grandes empresas y empresas multinacionales deben asumir su responsabilidad social y compromiso con el desarrollo integral de la sociedad: ajustando obligatoriamente su actuación a las Directrices de la OCDE (Organización de Comercio y Desarrollo Económico), al Pacto Global de la ONU, a la declaración de la Organización Internacional del Trabajo, y a los AMI (Acuerdos Marcos Globales) en vigencia; recurriendo activamente al diálogo social tripartito y multipartito a nivel nacional e internacional; organizando sus relaciones laborales sobre la base de la negociación colectiva, nacional y supranacional; garantizando la responsabilidad social de sus empresas satélites y contratistas⁵².

En Asia, India aprobó en agosto de 2013 una ley que obliga a las grandes empresas a invertir el 2% de sus utilidades en actividades de Responsabilidad Social Empresarial (RSE) o programas de acción social -en medio del rechazo del sector privado- lo que permitirá combatir profundas carencias en ámbitos como la erradicación de la extrema pobreza, la promoción de la educación y el empoderamiento de la mujer⁵³. En países como China, el Gobierno está implementando y adoptando con rapidez el concepto de

⁵⁰ Corte Suprema de British Columbia (Canadá), *Teck, Corp v Millar* (1972) 33 DLR (3d) 288 (BCSC).

⁵¹ ANGUIITA OYARZÚN, C. “ el rol del derecho en la responsabilidad social de la empresa” Universidad de Bogotá. Junio2011(Páginas 223 y 224)

⁵² ERMIDA UGARTE, O., GIANIBELLI, G., ORSATI, A.”Responsabilidad social empresarial: perspectivas jurídicas para propuestas sindicales”.Friedrich Ebert Stiftung.. Pág. 58 y 60

⁵³<http://www.bcn.cl/observatorio/asiapacifico/noticias/ley-responsabilidad-social-obligatoria-india>

Responsabilidad Social Corporativa también. En total, son 22 las disposiciones recomendadas por el gobierno chino, que incluyen:” i)Conservación ambiental: análisis de los impactos ambientales potenciales y desarrollo de un plan de manejo de riesgos ambientales, así como mecanismos de monitoreo, evaluación y reportes, ii)Desarrollo comunitario: creación de un plan de desarrollo comunitario a largo plazo basado en áreas potenciales de impacto .iii)Compromiso con *stakeholders*: comunicación con grupos de interés locales, que deben ser involucrados en la estrategia de negocios para lograr la licencia para operar”.⁵⁴ Y finalmente, si nos preguntamos qué país lleva la delantera en asuntos de responsabilidad social empresarial (RSE), Suecia podría estar en el primer lugar de la lista. Esto se debe a los siguientes motivos: “Fue el primer país en exigir informes de sustentabilidad a las empresas propiedad del gobierno, desde 2002, Suecia estableció un departamento de Responsabilidad Global dentro del Ministerio de Asuntos Exteriores, y fue el primer país en el mundo en tener una función dedicada a la RSE dentro del gobierno. Busca ayudar a las empresas suecas a trabajar en un mejor medio ambiente, derechos humanos y condiciones laborales bajo la guía del Pacto Mundial de la ONU. La Agencia Sueca de Cooperación para el Desarrollo Internacional (SIDA, por sus siglas en inglés) también está comprometida activamente en apoyar la RSE. Desde el 2005, SIDA publicó lineamientos para apoyar la RSE. No sólo trabaja con empresas suecas sino también con socios globales. Cooperó con CSR Asia en guiar la adaptación del sector privado al cambio climático en el Sudeste de Asia en el 2008. Hay muchos otros departamentos oficiales suecos que ayudan a promover los asuntos de RSE en todos los niveles, e incluso la Embajada Sueca en China tiene un centro de RSE con personal de tiempo completo”.⁵⁵

En el ámbito de la responsabilidad penal, la *Organizational Guidelines* de 2004, ya destacó que la empresa debía realizar todos los esfuerzos razonables para no incluir, dentro de aquellos que pueden ejercer una autoridad sustancial en relación con el programa de cumplimiento, a individuos de los que se sabe, o debería haberse sabido si se hubiera actuado con la diligencia debida, “que han participado en actividades ilegales o en conductas no éticas”⁵⁶.

⁵⁴ <http://www.expoknews.com/llega-la-responsabilidad-social-a-china/>

⁵⁵<http://www.expoknews.com/la-rse-como-competitividad-nacional-%C2%BFque-puede-aprender-asia-de-suecia/>

⁵⁶ Organizational Guidelines. Estados Unidos. mayo 2004

3.1.3 Perspectivas de futuro de los códigos éticos y de buena conducta empresariales.

En este punto tercero se ha abordado el tratamiento legal desde las distintas ramas del Ordenamiento Jurídico, tanto nacional, como acudiendo a ejemplos de Derecho Comparado, para finalizar, planteando el futuro de la materia a lo largo de este siglo XXI. Podemos decir que la RSC ha ido adquiriendo cada vez más valoración y relevancia en las dos últimas décadas, a nivel mundial, comprendiendo con su concepto diferentes aspectos: el respeto a los derechos humanos, aspectos económicos, de justicia social, de derechos de los trabajadores, respeto medioambiental entre otros, que han ido dando forma al amplio ámbito de materias que se encuentran dentro del concepto.

La gran cuestión que podemos extraer, al analizar en profusión de lege data cómo se regula y como se encuentra normativizada la RSC, es de *lege ferenda*, la necesidad de adoptar medidas que impliquen en verdad a las empresas, más allá del maco de voluntariedad que las mismas poseen actualmente, y que venga a significar la creación de un aparato sancionador frente al incumplimiento que pudiera producirse.

El gran temor, después del análisis realizado, es que pudiera quedar todo en papel mojado, si no se logra asegurar el cumplimiento y respeto de los códigos éticos y de conducta, donde se reconozca la RSC en el ámbito empresarial, sensibilizando, educando y concienciando como ya se ha dicho a todos los operadores que intervienen en el desarrollo de la actividad empresarial.

Un consumidor concienciado con el respeto a la RSC premiará a las empresas que diligentemente cumplan con la aplicación de sus Códigos de Conducta, mientras que un consumidor no empático en este sentido o ya insensibilizado, podría no reconocer un beneficio o serle indiferente el cumplimiento o no por parte de la empresa de dichos Códigos. Por ello el Poder Público debe predicar con el ejemplo, haciendo que la propia Administración Pública sea la que desde el primer momento actúe con ejemplaridad en este sentido, promoviendo políticas educativas y de concienciación, tanto en el ámbito del consumidor como de las empresas.

Es menester en este sentido la existencia de un Organismo Público que controle y supervise el cumplimiento y respeto de los acuerdos que en materia de RSC hayan celebrado las empresas, estableciendo premios y reconocimientos a las que los cumplan, como por ejemplo a la hora de contratar con la Administración, concesión de licencias, permisos, subvenciones, así como sancionando a las que no lo hagan.

Pudiéramos extraer la reflexión de que lo que en un primer momento era mero *soft Law*, puede devenir un elemento imprescindible para la convivencia y desarrollo económico y social de los distintos países, no permaneciendo en un mero marco de buenas intenciones, siguiendo las pautas antes citadas. Es más, es imprescindible que así se haga, porque el propio desarrollo de nuestras Comunidades depende de ello.

3.2. RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURIDICAS EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO. (ARTÍCULO 31 BIS 1 DEL CÓDIGO PENAL).

La trascendencia creciente en la persecución de las infracciones cometidas por la mala praxis empresarial que conduce a la infracción tributaria, con especial mención a la reforma llevada a cabo por la Ley 1/2015 de 30 de marzo, es una de las novedades más importantes que introdujo, en nuestra legislación la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, ha sido la regulación de un sistema de atribución penal a las personas jurídicas. A partir de ese momento, dichas entidades podrán ser penalmente responsables. Esto se enmarca en las políticas de prevención ya iniciadas en materia de prevención de blanqueo de capitales, que aborda la Ley 10/2010, de 28 de abril, reformada por Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, para reformar el régimen de exclusión que estaba previsto en el Código Penal.

En cuanto a la sanción, lo tenemos regulado en el artículo 33.7 del código penal, de tal forma que para el delito fiscal existe la posibilidad de disolver dicha persona jurídica delictiva, suspender su actividad empresarial durante el tiempo que estipule el Juez, atendiendo a lo dispuesto en el C.P., del mismo modo que autorizando la clausura de su establecimiento (estas dos últimas como medida cautelar), o, prohibirle la realización de otro tipo de actividad empresarial hasta un máximo de quince años. De igual modo, el mismo texto legal dispone que en caso de multa, cabe la posibilidad de satisfacerla por

cuotas siempre y cuando el Tribunal entienda que pelagra la supervivencia económica de la empresa.

El artículo 31 bis, número 1, apartados a) y b), vinculan la responsabilidad penal de las personas jurídicas a la realización de un hecho delictivo por parte de unas determinadas personas físicas individuales que estén vinculadas a la persona jurídica, de conformidad con el llamado “hecho de conexión”⁵⁷. Se denominan así porque son sus representantes legales o porque, actuando individualmente o como integrantes de una persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la empresa jurídica (directivos).

En estos casos la sanción por excelencia es la prohibición de recibir ayudas, subvenciones o beneficios fiscales e incluso si el Juez lo considera oportuno puede realizar una intervención judicial para la salvaguardia de trabajadores y acreedores.⁵⁸

En este aspecto cabe destacar que, en relación con los delitos de los empleados, el Código Penal no se limita al hecho de que los deberes de vigilancia se hayan sin más, infringido, sino que se tiene que haber producido un incumplimiento grave de los mismos, mientras que, en el caso de los directivos, basta con la constatación de una mera omisión o un ejercicio insuficiente de esos deberes de vigilancia para poder imputar a la persona jurídica. Sin embargo, estas medidas de supervisión, vigilancia y control, adoptadas a través de programas de prevención, no determinará la responsabilidad de la persona jurídica, como está claro, también, que la persona jurídica será responsable penalmente si el programa de prevención, que debe de contar esas mencionadas medidas, no se ha implantado en la empresa o, de haberse implantado, no se ha implementado de forma efectiva. Cuestión distinta es cuál haya de ser el contenido de dichas medidas de supervisión vigilancia y control y cuáles, por tanto, los concretos deberes del responsable de cumplimiento normativo, cuya intensidad va a depender de la dimensión del peligro y, por tanto, variarán en función del tamaño de la empresa y de su correspondiente rama de actividad. Así las cosas, todo ello habrá de determinarse caso por caso sin posibilidad de una generalización⁵⁹.

⁵⁷ GÓMEZ TOMILLO, M: “Imputación objetiva y culpabilidad en el Derecho Penal de las Personas Jurídicas. Especial referencia al sistema español”, Revista Jurídica de Castilla y León, núm. 25, 2001, págs. 48 y ss

⁵⁸GARRIGUES.” El Delito Fiscal. Análisis del delito de defraudación tributaria y de las últimas tendencias jurisprudenciales”. Ob. Cit. Pág.47

⁵⁹ BOCK, D.: “Compliance y deberes de vigilancia de la empresa”, en KUHLEN, L, MONTIEL, J.P. y ORTIZ DE URBINA GIMENO, I.: Compliance y teoría del Derecho Penal, Madrid (Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales), 2013, págs. 111-112.

En este caso concreto y con respecto a los delitos cometidos por los directivos, “la actuación de los sujetos debe de ser en nombre o por cuenta de la persona jurídica y en su beneficio directo o indirecto”. No obstante, “los excesos del sujeto actuante u omitente, su actuación en contra de lo que era la política social, o incluso contra las órdenes expresas no excluyen automáticamente la responsabilidad social”⁶⁰.

La LO 1/2015, no indica si el órgano de la empresa al que debe encargarse el desarrollo de dicho modelo de prevención ha de ser un órgano colegiado o unipersonal, simplemente se refiere a un órgano de la empresa, lo cual parece que podría admitir la existencia de un órgano unipersonal, del mismo modo, tampoco se indica ,si dicho órgano debe estar dedicado con exclusividad al cumplimiento de dicho modelo o puede asumir otras funciones Comisiones de Auditoría, por ejemplo, o de Ética.

Al margen de la externalización o no del servicio, el mismo puede ser conferido a una persona independiente a la que se le faciliten los recursos y medios necesarios para asegurar el cumplimiento normativo, cuya labor de supervisión y control del funcionamiento, se puede unir la de vigilancia y detección de los comportamientos delictivos, a través de la gestión del número de denuncias, que, a partir de investigaciones internas, puede ponerse en marcha, asimismo, corresponderá a la empresa también evaluar periódicamente la efectividad del programa y en el supuesto de detectarse una conducta delictiva, “adopte las medidas razonables para responder apropiadamente a dicha conducta y para prevenir futuras y similares conductas, incluyendo realizar cualquier necesaria modificación del programa ético y de cumplimiento de la empresa”⁶¹.

Impone por otro lado también la LO 1/2015, la obligación de informar de “posibles riesgos e incumplimientos de los organismos encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención, la empresa tiene que facilitar la canalización de esas denuncias que, en última instancia, lo que sí es obligatorio es que le lleguen al responsable de cumplimiento normativo, aunque no sea él el responsable de gestionarlo”⁶².

⁶⁰ GÓMEZ TOMILLO, M: “Imputación objetiva y culpabilidad en el Derecho Penal de las Personas Jurídicas. Pág.62

⁶¹DEL ROSAL BLASCO, B. “Responsabilidad Penal de las personas jurídicas: títulos de imputación y requisitos para la exención”. Morillas Cuevas, L. y Aguilar Cárceles, M.M. “Estudios sobre el Código Penal reformado. Leyes Orgánicas 1/2015 y 2/2015”. Dykinson. ISBN 978-84-9085-434-1. Pág.124

⁶² Artículo 31. Bis LO 1/2015

Por su parte y en desarrollo y aplicación de la normativa penal citada, el 22 de enero de 2016, la Fiscalía General del Estado publicó su Circular 1/2016 en la que analiza la reforma del Código Penal sobre el régimen de responsabilidad de las personas jurídicas y establece las directrices básicas en torno a “los requisitos que deben cumplir los programa de compliance para que resulte de aplicación la eximente penal. Entre otros requisitos para asegurar la eficacia de un programa de compliance, la Circular de la Fiscalía establece la obligación de tener un sistema disciplinario que sancione adecuadamente el incumplimiento de este. Para la Fiscalía, la obligación de establecer un sistema disciplinario adecuado presupone la existencia de un código de conducta”⁶³.

Por lo tanto, y en la medida en que la propia Circular concluye que cuando el delito se haya cometido por el empleado, la persona jurídica podrá quedar exenta de responsabilidad penal si demuestra que contaba con un programa de compliance adecuado. Finalmente, en el título XV del Libro II del Código Penal se recogen los delitos contra los derechos de los trabajadores, artículos 311 a 318, cuyo bien jurídico protegido podría verse afectado por el quebranto de códigos de conducta y éticos empresariales adoptados en el seno de la empresa, tanto tras haber seguido una previa negociación o en ausencia de esta.

A raíz de la reforma que ya mencionamos al inicio de este subíndice, y según lo dispuesto en el artículo que da título al mismo, entendemos que las personas jurídicas tienen responsabilidad penal por los actos que dan lugar a la comisión de ciertos delitos, los cuales son *numerus clausus*⁶⁴, numerados en el artículo del que precedemos, entre ellos, se encuentra el delito fiscal, objeto del presente trabajo.

Reflejados en el precepto que mencionamos, podemos observar que existe una doble vía de imputación (Artículo 31 bis.1. C.P.), esto es que, por un lado, responde de los delitos por dicha persona en sí, en su cuenta, por su beneficio, incluso por aquellos autorizados a tomar decisiones por nombre de ésta y, al mismo tiempo, por los subordinados de estos anteriores por haber incumplido gravemente los deberes de vigilancia. Sin embargo, haciendo una lectura mínima del precepto se puede observar cierta limitación de responsabilidad, disponiendo de este modo, que se atenderá a la circunstancia concreta

⁶³ Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado.

⁶⁴ Ley Orgánica 1/2019, de 20 de febrero, de modificación de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Se amplían los delitos incluyendo así la financiación del terrorismo, malversación y la revelación de información privilegiada.

del caso en cuestión. Para ello “Será necesario acreditar que existe una relación causa/efecto (o de evitabilidad en caso de la omisión) entre el incumplimiento (grave) de la norma y la comisión del delito (el delito ha sido posibilitado precisamente por el incumplimiento)”⁶⁵ En el caso que nos atañe, no basta con que quien tenga el deber de declarar los impuestos, o vigilar que la persona jurídica esté al tanto de su liquidación con la Hacienda Pública, sino que tenga los medios para poder realizar el trabajo que le corresponde como medio para evitar el delito en cuestión.

Algunos autores consideran que “el contenido de las obligaciones de control tiene que ser normativo (normas extrapenales de carácter administrativo, mercantil o civil que establecen específicas obligaciones de control)”⁶⁶. En cuanto a las normas de carácter civil, referido a la responsabilidad por incumplimiento contractual en relación con los códigos de éticos y de conducta, cabe mencionar que en vía civil y en lo relativo al incumplimiento contractual se puede alegar el quebranto de la buena fe contractual, cuando el motivo que produjo la voluntad de contratar con determinada entidad empresarial es justamente el código ético o de buenas costumbres. Podría aducirse dolo también o error en aquellas cualidades o condiciones esenciales residentes en la otra parte, que condujeron a la celebración de la relación contractual.

Ante una ausencia de cumplimiento del código ético o de buenas prácticas empresarial, puede aducirse por la otra parte un error sobre la persona, que invalidaría el consentimiento prestado, pues si el motivo principal para la celebración del contrato era la presencia dentro de la actividad empresarial o del respeto de dicho código ético, podríamos apreciar la presencia de error, y por tanto la existencia de nulidad, en este caso, en la cualidad de la parte contratante en tanto los contratos, en la mayoría de las ocasiones, se celebran en consideración a la persona, en este caso persona jurídica.⁶⁷

Si la principal causa que condujo a la celebración del contrato es la presencia de una sociedad respetuosa con un código de conducta, podría dar lugar a la nulidad del contrato acordado. Del mismo modo, se podría dar lugar también a la existencia de dolo, en sentido amplio, como sinónimo de mala fe, entendiendo por este la maquinación o artificio de

⁶⁵ FERNÁNDEZ TERUELO, G.J. “Responsabilidad penal de las personas jurídicas. El contenido de las obligaciones de supervisión, organización, vigilancia y control referidas en el art. 31 bis 1. b) del Código Penal español”. Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología, ISSN 1695-0194. 21 de marzo de 2019. Pág.4

⁶⁶ Ibidem, pág. 5

⁶⁷ STS, Civil, 4 de diciembre de 1956 (RJ 1956/4121)

que se sirve uno de los contratantes para engañar a otro. En este sentido el Tribunal Supremo define el dolo como aquel “que abarca no sólo la maquinación directa, sino también la reticencia del que calla y no advierte debidamente a la otra parte, sin que lo invalide (el dolo) la confianza, buena fe o ingenuidad del afectado.”⁶⁸

En cuanto a las normas de carácter laboral, frente a estas, se encuentran aquellos códigos de buenas conductas no negociados e incorporados y aprobados unilateralmente por el empresario, por los cuales no podrá exigirse su cumplimiento ante la jurisdicción social, o la adopción de medidas que tiendan a asegurar su aplicación, salvo que dichas normas éticas o de buena praxis pudiera vulnerar algún derecho de los trabajadores, como ya se mencionó en el apartado correspondiente.

Si podemos decir que hay una interesante jurisprudencia en materia de negociación colectiva, quebranto de la buena fe contractual, junto con la comisión de infracciones y sanciones en el ámbito social que pudieran suponer un incumplimiento de dichos códigos éticos y de buena conducta, ya negociados. En relación con el estudio de los supuestos de vulneración del principio de buena fe, es importante distinguir cuales son las fronteras o límites entre dicho principio y el denominado abuso de derecho, la jurisprudencia aborda esta problemática estableciendo lo siguiente: “la frontera entre el ejercicio abusivo de un derecho y el ejercicio contrario a la buena fe no resulta tarea fácil, trazar el límite entre las dos instituciones jurídicas es difícil porque se trata de dos cláusulas generales que están permanentemente sometidas a desarrollos y concreciones, lo que hace factible afirmar que no tienen fronteras fijas”⁶⁹. La sentencia continúa indicando que, de modo aproximado, se puede decir que, el ejercicio del derecho contrario a la buena fe ataca la confianza suscitada en la otra parte, o bien una regla de coherencia en la propia conducta, ya que la buena fe, en definitiva, lo que condena es el ejercicio de un derecho obtenido de forma desleal. La buena fe se desenvuelve en el marco de una relación de las partes que impone un deber de mutua consideración o lealtad recíproca⁷⁰

Finalmente, lo que atañe a las normas extrapenales relativas a las administrativas, la empresa privada responsable de infracciones administrativas, será castigada en los términos establecidos en la normativa administrativa específica, por los hechos

⁶⁸ STS, Civil de 31 diciembre 1998 (RJ 1998, 9775); STS, Civil, 11 de mayo 2007 (RJ 2007, 2134); STS, Civil, 31 de mayo 2004 (RJ 2004, 3554); STS, Civil, 10 de marzo 2008 (RJ 2008/1553).

⁶⁹ STSJ Madrid AS 2013/278, de 9 de abril de 2013

⁷⁰ Ibidem

cometidos, estando previsto un régimen de sanciones en el ámbito laboral, antes expuestos, en el marco de los contratos que celebra la administración y en el de las propiedades especiales, como minas, aguas, montes, costas... que gozarán de su normativa específica y su propio régimen sancionador en estos casos, así como en materia Tributaria, estaremos a lo dispuesto en la Ley General Tributaria y la normativa configuradora del Derecho Financiero y Tributario para fijar la extensión de responsabilidad por las infracciones cometidas en el ámbito empresarial, ante la posible lesión de algunos de los preceptos de dichas normas, por el quebranto producido ante la no vigilancia, seguimiento o incumplimiento del código ético o de buenas prácticas empresarial. De igual modo, en todo lo concerniente a la responsabilidad dentro del ámbito administrativo, en términos generales, las Administraciones públicas deben responder por los daños que causan a los ciudadanos y que éstos no tienen el deber jurídico de soportar. En concreto, los artículos 32 y siguientes de la Ley 40/2015 regula el instituto de la denominada responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas con algunas peculiaridades, por ejemplo, en el ámbito de la Administración de Justicia.⁷¹

El buen funcionamiento es responsabilidad del órgano de gobierno, la supervisión del funcionamiento y cumplimiento. Igualmente, la vigilancia y control del personal sometido al modelo es responsabilidad indiscutible del encargado del cumplimiento normativo.

⁷¹ Artículos 292 a 297 de la Ley Orgánica del Poder Judicial

4. COMPLIANCE CORPORATIVO. CONDICIONES Y REQUISITOS (ARTÍCULO 31 BIS 2,3,4 Y 5).

A estos efectos, para que se produzca la exención de responsabilidad de las personas jurídicas en estos casos, debemos estar a lo dispuesto en el artículo 31 bis, número 2 del Código Penal⁷².

La prevención de delitos requiere un diseño e implementación del modelo, el nombramiento de su responsable, la supervisión de su funcionamiento y de su cumplimiento, así como la vigilancia y control del personal sometido al modelo, la información y formación del personal y la revisión y actualización de este.

En cuanto a la revisión de ese modelo al que llamamos compliance, o programa de cumplimiento, “suponen la existencia de planes de prevención de riesgos penales, que pueden llevar a la exención de la responsabilidad en el caso de que cumplan con todos los requisitos que se exigen legalmente o a la atenuación de la misma si el cumplimiento solo puede acreditarse de manera parcial”⁷³, dicho programa, se preveía con carácter obligatorio, “en el Anteproyecto de reforma de 2013 sí se contenía un art. 286 seis que establecía la obligatoriedad de contar con Protocolos de prevención, lo que resultaba contrario a la propia idea de omisión y al principio de intervención mínima, precepto que no se encuentra finalmente en el texto punitivo”⁷⁴, sin embargo ahora no es un mecanismo preceptivo.

En cuanto al mecanismo del programa de cumplimiento, debe seguir las cuatro condiciones comunes, las cuales, se expusieron inicialmente, para la exención de la responsabilidad penal en aquellos delitos (numerus clausus) previstos para las personas jurídicas, pero, aunque sería “razonable incluir cualquier actividad que pueda ser delictiva en el ámbito del objeto social, con independencia de que lleve aparejada o no

⁷²para eximirse de su posible responsabilidad criminal por delitos cometidos por sus directivos o empleados, los órganos de administración de las personas jurídicas deben de haber adoptado y ejecutado, antes de la comisión de dicho delito, un modelo de organización y gestión que incluya medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos de la misma naturaleza que el cometido

⁷³ LLORIA GARCÍA, P. “Responsabilidad penal de las personas jurídicas por delitos relacionados con el mercado de valores”. Profesora de la Universidad de Valencia. Actualidad Jurídica, ISSN 2386-4567. Agosto 2019. Pág. 40

⁷⁴ DE LA MATA BARRANCO, N.: “La exclusión de responsabilidad penal de las personas jurídicas: protocolos de prevención de delitos”, A.A.V.V.: Responsabilidad penal y procesal de las personas jurídicas, Ob.Cit, p. 92.

responsabilidad directa de la persona jurídica”⁷⁵. Consecuentemente, este artículo en sus últimos apartados dispone el procedimiento a seguir.

1ª). La supervisión del funcionamiento y cumplimiento de estos programas de prevención debe de haber sido encomendado a “un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y control”, (condición 2ª), si bien, en las personas jurídicas de pequeñas dimensiones (las que, según la legislación vigente, estén autorizadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviadas), las funciones de supervisión podrán ser asumidas directamente por el órgano de administración. Además, los autores individuales deben haber cometido el delito eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y de prevención (condición 3ª), y no se debe de haber producido una omisión o un ejercicio insuficiente de sus funciones de supervisión, vigilancia y control por parte del órgano al que se refiere la condición 2ª (Condición 4ª). Esta último, impone la obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención, estableciendo dicho precepto a su vez, cuáles deben ser los contenidos mínimos exigibles de un plan de prevención: “1º. Identificar las actividades en cuyo ámbito puedan ser cometidos los delitos que deben ser prevenidos, 2º. Establecer los protocolos o procedimientos que concreten el proceso de formación de la voluntad de la persona jurídica, de adopción de decisiones y de ejecución de las mismas con relación a aquellos, 3º. Disponer de modelos de gestión de los recursos financieros adecuados para impedir la comisión de los delitos que deben ser prevenidos, 4º. Imponer la obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención, 5º. Establecer un sistema disciplinario que sancione adecuadamente el incumplimiento de las medidas que establezca el modelo, 6º. Realizar una verificación periódica del modelo y de su eventual modificación cuando se pongan de manifiesto infracciones relevantes de sus disposiciones o cuando se produzcan cambios en la organización, en la estructura de control o en la actividad desarrollada que los hagan necesarios”⁷⁶.

⁷⁵ LLORIA GARCÍA, P. “Responsabilidad penal de las personas jurídicas por delitos relacionados con el mercado de valores”. Op. Cit., pág.42.

⁷⁶Guidance About Procedures Which Relevant Comercial Organizations Can Put Into Place To Prevent Persons Associated With Them From Bribing. Reino Unido. marzo del 2011

En cuanto a los requisitos del compliance penal, es decir, los modelos de organización y gestión, lo dispone el apartado 5 del artículo que da nombre a este punto y se desarrollarán en los siguientes subíndices.

4.1 CIRCULO DE DENING.

El círculo de *Dening* también conocido como PDCA⁷⁷ (Planificar, Hacer, Verificar y actuar), exactamente el mecanismo que nos dispone el artículo 31.bis. Es un concepto que proviene de los sistemas de calidad, implementado por Walter A. Shewhart, “discípulo” de quien difundió el concepto de calidad total concretamente en Japón tras la II Guerra Mundial. Está diseñado para que, siguiendo esas cuatro etapas que le dan nombre al círculo se logre una mejora en la calidad, de tal forma que al acabar la última, se vuelva al primer paso. El sistema está basado en las iniciales ut supra, que se exponen a continuación:

Cuando se habla de planificar, quiere decir buscar unos objetivos y metas para lograr alcanzar el fin previsto, trabajando todo el equipo en ello, lo que lleva directamente a la segunda etapa, siendo ejecutar lo planificado, lo cual, es debe persistir, por ello, la siguiente etapa es el control y la verificación permanente, finalmente, actuar, es decir, ratificar la satisfacción del objetivo conseguido, y en ese momento, vuelve a empezar el ciclo. “Y esa vuelta “al principio” supone fijarnos ahora en otros aspectos empresariales dignos de modificar con el Ciclo PDCA, empezar de nuevo con otra acción de proyección de la sociedad y continuar, paso a paso, hasta conseguir los logros deseados en todos los sectores de actividad de la empresa”⁷⁸

Cuando se habla de una mejora en la calidad, es necesario que haya ventajas y, por ende, beneficios, de tal forma que, optimizando todos los recursos existentes en la empresa en cuestión, disminuyendo los tiempos y la prevención de errores, se aumente la productividad.⁷⁹

⁷⁷ Plan, Do, Check, Act

⁷⁸ RUIZ AGUILAR, A. Plan do check act, el ciclo de un programa compliance. Complanza. Febrero 2018. Pag.3

⁷⁹ JIMENEZ BERNAL, J. “Requisitos de los Sistemas de gestión de la calidad”. TY - JOUR. Enero de 2013

Este sistema de calidad está directamente relacionado con el objeto porque precisamente el compliance no es otra cosa que un sistema de Gestión que proviene de la Norma ISO 19600, útil para las empresas a fin de “evitar incumplimientos de sus obligaciones, para satisfacer a todos los stakeholders y para ser eficientes y competitivas”⁸⁰, lo cual, sirviéndose del ciclo, se logra una mejora continua, logrando los mismos objetivos con su implantación. Por todo ello, era necesario poder tener una certificación equivalente a la ISO referenciada, por ello AENOR trabajó en la UNE 19601⁸¹, para su continua certificación.

En nuestro caso concreto, como mecanismo para evitar el delito fiscal, podría ser más eficiente la reciente UNE 19602 relativa al compliance Tributario⁸², porque esta UNE está pensada específicamente como sistema de gestión para evaluar los riesgos tributarios, de tal forma que además de minimizar sus riesgos tributarios mediante controles financieros y no financieros, donde además se exigen auditorias y revisiones periódicas, también, con ello facilitan la detección y corrección de posibles hechos delictivos relacionados con este tipo penal, lo cual es bastante eficiente de cara a posibles futuros concursos de acreedores.

En síntesis, el círculo de Dening no deja de ser un sistema de gestión en el que se basan para crear el programa de cumplimiento llamado compliance, esto es, otro sistema de gestión desarrollado por una ISO, enmarcado en la norma de calidad UNE 19601 en materia penal, para cubrir la responsabilidad penal de las personas jurídicas, añadiendo a la UNE 19602 por el tipo penal que nos ocupa, pues es un complemento esencial que abarca la riesgos e infracciones administrativas en ámbito fiscal que no puede cubrir simplemente un compliance penal⁸³, por lo que a esta última la llamamos compliance tributario. Es decir, los dos juntos son un mecanismo esencial e ideal para la posible exoneración de la responsabilidad penal, o administrativa de la persona jurídica. Por lo tanto, esta nueva reforma es una “referencia en el ámbito del compliance fiscal y los actores del ámbito empresarial deberán, progresivamente, asumir y adoptar este tipo de prácticas que, en un futuro dejarán de ser un elemento diferenciador "positivo" para convertirse en parte de la praxis habitual de las compañías o incluso en una exigencia no

⁸⁰ BENAGES GARCÍA, A. “sistemas de gestión de Compliance de Zertium”. Valencia Plaza. Mayo 2017

⁸¹ Actualmente entró en vigor, la UNE 19602, relativa al Compliance Tributario

⁸² Elaborada por el comité técnico CTN 165/SC4 "Ética, gobernanza y responsabilidad social de las organizaciones",

⁸³ VICENTE IGLESIAS, J. “Congreso Compliance y Buenas Prácticas Tributarias”. Barcelona. Noviembre 2019.

solo por parte de las autoridades, sino también de otros operadores económicos o grupos de interés”⁸⁴.

4.2 COMPLIANCE OFFICER.

Siguiendo la Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado en relación con el Compliance Penal, establece los requisitos que deben llevarse a cabo según lo dispuesto en el artículo 31 bis.5 de nuestro Código Penal. Ello, en función de las características de la empresa en cuestión, según su tamaño, actividad, empleados y circunstancias.

La circular, establece que el programa de cumplimiento debe de tener un sistema disciplinario apto a un Código de Conducta de la empresa en cuestión, en el cual, deben estar obligados al mismo todos los miembros, no solo directivos y responsables, sirviéndose de las posibles infracciones y delitos que puedan dar lugar. Estos Códigos “como representación directa que son del poder de dirección de empresario, podrían llegar a ampliar el conjunto de poderes empresariales respecto de sus facultades y control sobre la actividad laboral, “sirviendo además de fundamento para el ejercicio del poder disciplinario”⁸⁵, de manera que las empresas podrían ir más allá de principios de complicada concreción jurídica tales como la diligencia y la buena fe, entrando a tipificar una serie de comportamientos y actuaciones concretas en el ámbito de la empresa sancionando su incumplimiento”⁸⁶. Pero para que esto se lleve a cabo de manera eficaz, debe de regularse expresamente por escrito, necesitando además un oficial de cumplimiento, que no es otro que el “compliance officer”⁸⁷ este es el responsable de elaborar, cumplir y adecuar el buen funcionamiento, en el caso concreto, las auditorías “estableciendo sistemas apropiados de auditoría, vigilancia y control, quien habrá de garantizar que los Programas comportan exigencias de naturaleza societaria y propia estructura orgánica corporativa, así como que requieren un alto grado de desarrollo y que

⁸⁴ Ibidem. Departamento de Derecho Tributario de Garrigues

⁸⁵ CIFUENTES, D., “Ponga un código de conducta en su empresa”, *Iuris & Lex*, núm. 138, 2016, pág. 104

⁸⁶ Ibidem. Pág. 104.

⁸⁷ Puede ser unipersonal o colegiado, pero necesariamente debe conocer la organización y los negocios de la empresa.

tienen una evidente finalidad preventiva”⁸⁸. Esta función debe ser cuanto más independiente y autónoma posible para tener mayor eficacia, según el Sistema de Gestión amparada en la ISO ut supra.⁸⁹

Llevados al caso concreto, cabe analizar si esta figura tiene obligaciones fiscales, “el Compliance Officer no tendrá conocimientos profundos sobre la aplicación de las normas tributarias, pues su cometido en este caso es preventivo. El Compliance Officer tiene que prestar soporte al área de finanzas (o el que tenga encomendada esta función) para detectar riesgos que pueda generar una determinada operativa, y establecer juntamente con ellos, controles”⁹⁰. Por lo tanto, el encargado del cumplimiento debe poner todo lo que esté a su disposición para evitar el delito, o en su caso, poder detectarlo.

Actualmente existe una gran controversia acerca de donde proviene esta figura, pues algunos autores defienden que debe de ser un jurista externo, abogado, por su comprensión en materia penal, sin embargo, llevados al caso concreto, en materia fiscal y amparados en el artículo 31 bis 2 C.P., es bastante más evidente, que el encargado proviniera del “departamento de auditoría interna o el de control en materia de blanqueo de capitales. Por lo tanto, de ahí se desprende que el legislador está pensando en una configuración del órgano de cumplimiento o supervisión”⁹¹, es más eficaz siguiendo los patrones de la ISO 19600, un experto en materia fiscal, para establecer sistemas requeridos por la circular 1/2016, por su conocimiento en la materia, que un ajeno a la misma, pues la supervisión y la prevención terminarían siendo ineficaces, del mismo modo, “se mostró la Fiscalía General del Estado en su Circular 1/2016, argumentando que el órgano de cumplimiento requería para el desarrollo de sus funciones un gran conocimiento del funcionamiento diario de la entidad, un conocimiento que raramente un externo podía tener”⁹². De tal forma que una empresa, obligada a llevar sus liquidaciones al día, sería necesario que “el Compliance Officer prestará soporte a este departamento de contabilidad para analizar sus potenciales riesgos, lo que supondrá el establecimiento

⁸⁸ CALVO VERGEZ, J. “La residencia fiscal como elemento vertebrador de los distintos niveles de imposición en el ámbito de derecho común”. Revista Quincena Fiscal num. 1/2017 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U. 2017.

⁸⁹ Circular 1/2016 Fiscalía General del Estado.

⁹⁰ DE ROS RAVENTÓS, I. “El órgano de prevención penal o Compliance Officer”. Editorial Aranzadi, S.A.U., Octubre de 2018.

⁹¹ CURERO SAIZ, A. Actualidad Jurídica Aranzadi num. 938/2018 parte Cara. Editorial Aranzadi, S.A.U., marzo. 2018.

⁹² Ibidem.

de controles razonables para evitar la comisión de estos”⁹³. Es así que, cometido un delito fiscal, lo primero que se analiza deben ser los controles aplicados a ese tipo penal en cuestión, la supervisión de los mismos y la información de esta figura al respecto. “Dado que la función primordial del compliance officer es salvaguardar que la sociedad incurra en responsabilidad, y asumiendo que, según lo dispuesto en el propio Código Penal, dicha responsabilidad se atribuirá directamente a los administradores de hecho o de derecho de la persona jurídica”⁹⁴, así el Consejo de Administración evalúa el perfil adecuado.

Sin embargo, otros autores como Almudena Curero, no ve inconveniente en que esta figura sea del órgano interno, al contrario, lo valora positivamente, para que “sus funciones se configuren de tal manera que no necesite ni estar habilitado ni autorizado por ningún otro órgano, y de que se le blinde de posibles represalias”⁹⁵.

Sin embargo, además de gestionar, formar al personal y controlar la prevención o supervisión de riesgos penales, es el encargado del cumplimiento de tal programa o compliance y por esta razón, al no tener ciertos comportamientos jurídicos, económicos o tributarios, puede hacer una mala elección en las medidas a adoptar y, por ende, ser el responsable del efecto contrario al deseado.

4.3 POLÍTICA DE COMPLIANCE.

Estamos ante un elemento esencial, puesto que procede en esta fase demostrar el cumplimiento de las políticas de compliance, llegado al caso, ante los Tribunales, pues en ellas, se encuentra el compromiso que adquiere la administración con el programa de cumplimiento, “compliance”, permitiendo con ello integrar un sistema de gestión (ISO 19600:2015), siendo acreditado mediante la UNE 19601, incluso la UNE 19602, abarcando así incluso el fraude fiscal.

⁹³ DE ROS RAVENTÓS, I. “El órgano de prevención penal o Compliance Officer”. Editorial Aranzadi, S.A.U., Octubre de 2018. Ob. Cit.

⁹⁴ Calvo Vergez, J. “La residencia fiscal como elemento vertebrador de los distintos niveles de imposición en el ámbito de derecho común”. Revista Quincena Fiscal num. 1/2017 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U. 2017. Ob. Cit.

⁹⁵ CURERO SAIZ, A. Actualidad Jurídica Aranzadi num. 938/2018 parte Cara. Editorial Aranzadi, S.A.U., marzo. 2018. Ob. Cit

Para establecerlo en el seno de una empresa, es primordial conocer los *stakeholders* en función de la actividad que desarrolla cada una de ellas, ajustándose así el cumplimiento normativo de las mismas a la empresa en cuestión.

Para comprender la política de compliance, es necesario retrotraerse al árbol de políticas de una organización, esto es, conocer los valores y principios de la empresa referenciada, para poder apreciar que conductas individuales son y no son adecuadas, debiendo estas últimas ser rechazadas.

Las políticas internas (código ético que se expondrá más adelante con mayor prolijo) es la “política” inicial, donde nacen los aspectos de conducta para el propósito social, siendo eso los aspectos fundamentales para la organización, descendiendo los distintos niveles, normas interiores, traduciéndose en otras más específicas de prevención penal, atendiendo al caso presente, para la prevención del delito fiscal,” elaborando e implantando un sistema de gestión de compliance tributario, tanto de manera independiente, como integradas en un sistema de gestión del cumplimiento de mayor alcance, que cubra otros requisitos normativos, sin que se encuentre limitado únicamente al riesgo fiscal”⁹⁶. A medida que descendemos en niveles de política de compliance, se va aumentando la concreción de las mismas, promoviendo así lo que se trata de evitar, haciéndolo de tal forma que se van reduciendo las organizaciones, en grupos mucho más sencillos y, por ende, más comprensibles.

El contenido esencial está directamente relacionado con las “buenas prácticas”. Esto conlleva examinar cuales son los comportamientos deseados, que afectan a la organización y se espera de las personas que se relacionan con ellos, la no tolerancia frente al incumplimiento y con ello las consecuencias que se originan por no observar lo mandado.

La descripción de las medidas dispositivas ha sido establecida para ayudar a las personas de la organización con el objeto de cumplir los estándares de conducta, y supervisar la aplicación práctica de la política. Se enunciará, por tanto, de toda la política que deriva, como en prevención penal, los parámetros de conducta del personal cuando se ve expuesto a los delitos que potencialmente pueden afectar a la organización, ello es, la política fiscal ante las conductas derivadas de autoliquidaciones contra la Hacienda

⁹⁶ Sistemas de gestión de compliance tributario: entre el cumplimiento normativo y las buenas prácticas. Aranzadi. Enero 2019.

Pública. “Las buenas prácticas permiten crear un entorno de transparencia, cooperación, buena fe y confianza legítima en la relación jurídico-tributaria entre las empresas y la Administración, que permite un incremento de la seguridad jurídica en materia fiscal, tanto a nivel interno de la propia organización, como respecto a sus grupos de interés externos y a la sociedad en su conjunto. Una correcta gestión tributaria, que implique la reducción de los riesgos fiscales significativos mediante el control y la prevención de aquellas conductas susceptibles de generarlos, repercute además en un fortalecimiento de los resultados económicos”⁹⁷.

Finalmente, las políticas internas, son una parte importante del compliance, pero sirve de poco, si con ello no se establece un mecanismo eficaz del control de la ejecución y cumplimiento de las mismas, siendo imprescindible que vayan unidos, pues por separado pierden el sentido de eficacia que necesitan.

Estas políticas deben estar a disposición de todas las partes interesadas, *stakeholders*, y personal de la administración, siendo exigible de manera continua una eventual información periódica y formación.⁹⁸

4.4 MAPA DE RIESGOS.

Para ser consecuentes con el método de “buenas prácticas”, es importante conocer la actividad de la empresa en cuestión y con ello, implantar el plan de acción⁹⁹, que no es otra cosa que el mapa de riesgos o “*risk assessment*”. Lo que se convierte en una aproximación basada en el riesgo, lo cual se debe aproximar a los recursos que se exponen: Identificar, analizar y valorar.

Para que la organización pueda disponer de un modelo de compliance adaptado a sus necesidades, esa aproximación que se mencionó debe aplicarse desde el momento del diseño del compliance, puesto que, si precisamente su finalidad es evitar delitos, es prioritario conocer los riesgos posibles. No obstante, los mismos suelen variar con el paso del tiempo dependiendo de las circunstancias tanto internas de la organización (ampliar una variedad de actividades comerciales, el número de personas trabajando, número de

⁹⁷ Ibidem

⁹⁸ CASANOVAS, A. socio responsable de Servicios de Compliance en KPMG. Conferencia online. Abril 2019

⁹⁹ SÁIZ PEÑA, C.A., “Diagnóstico y mapa de riesgos de Compliance”, Compliance: Cómo gestionar los riesgos normativos en la empresa, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona 2015, p.533 y ss

socios etc.), como de las externas (abordar nuevos mercados geográficos, nuevas obligaciones de compliance o cambios en la interpretación existente o de riesgo en las distintas actividades), y todo ello debe actualizarse cada cierto tiempo, siempre que se produzcan cambios, pues los sistemas son complejos de aplicar, siendo además cuanto más simples, más superficiales.

Esto supone identificar los bloques de obligaciones de los riesgos que puede generar cada empresa individual en función de sus actividades llevadas a cabo, entre ellas “funciones de la comisión auditora, la de supervisar la eficacia del control interno de la sociedad, la auditoría interna y los sistemas de gestión de riesgos”.¹⁰⁰ El método más eficaz para ello es la realización de un check-list, con todas las preguntas necesarias para identificar las conductas, actividades y posibles actos delictivos que puedan cometerse en una empresa en cuestión. Una vez detallado, se analiza para ser estudiado adecuadamente. Dicha valoración parte de una probabilidad de riesgo y con ello de un impacto, lo cual acarrea unas circunstancias, que pueden ser catalogadas como de riesgo alto, medio y bajo. Lo cual supone la realización de un MAPA DE RIESGO. Éste, si es genérico, es decir, si no considera las medidas de prevención, detección y gestión dispuestas por la organización, se mide el riesgo inherente, en cambio, si las tiene en cuenta, se alcanza el nivel residual. La diferencia entre ellos se justifica por los modelos de detección, prevención y gestión. No existe o no son efectivos el riesgo residual si no se justifica, lo cual, equivale o se acerca al riesgo inherente.

Es en este momento donde se establecen los protocolos y procedimientos, identificando así todas las circunstancias que puedan dar lugar a cualquier tipo de conflicto que termine con un fraude o delito fiscal, examinándolas, aprendiendo a gestionarlas y con ellas minimizando el riesgo de comisión del delito, de tal forma que el compliance officer sea el encargado de ejecutar las decisiones tomadas para la minimización del riesgo o posible finalidad de inexistencia del delito, es decir, para que “concreten el proceso de formación de la voluntad de la persona jurídica, de adopción de decisiones y de ejecución de las mismas con relación a aquéllos”¹⁰¹, mediante la supervisión, vigilancia y control que se menciona a lo largo de este punto.

¹⁰⁰ FERNÁNDEZ TERUELO, G.J. “Responsabilidad penal de las personas jurídicas. El contenido de las obligaciones de supervisión, organización, vigilancia y control referidas en el art. 31 bis 1. b) del Código Penal español”. Ob. Cit. Pág. 7

¹⁰¹ Artículo 31 bis 5. 2º del Código Penal

Llegados a este punto, es importante identificar de nuevo, al responsable de dicha organización, lo ideal, sería una persona con un conocimiento técnico de las normas, junto con otra que conozca de lleno la operativa de la organización. El mapa, permite priorizar los riesgos para cada uno de sus bloques de apreciación y a partir de ahí, es necesario, cotejar si se dispone de los riesgos en función a cada una de las circunstancias, como “incluir un elenco de medidas reductivas o minorativas de los mismos; establecimiento de los protocolos o procedimientos que concreten el proceso de formación de la voluntad de la persona jurídica, de adopción de decisiones y de ejecución de las mismas con relación a aquellos; establecimiento de modelos de gestión de los recursos financieros adecuados para impedir la comisión de los delitos que deben ser prevenidos; obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención; establecimiento de un sistema disciplinario que sancione adecuadamente el incumplimiento de las medidas que establezca el modelo; y verificación periódica del modelo y de su eventual modificación cuando se pongan de manifiesto infracciones relevantes de sus disposiciones, o cuando se produzcan cambios en la organización, en la estructura de control o en la actividad desarrollada que los hagan necesarios”¹⁰². Ello a través de una matriz de riesgos y controles. Enumerando cada uno de ellos, con la posibilidad de observar si se justifica alguna diferencia entre ellos, con la posibilidad de observar si es válida la diferenciación realizada entre riesgo inerte y riesgo residual. En muchas ocasiones, los controles que mitigan el riesgo provienen de otros ámbitos de gestión empresarial como el financiero precisamente, lo cual es perfectamente válido para su detección. A esta matriz se le añade aspectos de mejora, comparando los controles de organización con lo que se espera de un entorno de control, mejorando lo que permitiría trazar un plan director de mejora.¹⁰³

Para el delito fiscal, el plan de mejora debería seguir los planes de regularización y lucha contra el fraude, limitando el pago efectivo a 2.500€, obligar a estar informado todos sobre las cuentas en el extranjero, sancionar por negarse a ser inspeccionado, regularización de rentas ocultas mediante gravámenes de bienes y activos.¹⁰⁴

Del mismo modo, por analogía, puede aplicarse al delito fiscal los ejemplos en materia de buenas prácticas que vienen a ser una prolongación y aplicación de las

¹⁰² VELASCO, E. Y SAURA, B.” La Responsabilidad Penal de las personas jurídicas y su prevención”. Thomson Reuters Aranzadi. Mayo 2017.

¹⁰³ CASANOVAS, A. socio responsable de Servicios de Compliance en KPMG. Ob. Cit.

¹⁰⁴ Ley de medidas de Prevención y lucha contra el fraude fiscal.

recomendaciones de la OCDE, destacando entre ellas la Recomendación del Consejo, para Reforzar la Lucha contra la Corrupción de Funcionarios Públicos Extranjeros en las Transacciones Comerciales Internacionales, adoptada el 26 de noviembre de 2009.

Estos requisitos para la determinación de qué procedimientos son adecuados para prevenir el delito en cuestión, se basan en seis principios fundamentales, cuya implementación es adaptable en atención a las diferentes formas de organización a través de las que una empresa puede establecerse y operar: i) Los procedimientos que establezca una organización comercial para prevenir comportamientos del delito contra la Hacienda Pública en personas asociadas a ella deben ser proporcionales a los riesgos del mismo que debe enfrentar y a la naturaleza, escala y complejidad del negocio, ii) Compromiso de alto nivel: La cúpula ejecutiva de una compañía debe comprometerse a prevenir el delito fiscal de personas asociadas con la organización, iii) Valoración del riesgo: La organización comercial debe evaluar la naturaleza y extensión de su exposición a los potenciales riesgos externos e internos relativos al delito en cuestión en nombre de personas a ellas asociadas, de forma periódica, informada y documentada, iv) Debida diligencia: la organización aplicará procedimientos de due diligence, con una orientación basada en la proporcionalidad y el riesgo, y ello con vistas a mitigar los riesgos que hayan sido identificados, v) Comunicación (incluyendo formación): las organizaciones comerciales deben lograr que sus políticas fiscales sean asumidas y comprendidas en todo el ámbito de la organización, a través de comunicaciones internas y externas, incluyendo la formación, proporcionalmente a los riesgos que enfrentan, vi) Seguimiento y revisión: La organización comercial debe hacer un seguimiento y revisar los procedimientos establecidos para su prevención, controlando a las personas asociada y mejorarlos allí donde sea necesario”¹⁰⁵.

4.5 CÓDIGO ÉTICO.

4.5.1 Titulares legitimados para su adopción

Podemos dar una definición de los códigos éticos que encontramos en el seno de las empresas públicas y privadas como "un documento de política que define las responsabilidades de la empresa hacia sus grupos de interés y/o la conducta que la empresa espera de sus empleados”¹⁰⁶. Los titulares de la empresa encargados de la

¹⁰⁵ A Resource Guide to the U.S Foreign Corrupt Practices Act. Departamento de Justicia de los Estados Unidos y la División de Ejecución Legal de la SEC. noviembre de 2012

¹⁰⁶ Kaptein, 2004, p. 13.

llevar a cabo y control de dichos códigos éticos en la empresa pública y también en la empresa privada, están obligados a interactuar con grupos de interés que pueden promover prácticas o participar en su redacción: trabajadores, en el ámbito del respeto de los derechos de los mismos, conciliación de la vida familiar y laboral, respeto a su dignidad e integridad, dicha la titularidad para la aprobación de los mismos corresponde a los gestores de la empresa pública, considerando que la actividad y desarrollo empresarial, están ligados no única y exclusivamente a la obtención de beneficios, sino también a un compromiso social con la Comunidad en la que en este caso la empresa pública, presta sus servicios.

Es por ello por lo que, gran parte de los gerentes en la empresa pública, tal como reseña el Reglamento de conducta interna para empleados “opinan que el código de conducta debería estar publicado de manera independiente del resto de documentos formales de la empresa, lo que, a su vez, podría ayudar a aumentar el nivel ético del sector en el que trabaja la empresa”¹⁰⁷, reconociendo a su vez, la gran relevancia que presenta para la Administración Pública la presión social en este sentido. A estos efectos los titulares del ente público deben adoptar políticas que implementen su aplicación efectiva, a través de la creación de un Comité Ético que será el encargado de la supervisión del mismo.

En este sentido indica el profesor Muñoz Machado que: “Las instituciones actuales permiten afirmar que aquellas culturas en las que los empleados se identifican con los objetivos de la empresa, se trabaja en grupo, se tiene en cuenta el bienestar de los empleados a la hora de tomar decisiones, se confía en el bien hacer del empleado al que se convierte en participe y a quien se le remunera de manera equitativa, donde se permite la iniciativa de los empleados, donde se busca como origen de toda actividad la satisfacción de los clientes, y donde se basa la gestión en los procesos, de modo que se haga más eficiente la cadena de valor y, a la vez, se eviten las rupturas en el tejido social, suelen aparecer, con mucha más frecuencia, en las organizaciones con buenos resultados y son, casi las únicas posibles en empresas u organizaciones que emplean tecnologías sofisticadas y personas con un alto grado de preparación”¹⁰⁸

En el ámbito del sector Público, hemos de acudir a la Exposición de Motivos del Estatuto Básico del Empleado Público (Ley 7/2007, de 12 de abril) donde se reconoce por primera

¹⁰⁷ Reglamento de conducta interna para empleados. punto 10

¹⁰⁸ MUÑOZ MACHADO, A. “Las Infocomunicaciones y la nueva cultura organizativa. Importancia de la persona y del trabajo en equipo”, En: Economía Industrial n. 331.

vez y expresamente un código con principios éticos y principios de conducta. Por su parte, El Comité de Ética Pública de la OCDE (el denominado por sus siglas PUMA), enumeró en mayo de 1998 principios o recomendaciones de ética en el servicio público.¹⁰⁹ En España dos hitos fundamentales en esta materia son la aprobación del Código de Buen Gobierno de los miembros del Gobierno y de los altos cargos de la Administración General del Estado, regulado en el vigente Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, donde se desarrolla en los artículos 52, 53 y 54 un verdadero código de conducta del empleado público, así como sus deberes, principios éticos y de conducta, que más adelante serán tratados.¹¹⁰

En cuanto al ámbito de la empresa privada, la figura del Comité de empresa, destaca en este sentido, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 7 del artículo 64 del estatuto de los trabajadores, en tanto, intervendrá y podrá tener competencia en la puesta en práctica de los acuerdos de buena conducta y todas las actuaciones tendentes a la implementación del código ético de la empresa, con respeto al Principio de la Autonomía de la Voluntad, consagrado en el artículo 1255 del Código Civil, dentro de los límites que el mismo comprende, que son la ley, la moral y el Orden Público, a mayores, las sociedades mercantiles, tendremos que estar a lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital., y en este sentido, la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, ha dado nueva redacción al referido artículo 201 los propios estatutos sociales podrían llegar a establecer una elevación de la mayoría en la aprobación de dichos códigos éticos o de buena conducta empresarial.

¹⁰⁹ Las normas de ética para el servicio público deberán ser muy claras. Las normas de ética deberán plasmarse en el ordenamiento jurídico en una disposición concreta. Una conducta ética debe ser exigida a los empleados públicos. Los empleados públicos tienen derecho al conocimiento de sus derechos y obligaciones, cuando se les exige explicaciones por sus actuaciones indebidas. Debe existir un compromiso y un liderazgo político, que refuerce y apoye la conducta ética de los empleados públicos. El proceso de toma de decisiones debe ser transparente y permitir la investigación. Las líneas generales o maestras de la relación entre sector público y sector privado deben ser claras. Los directivos públicos deben tener y fomentar una conducta ética. Las políticas de gestión, los procedimientos y las prácticas administrativas deben incentivar una conducta ética. La regulación y la gestión de los recursos humanos deben motivar una conducta ética. Deben establecerse mecanismos adecuados de responsabilidad para el servicio público. Deben fijarse procedimientos y sanciones disciplinarias adecuadas, a fin de castigar las conductas irregulares

¹¹⁰<http://www.instituto-social-leonxiii.org/index.php/cursos-dsi/121-curso-2013/937-codigos-eticos-en-la-administracion-publica>

4.5.2 Clasificación del código ético.

En cuanto a la clasificación de dichos códigos de conducta, se realiza una distinción entre los códigos deontológicos, los cuales, facultan para imponer sanciones sobre la base de infracciones y los códigos éticos, que, por el contrario, no permiten imponer sanciones; concluyendo que, por tanto, “sólo los primeros tienen naturaleza jurídica mientras que los segundos son de índole moral”¹¹¹. No obstante, hay que tener en cuenta que a la vista de las reformas legislativas podemos llegar también a la conclusión de códigos de conducta de carácter normativo. “El Código de Buen Gobierno de los miembros del Gobierno fue publicado por Orden APU/516/2005, de 3 de marzo, por la que se dispone la publicación del Acuerdo del Consejo de Ministros de 18 de febrero de 2005, supone un compromiso de los altos cargos de la Administración General del Estado con los ciudadanos, de cumplir no sólo las obligaciones previstas en las leyes, sino que, además, su actuación ha de inspirarse y guiarse por principios éticos y de conducta. Recoge tres tipos de principios: básicos, éticos y de conducta; además, hace una referencia ambigua al procedimiento en caso de incumplimiento del mismo”.¹¹²

Por otro lado, respecto del Código de Conducta de los Empleados Públicos contenido en el Capítulo VI del Título III del EBEP, en la Exposición de Motivos se señala la posibilidad de aprobar códigos éticos o de conducta, de manera negociada con otros entes públicos o con empresas privadas o particulares en su relación con la Administración, para su mero uso interno, dentro del código de conducta al que está sujeto el funcionario público y que desarrolla el propio Estatuto Básico del Empleado Público.

En relación con los acuerdos adoptados en el seno de relaciones interadministrativas, estaremos a lo dispuesto en los artículos 140 a 154 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, sobre técnicas de colaboración y cooperación entre Administraciones Públicas.

Dentro de la negociación empresarial, acudimos al Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, puesto que dentro de la aprobación de los mismos, pudiera introducirse en el marco de ejecución de los contratos celebrados por la Administración Pública, el

¹¹¹ STC 218/1989 de 21 de diciembre y en Auto algo más reciente de 14 de julio de 2003.

¹¹²<http://www.instituto-social-leonxiii.org/index.php/cursos-dsi/121-curso-2013/937-codigos-eticos-en-la-administracion-publica>

cumplimiento o vigilancia de determinados principios y códigos éticos de conducta empresarial, en relación con todos aquellos que quieran contratar con las empresas públicas.

Dentro de la empresa privada, son numerosos los instrumentos que, adoptados en el ejercicio de la actividad empresarial, se califican como códigos de conducta y buenas prácticas, los cuales vienen a orientar en un determinado sentido la práctica empresarial, poseyendo una naturaleza muy variada y siendo caracterizados por la nota de transversalidad que presentan, en tanto afectan a muy diversos ámbitos dentro de empresa. Todos ellos presentan como nexo común el desarrollo de los principios constitucionales y legales, el respeto a los derechos de los trabajadores y derechos fundamentales.

Dentro del ámbito empresarial, son cada vez más comunes los códigos de conducta, que vienen a orientar el comportamiento ético y profesional de los trabajadores, o la denominada responsabilidad en el trabajo del personal de la empresa.¹¹³

4.5.3 Procedimiento de adopción.

En cuanto a la empresa del sector público, podemos indicar que será el órgano de administración encargado de la gestión de la empresa pública el que decida la incorporación de códigos de conductas dentro de la misma, que vayan a regular el ejercicio de la actividad empresarial, dentro del cumplimiento de los fines que constitucional y legalmente tiene asignados la Administración Pública, artículo 103 de la Constitución y en este sentido véanse también los artículos 3 en su apartado 1 y 4 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, donde se recogen los principios generales y los principios de intervención de las Administraciones Públicas para el desarrollo de una actividad.¹¹⁴

¹¹³VALDÉS DAL-RES F. “Manual Jurídico de Conducta de negociación”. Edit. LA LEY, grupo Wolters Kluwer. Titi. Pág. 20

¹¹⁴ Artículo 3. Principios generales. “1. Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho Deberán respetar en su actuación y relaciones los siguientes principios: a) Servicio efectivo a los ciudadanos. b) Simplicidad, claridad y proximidad a los ciudadanos. c) Participación, objetividad y transparencia de la actuación administrativa. d) Racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión. e) Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional. f) Responsabilidad por la gestión pública. g) Planificación y dirección por objetivos y control de la gestión y evaluación de los resultados de las políticas públicas. h) Eficacia en el cumplimiento de los objetivos fijados. i) Economía,

Con respecto a la empresa privada, la principal nota que hay que destacar es la presencia de acuerdos marcos globales negociados y códigos de conducta no negociados, pues estos últimos son simplemente incorporados en el ejercicio y desarrollo de la actividad empresarial, pero no generan responsabilidad de ningún tipo para el empresario, ni son objetos de sanción penal. A la hora de abordar aquellos códigos de conducta se destacan especialmente, los siguientes pasos: i). Decisión de la Alta Dirección. Es a ella a la que corresponde la iniciativa y la que pone en marcha el procedimiento. ii). Indicación de su ámbito de aplicación. Deben estar claramente consignados los destinatarios de dicho código de buenas conductas. De esta manera, una empresa podrá definir con un alcance restringido, que contemple solamente a aquellos colaboradores contratados directamente, o en un sentido más amplio, a aquellos individuos contratados en forma indirecta, o subcontratados. iii). Conformación de un equipo que lo dinamice. El área o equipo que tome el tema deberá planificar las acciones a realizar y establecer un cronograma de trabajo. El equipo será responsable de la definición de los temas, los plazos, los recursos económicos a considerar en cada etapa, etc. iv). Instancias de Sensibilización y Participación en la elaboración. Analizar los valores que sustentan la estrategia de negocios de la organización. Para ello es menester cuestionar cuáles son los valores que se utilizan diariamente en la toma de decisiones y que se encuentran alineados con la filosofía y metas. v). Recopilación de insumos y redacción provisoria.

Cumplidas las fases anteriores, se pasa a la siguiente etapa que consiste en la conformación de un equipo, más reducido en su integración, abocado a la redacción del Código. Los integrantes de este grupo de trabajo tendrán facultades para seleccionar los insumos recibidos y redactar los contenidos del Código de Conducta.

suficiencia y adecuación estricta de los medios a los fines institucionales. j) Eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos. k) Cooperación, colaboración y coordinación entre las Administraciones Públicas”.

“Artículo 4. Principios de intervención de las Administraciones Públicas para el desarrollo de una actividad. 1. Las Administraciones Públicas que, en el ejercicio de sus respectivas competencias, establezcan medidas que limiten el ejercicio de derechos individuales o colectivos o exijan el cumplimiento de requisitos para el desarrollo de una actividad, deberán aplicar el principio de proporcionalidad y elegir la medida menos restrictiva, motivar su necesidad para la protección del interés público así como justificar su adecuación para lograr los fines que se persiguen, sin que en ningún caso se produzcan diferencias de trato discriminatorias. Asimismo, deberán evaluar periódicamente los efectos y resultados obtenidos. 2. Las Administraciones Públicas velarán por el cumplimiento de los requisitos previstos en la legislación que resulte aplicable, para lo cual podrán, en el ámbito de sus respectivas competencias y con los límites establecidos en la legislación de protección de datos de carácter personal, comprobar, verificar, investigar e inspeccionar los hechos, actos, elementos, actividades, estimaciones y demás circunstancias que fueran necesarias”.

No hay normas o estándares de redacción para un Código de Conducta o Ética. Cada organización deberá desarrollarlo de acuerdo con sus necesidades y a las de sus *stakeholders*, el lenguaje del Código deberá ser simple, conciso y fácilmente entendible por todos aquellos a quienes alcance, debe ser un documento práctico y de fácil acceso y disponibilidad para todos aquellos a quienes esté dirigido.

El Código deberá estar respaldado por otros instrumentos gerenciales tales como manuales de políticas, procedimientos, ejemplos prácticos, etc. Es recomendable investigar si el sector, cámara o asociación al que pertenece la empresa posee algún Código específico que contenga información a incorporar. vi) Consultas Multisectoriales. Una vez redactada una primera versión del Código, deberá hacerse una nueva ronda de consultas a todos los niveles para recoger los aportes y correcciones, antes de una redacción final. vii). Consulta a Peritos. “Se recomienda que el documento sea revisado por los asesores legales de la empresa a los efectos de lograr una coherencia con algunas definiciones que se encuentran en distintas disciplinas del Derecho”.¹¹⁵

4.5.4 Eficacia y aplicación práctica.

El seguimiento efectivo del cumplimiento de los códigos de buenas prácticas o códigos éticos en las empresas se produce a través de sistemas de comunicación interna y organismos de seguimiento, implantación de canales de denuncia y la imposición de sanciones por el quebranto de los mismos.

“El hecho de que los países considerados como más transparentes del mundo (según OLAF, OCDE) cuenten con instrumentos de aplicación ética es un indicador de la importancia que los valores tienen en la función de gobierno.”¹¹⁶ Dando de esta forma una buena imagen al exterior en cuanto a la organización y comportamiento general de una Estado, de tal forma que, dicho aspecto no debe descuidarse si se quiere garantizar la operación de los Códigos de Ética es el que se refiere a las sanciones, en cuanto a la eficacia y aplicación práctica de los mismos.

¹¹⁵ CASANOVAS, A. socio responsable de Servicios de Compliance en KPMG. Ob. Cit.

¹¹⁶ DIEGO BAUTISTA, O. “Los códigos éticos en el marco de las administraciones públicas contemporáneas. Valores para un buen gobierno” Universidad Complutense de Madrid. Diciembre 2018. Pág 140-141

Cuando no se sancionan las conductas indebidas cualquier propuesta de valores mediante los códigos pierde su fuerza, por lo que toda institución pública necesita contar con medidas sancionadoras aplicadas a su contexto. Los códigos son una pieza del rompecabezas de la ética pública cuyo resultado es la sana conducta de políticos y funcionarios públicos. Cuando se fomenta la ética en los diversos sectores del Estado y se establecen los mecanismos de ayuda para apoyar a los Estados más débiles, se estarán construyendo los pilares de una ética global. Se requiere de una dosis muy alta de valores en el mundo para volver la mirada a la dignidad humana.

Finalmente, y en consecuencia con lo anterior, conviene recordar la importancia de la ética pública hoy en día, pues “las reuniones internacionales sobre la ética del servicio público son necesarias para permitir que los funcionarios se alejen de las rutinas y presiones urgentes, evalúen sus tendencias, echen mano de cualquier iniciativa o inquietud que tengan para reducir el daño potencial, aumentar el bien que pueden hacer y permitir que otros también lo hagan”.¹¹⁷

En cuanto a la Administración pública podemos destacar las siguientes ventajas y beneficios de la aplicación de la RSC: “Los Informes de Sostenibilidad permiten incrementar la transparencia de las AAPP, el cambio de mentalidad que supone el enfoque RSC facilita la adopción de compromisos socialmente responsables, permitiendo evaluar los progresos alcanzados por la AAPP,”¹¹⁸, de hecho, la preparación de dichos informes posibilitan el intercambio de información entre todos los usuarios, de forma que la comprensión y la valoración de las políticas se mueven en una relación directa entre estos y la AAPP, consiguiendo el efecto perseguido.

En cuanto a la empresa privada, las estrategias basadas en la RSC e integradas de manera coherente en la gestión empresarial pueden brindar los siguientes beneficios: “Impulsar la productividad de los trabajadores: algunos estudios han verificado que, por ejemplo, iniciativas para cuidar a los niños de los empleados contribuyen a estimular la productividad. Además, estos programas luchan contra el ausentismo y las interrupciones de los empleados,”¹¹⁹ cumpliendo la normativa en cuanto a resolución de conflictos, dado

¹¹⁷ Ibidem. Pág 145-146.

¹¹⁸ HERAS SAIZARBITORIA, I. ARANA LANDÍN, G. “Responsabilidad social corporativa”. Universidad Politécnica de Sevilla. Capítulo 2

¹¹⁹ Ibidem. Pag. 10-11

que, habitualmente, estas empresas contemplan sistemas con el fin de reducir cualquier riesgo legal o judicial, concretamente en materia penal y laboral.

4.6 CANAL DE DENUNCIA.

Uno de los grandes requisitos para la que la implementación de un Sistema de Gestión de Prevención de Riesgos Penales es la necesidad de establecer un canal de denuncias. Actualmente, es una de las mejores herramientas que ofrece nuestro sistema legal a las empresas para que todas las partes interesadas (*Stakeholders*) puedan estar en sintonía con el buen funcionamiento de la Sociedad.” La Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado, por su parte, especifica que la existencia de unos canales de denuncia de incumplimientos internos o de actividades ilícitas de la empresa es uno de los elementos clave de los modelos de prevención”¹²⁰, favoreciendo así la implantación de una cultura de cumplimiento¹²¹, debiendo contar con fuentes de opinión sobre el desempeño de compliance, como medio para recabar opiniones de todos los stakeholders,¹²²

A continuación, se mencionan los argumentos por los cuales es imprescindible su implementación: i). Lo establece el Código Penal en su artículo 31 bis 1b¹²³, de tal forma que partiendo de la base que nuestro texto legal nos lo impone para el buen funcionamiento del programa, siendo un modelo de prevención para la posible comisión de determinados delitos que pueden llevarse a cabo simplemente por el desconocimiento de este. De ahí la necesidad de establecerlo de manera “obligatoria” para una posible extinción de la pena, o en caso de que el acto sucediera previo al programa, esté modelo pueda ser considerado como una atenuación del castigo; ii). Está en manos de todos, de ahí la importancia de expandir este sistema, puesto que es el objeto esencial para que las partes interesadas puedan comunicarse personalmente de manera bidireccional, dando su visión de un posible riesgo o delito como consecuencia de un mal funcionamiento. Cualquiera pueda comunicarlo sintiendo la necesidad de estar mirando por el bien común, con la suficiente seguridad de protección por represalias hacía la persona denunciante. Actualmente se está trabajando en el posible anonimato de esta, sin embargo, y a sensu

¹²⁰ Wolters Kluwer, guías jurídicas

¹²¹ STS 154/2016, de 29 de febrero y STS 221/2016, de 16 de marzo

¹²² UNE 19601. cláusula 9.1.3 ISO 19600. Cláusula. 9.1.3

¹²³ Los deberes de supervisión, vigilancia y control» de la actividad de los subordinados por parte de quienes tienen funciones ejecutivas o de organización y control de la compañía. Y la adopción de un canal de denuncias cumple con estos deberes

contrario deriva el inconveniente de no resultar igual de efectivo, por su parte la circular 1/2016 menciona que “resulta imprescindible que la entidad cuente con una regulación protectora específica del denunciante (whistleblower), que permita informar sobre incumplimientos varios, facilitando la confidencialidad mediante sistemas que la garanticen en las comunicaciones (llamadas telefónicas, correos electrónicos...) sin riesgo a sufrir represalias.”¹²⁴ con la “diligencia debida común a todos los miembros de la organización”¹²⁵. Por ello, “el Comité de Ética velará porque no se produzca ningún tipo de represalia sobre aquél o aquéllos que hubiesen planteado de buena fe sus consultas, denuncias o quejas, siendo así de manera confidencial¹²⁶. Si se confirma que dichas personas han sido objeto de represalias, los autores de las mismas serán objeto de investigación y, en su caso, de sanción”¹²⁷; iii). Mejora el funcionamiento, asimismo, el argumento anterior motiva la continua mejora del programa, mediante la detección anticipada de a actividad, con el cumplimiento de la cultura ética de la misma, sus medidas de control y sanción frente a conductas denunciadas y colaborando con la investigación judicial¹²⁸ se posibilita la transmisión y denuncia del acto que se está incumpliendo, facilitando así la detección de errores, lo que favorece una constante mejora del modelo o programa en el que finalmente todas las partes interesadas estarían colaborando, con todo ello, se intenta transmitir es la necesidad de implantar un programa que la ley facilita, cuya finalidad es una colaboración global y un cambio perseverante, impidiendo con ello una posible responsabilidad penal.

4.7 SISTEMA DISCIPLINARIO.

Gracias a la aplicada reforma de la LO 1/2015, nos encontramos con el requisito de este sistema que dispone el artículo 31 bis 5. 5º del Código Penal¹²⁹. Este programa de cumplimiento tiene importancia en tanto en cuanto, el acto que incumple la ley supone unos perjuicios a nivel económico jurídico, económico y personal. Siempre con un beneficio a la empresa en cuestión, la cual, puede llevar aparejada la posible

¹²⁴ Circular 1/206 Fiscalía General del Estado

¹²⁵ La norma UNE 19601, en su cláusula 7.3.2.1

¹²⁶ ISO 19600, cláusula 10.1.2

¹²⁷ ENAC, Entidad Nacional de Acreditación, “Procedimiento de recepción y gestión de denuncias”. Rev.2 Julio 2018. Pág.6

¹²⁸ Wolters Kluwer, guías jurídicas ob. Cit

¹²⁹ Los modelos de organización y gestión a que se refieren la condición 1.ª del apartado 2 y el apartado anterior deberán cumplir los siguientes requisitos: establecerán un sistema disciplinario que sancione adecuadamente el incumplimiento de las medidas que establezca el modelo

responsabilidad penal, por lo tanto, "una vez detectado el ilícito susceptible de calificación penal, la empresa, sin perjuicio de su obligación de denunciar los hechos, puede iniciar un procedimiento de investigación interna y concluir que dichos hechos suponen a su vez una infracción laboral, normalmente vinculada con la desobediencia, el abuso de confianza o el quebrantamiento de la buena fe contractual, aplicando la sanción disciplinaria correspondiente en función de la gravedad de los hechos"¹³⁰ Esta previsión del control interno lo dispone del mismo modo la circular 1/2016 ut supra, en lo que se refiere al propio compliance, "sin perjuicio de su consideración como atenuantes, revelan indiciariamente el nivel de compromiso ético de la sociedad y pueden permitir llegar a la exención de la pena"¹³¹, por lo tanto, debe de ser de obligado cumplimiento, sirviendo de este modo para valorar la eficacia de tener implementado dicho programa en tal empresa, precisamente por la actitud que la misma debe tomar junto con las medidas en cuanto a sanción se refiere, tras la comisión del delito, por lo tanto, ésta viene siendo "una de las pruebas fehacientes del compromiso de la compañía con el cumplimiento normativo y la prevención de delito"¹³², Siempre que se pueda "proyectar el esfuerzo de la empresa por reaccionar frente al autor de cualquier incumplimiento, de modo que dicha conducta reactiva debe generar una evidencia práctica de que el empresario ha adoptado las medidas técnicas proporcionales a la evitación del incumplimiento ocurrido y que, a pesar de ello, se ha materializado, hecho que justifica la medida disciplinaria adoptada"¹³³. De este modo, amén de poder exonerar dicha responsabilidad, conseguirán no llegar a crear ese riesgo reputacional tan temido por todas las empresas, pues precisamente la implantación del modelo de compliance permite siguiendo con la buena reputación que tuvo siempre, lo que conlleva mantener unas medidas de control efectivo.

Dentro de los posibles delitos que pueden llevar a cabo la responsabilidad penal de las personas jurídicas, el que estudia el presente trabajo es el más habitual, por ello, a continuación, se detalla el riesgo que conlleva dicho acto delictivo en todos sus ámbitos tanto empresarial como personal y procesal. Toda conducta ilegal que tenga como finalidad un beneficio fiscal del que la Hacienda Pública en principio no tenga constancia,

¹³⁰ ROJAS ROSCO, R. "Los sistemas disciplinarios en los compliance programs y su relevancia en la exención penal de la empresa". Labour Compliance. Lefebvre. Tribuna. Enero 2017

¹³¹ Circular 1/2016 Fiscalía General del Estado

¹³² ROJAS ROSCO, R. "Los sistemas disciplinarios en los compliance programs y su relevancia en la exención penal de la empresa". Ob. Cit.

¹³³ Ministerio de empleo y Seguridad Social. "La organización del sistema disciplinario en un Programa de Compliance". BOE. Noviembre 2015

lleva acarreado una serie de consecuencias. Es incuestionable, que ciertas conductas, o actividades, puedan pasar en un primer momento desapercibidas por el funcionario de la Administración encargado de velar por ellas, pues como ya mencionamos, la conducta omisiva es típica para la elusión de impuestos, sin ir más lejos, aunque, a priori, dicha conducta pudiera parecer que no es sancionada, finalmente, terminan siendo inspeccionadas, y además constituyendo uno de los delitos con mayor eco periodístico en nuestro país, los cuales, son una realidad que forman parte del orden del día dentro del mundo del deporte, política, cine, música y un largo etcétera. Por esta razón son tan conocidas las consecuencias de este tipo penal, porque ello además de la condena que persigue, tiene una alta repercusión a nivel social, familiar y económico.

4.7.1 De Carácter Personal.

Entrando ya de lleno en las consecuencias de carácter personal, las podemos dividir en cuatro fundamentales que tienen que ver entre otras con la condena propiamente dicha.

4.7.1.1 Prisión Provisional.

Es la medida cautelar por excelencia. En este trabajo no vamos a entrar a analizar en profundidad esta medida, sino las consecuencias que acarrea de naturaleza personal en relación a una posible investigación por el Delito Fiscal. Aun así, esta medida provisional se aplica por igual a todos. Un ejemplo señero de ello puede ser el caso Noos, pues hasta quien llegó a ser parte de la Familia Real, termina por enfrentarse a las consecuencias de la comisión del delito por excelencia en las empresas. Esta autora, pone ese ejemplo porque además de todo lo que conlleva estar privado de libertad a nivel personal, esto se extralimita al ámbito familiar, concretando a los hijos del investigado por dicho delito, de tal forma que abarca e influye en el normal funcionamiento del día a día de una familia, añadiéndose en los supuestos de fama y notoriedad el desprestigio tan importante que conlleva la comisión del mismo.

Pero acercándonos más a la consecuencia de la actividad profesional de la que el responsable del delito en cuestión se sirvió de manera probada o presunta, una vez que el juez dicta esta medida cautelar, la misma conlleva, para el sujeto pasivo de la misma, la imposibilidad de defensa en cuanto a documentación se refiere por no poder disponer

desde prisión de la documentación necesaria, así como datos bancarios, movimientos de cuentas o modelos de impuestos, tan necesarios para que su abogado pueda hacerle la mejor defensa posible, y para la misma, cuantos más datos se posean es mejor. De la misma manera que, una vez dentro del Cetro Penitenciario, pierde toda posibilidad de gestionar dicha empresa o actividad en primera persona, consecuentemente con ello, se ven en la necesidad de apoderar a otra tercera persona sin el conocimiento absoluto del funcionamiento de la referenciada actividad.

4.7.1.2 Libertad Provisional con fianza.

Si la anterior era la medida provisional por excelencia, esta es la siguiente en la fila, en la que aunque el investigado tenga la libertad provisional por parte del Tribunal, en muchos casos la misma no termina haciéndose efectiva, por la sencilla razón de que los Tribunales tienden a fijar una cuantía bastante elevada en cuanto a la fianza se refiere, siempre en función a la cuota defraudada, pero dando por hecho, que nos encontramos ante un delito fiscal, y no frente a un fraude fiscal, y atendiendo a la cuantía de la fianza que se fijará en proporción a la cantidad defraudada y ésta ya es una cantidad importante, siendo difícil pensar que el Juez imponga una cuantía mínima. En otras ocasiones, esta fianza va en función de los bienes objeto de bloqueo, que, al término, es lo mismo. Por esta razón, en gran parte de los casos, la única manera de satisfacer la fianza es únicamente la privación de libertad, lo que conlleva a dilatar dicha medida de prisión más de lo debido.

4.7.1.3 Otras medidas accesorias.

Toda regla lleva acarreada unas medidas accesorias tipificadas en el Código Penal, pero atendiendo a este delito en el que basamos el trabajo, es importante hacer hincapié en dos de ellas: la primera es la retirada del pasaporte. Claro ejemplo de ello se puede mencionar en el año 2011 cuando por este delito, en fase de investigación, el juez pidió la retirada de pasaporte a los ex gerentes de la empresa Metropolitana de Aguas Residuales de Valencia, a los Hermidas en 2018, y a sendas personas físicas por idéntico delito. Esta retirada del pasaporte es una medida muy eficaz cuando nos encontramos en fase de instrucción, porque el investigado, puede salir del país ni circular fuera de nuestras fronteras.

El problema se produce cuando se le condena y no se encuentra en territorio español, lo que conllevaría a pedir la extradición del país destino y en muchas ocasiones que la misma no fuera concedida, ante ausencia de convenio bilateral, por ejemplo. Esta circunstancia viene a poner de relieve la importancia de la retirada del pasaporte y la prohibición de salir del país, lo cual nos lleva inmediatamente a la siguiente medida accesoria que no es otra que la comparecencia apud acta, esto no es más que por el riesgo de fuga que se explicaba al inicio de este subpunto. La manera de paliar esto es la exigencia de dicha comparecencia de manera periódica ante el órgano Judicial que conozca de la causa. Normalmente, ambas medidas accesorias van unidas.

4.7.1.4 Perjuicio Reputacional.

Esta es la consecuencia por excelencia, pues estamos ante un delito bastante concreto y complejo, cometidos por las personas físicas y jurídicas para obtener un enriquecimiento injusto para su persona, o beneficio para la empresa, en el que las consecuencias son del resto de contribuyentes o, como ya se dijo, del Patrimonio Nacional. Por lo tanto, sobre todo en empresas, cuando son afectadas las personas jurídicas, la prensa siempre suele hacerse eco de la noticia y en el momento y lugar de las detenciones o entradas y registros, suele estar presente, terminando enterándose el resto de la sociedad por lo tanto y eso conlleva un perjuicio en la reputación de la persona que finaliza con el perjuicio a la propia actividad de la que se sirvió para ese beneficio ilícito, sin olvidar y volver a mencionar el perjuicio reputacional de la familia y en su entorno.

En estos supuestos no es posible defender la primacía del respeto a su privacidad frente a la publicitación de los hechos, puesto que persiste en estos casos el interés público para conocer la contradicción o discrepancia que se produce entre la realidad manifestada por la persona jurídica y la verdadera naturaleza de sus actos, produciéndose lo que dice la Jurisprudencia del Tribunal Supremos al indicar que las cosas son lo que son a su esencia y no como queremos calificarlas.

4.7.1.5 Menoscabo de las relaciones familiares o entre socios.

Realmente, esto está completamente relacionado con lo anterior, porque estamos en una sociedad que se tiende a generalizar. Aunque en la gran mayoría de los casos, la comisión

de delito fiscal cometidos utilizando una persona jurídica suele ser entre socios, no siempre es así, aunque la consecuencia de ello es responsabilizarlos por las actuaciones asumidas por el propio investigado, lo que, de igual forma, es llevado al ámbito familiar.

Hasta aquí son las consecuencias de carácter personal que se manifiestan en caso de comisión o posible comisión de delito fiscal. A continuación, seguiremos con las de carácter patrimonial.

4.7.2 De Carácter Patrimonial.

Antes de entrar de lleno en este asunto, aunque la persona jurídica, la empresa como tal, quede perjudicada por la comisión del delito, la persona física dentro de la empresa también puede serlo, pues se produce la imposibilidad de satisfacer el pago de los gastos básicos para la supervivencia de cualquier “padre de familia”. La empresa por supuesto pierde la posibilidad de continuar con la actividad de la mercantil o mercantiles. Pero sus mayores consecuencias son las siguientes:

4.7.2.1 Bloqueo de los saldos de las cuentas.

El Tribunal lo primero que hace cuando se encuentra con un delito así es el bloqueo de las cuentas para la interceptación de éstas. Por lo que lleva unas consecuencias básicas como son el impago de recibos domiciliarios como puede ser gas, luz, agua, telefonía alargar, seguros, comunidad, alquiler o hipoteca, renting, o proveedores. Esto a nivel escala básica, pero además de los gastos comunes a cualquier empresa como tal, existen esas obligaciones tributarias, ex novo, que imposibilitan su pago por dicho bloqueo, como sucede ante el impago de impuestos, lo cual lleva a una serie de consecuencias que van ligadas siempre a los intereses, recargos o sanciones que la propia administración impone, lo cual es bastante contradictorio, porque a mayor abundamiento, hay que recordar que están imposibilitados de abrir una nueva cuenta para estar al corriente de dichos pagos, pues los protocolos bancarios en materia de blanqueo de capital lo imposibilitan.

Además, como mención especial, estas personas jurídicas, al tener una capacidad tan grande de elusión o beneficio fiscal ilícito, es porque las ganancias son altas, por lo tanto, suelen estar dotadas de asesores fiscales que en la mayoría de los casos son cómplices y terminan siendo detenidos, por lo tanto, sus impuestos terminan por estar sin liquidar, lo

cual conlleva las retenciones de la Administración Estatal en la Agencia Tributaria en cuanto a la retención de las devoluciones correspondientes de la liquidación de impuestos. Los trabajadores de esas empresas quedan sin nómina, lo que conlleva a futuras demandas laborales con la consiguiente paralización de la actividad, finalmente mencionar la entrada en el fichero de morosos, del que todos sabemos lo difícil que es salir, como ASNEF o BADEXCUG, que imposibilitan la financiación.

4.7.2.2 Decomiso y embargo preventivo de bienes.

Estos decomisos suelen ser de bienes muebles, inmuebles y tecnología. En cuanto a los primeros, entran dentro los vehículos o dispositivos, pero el problema grave que conlleva el decomiso en este tipo de bienes es el devaluó por el paso del tiempo, y es por lo que habitualmente las fuerzas actuantes solicitan la venta anticipada por la Oficina de Recuperación y Gestión de Archivos. En cuanto a los bienes inmuebles, además del perjuicio patrimonial en sí por la falta de disposición de ellos, puede acarrear ciertos problemas con terceros en caso de todo tipo de contratos o ventas o incluso cualquier tipo de arrendamientos. Finalmente, embargo de tecnología, como suelen ser Tablet u ordenadores, supone el embargo de cualquier elemento o dispositivo mercantil que termina por imposibilitar el desarrollo y normal funcionamiento de la actividad.

4.7.2.3 Desprestigio Empresarial.

En este punto, es el mismo que el perjuicio reputacional personal, pero en este caso, se puede reflejar de manera económica, puesto que dejan de ganar proveedores y clientes del sector por falta de confianza, dejando así de liberar mercancía o evitando la devolución de cantidades pagadas a cuenta, lo cual es una pérdida económica que también se refleja en las mercancías pagadas a cuenta como consecuencia de esta medida cautelar, que finalmente no se recibe. En una sociedad cada vez más exigente y consciente de la necesidad de transparencia y de la presencia de códigos éticos en el ejercicio profesional, esta realidad resulta sumamente importante en la sociedad actual.

Por otra parte, cada vez más, las empresas dedicadas a la gestión y asesoría fiscal que hayan elaborado e implantado un Corporate Compliance o Protocolo Penal van a disponer de una herramienta muy útil para evitar las malas prácticas. De tal forma que, al mismo

tiempo, el asesor fiscal de la empresa se previene frente a una posible responsabilidad por delito fiscal.

4.7.3 De Carácter Procesal.

En este tipo de delitos, lo más habitual es la dilación en el tiempo del procedimiento, pues en la mayoría de los casos la instrucción de los mismos conlleva una instrucción compleja por el tipo penal que se encuentran, esto supone que en ocasiones esas medidas a las que se ha hecho referencia sean igualmente extensivas a otras empresas o patrimonios sin relación alguna con este delito, como son aquellas sociedades que se dedican a otra actividad, pero con ahorros personales anteriores a la presunta comisión del mismo. Por lo tanto, los Tribunales se acaban excediendo en la aprensión de dispositivos o pertenencias en los lugares en los que tiene lugar la entrada y registro, decomisando de esta manera tan sumamente innecesaria bienes que ni provienen del delito ni han facilitado la comisión de este, careciendo por tanto de sentido la adopción de esta.

Finalmente, y dentro del análisis jurisprudencial relativo a las consecuencias penales de dicho delito, El Tribunal Supremo ha venido a modificar, en recientes sentencias, su jurisprudencia relativa al delito fiscal y al blanqueo de dinero, en lo relativo al principio non bis in ídem. “El principal antecedente, la jurisprudencia, había establecido que el dinero ahorrado por el contribuyente como consecuencia de la elusión del pago de tributos no sólo da lugar a un delito fiscal (art. 305 CP), sino que también concurre realmente (art. 73 CP) con el de blanqueo de dinero (art. 301 CP)”¹³⁴.

El Tribunal Supremo, entre tanto, ha modificado el punto de vista de la STS 974/2012, sosteniendo que el concurso real no debía ser aplicado de manera automática. Así en la STS 858/2013 (Fundamento Jurídico segundo) la Sala -reconociendo que su jurisprudencia ha acogido posiciones, en ocasiones, contradictorias, afirmando que la doble condena, con la punición del delito de blanqueo, incide sobre algo que ya ha sido objeto de sanción penal. Se trata, por lo tanto, de un hecho ya penado en el delito contra la salud pública.

En la misma línea restrictiva se sitúa la reciente STS 265/2015, de 29 de abril 2015 (Fundamento Jurídico séptimo), que precisa los límites subjetivos del art. 301 CP. Ahora

¹³⁴ STS 974/2012 de 5 de diciembre de 2012

el Tribunal Supremo postula una interpretación que la Sala considera más restrictivo, evitando excesos como “considerar blanqueo la utilización del dinero correspondiente a la cuota impagada en un delito fiscal, para gastos ordinarios, sin que concurra finalidad alguna de ocultación ni se pretenda obtener un título jurídico aparentemente legal sobre bienes procedentes de una actividad delictiva previa, que es lo que constituye la esencia del comportamiento que se sanciona a través del delito de blanqueo. De esta manera, concluye el Tribunal Supremo, quedaría excluida cualquier vulneración del principio non bis in ídem”¹³⁵. En la sentencia por la que resuelve el recurso 184/2016 se establece que estos autores materiales de los delitos alegaron en su defensa una supuesta delegación y confianza en los asesores respecto al cumplimiento debido de las obligaciones tributarias, argumento que el juez rebate citando de la conocida STS 374/2017, de 24 de mayo del caso Messi donde se razona. Al autor se le imputará por su aportación relevante a la creación del riesgo, presupuesto compartido por los partícipes. Esa aportación permite considerar a quien la efectúa con su conducta como autor del delito fiscal si, reuniendo las características típicas de este delito (sujeto obligado en la relación tributaria) controla efectivamente el complejo de actos que culmina con la realización del riesgo creado”¹³⁶.

4.8 VERIFICACIÓN PERIÓDICA.

Como ya se mencionó en puntos anteriores, el código penal no exige la implantación de un modelo de compliance, no obstante, aquellas empresas que decidan acoplar el mismo si están obligadas llevar una verificación periódica, pues además de adecuarse a las características y circunstancias de cada empresa, deben de hacerlo a la variación de las mismas, ya que pueden suceder cambios en la organización, estructura o actividad de la empresa en cuestión, así como poner de manifiesto alguna infracción delictiva. Este compromiso con la periodicidad en la verificación es un signo más que evidente del compromiso que la empresa obtiene y continua con la ética empresarial junto con la renovación y mejora del compliance inicial. “Cualquier modelo de gestión debe tener la capacidad de adaptarse no sólo para mejorar paulatinamente sino, sobre todo, para mantener su utilidad frente a las cambiantes circunstancias de la organización y de su

¹³⁵ <https://elderecho.com/sobre-la-reciente-jurisprudencia-relativa-al-delito-fiscal-y-blanqueo-de-dinero>

¹³⁶ ST Juzgado de lo Penal nº 2 de Granollers de 2 de marzo de 2018

entorno”¹³⁷. Dicha verificación depende de dos momentos temporales que se detallan a continuación:

4.9 VERIFICACIÓN PROGRAMADA.

Esta misma no es necesaria que haya habido ningún tipo de incidencias en el compliance, ni cambios en la estructura interna de la empresa en cuestión, pues su finalidad real sigue siendo que el modelo implantado sigue siendo correcto y eficaz acorde a las circunstancias en cada momento, por ello, no es necesario que haya acontecido variación alguna, aunque, por otro lado, el hecho de no existir circunstancia nueva en la empresa en cuestión no equivale a que el modelo siga siendo eficaz¹³⁸. “En principio, este tipo de verificaciones, dependiendo de la zona de confort en la que quiera moverse la empresa, podrá hacerse de forma mensual, trimestral, o anualmente”¹³⁹

4.10 VERIFICACIÓN SOBREVENIDA.

Estas últimas se llevan a cabo cuando suceden circunstancias excepcionales que no pueden ser objeto de calificación, tanto en circunstancias externas como internas, así como “materialización de riesgo o incidencias de compliance que peligren la eficacia del programa. “Para la Fiscalía (Circular 1/2016), el modelo deberá ser revisado inmediatamente si concurren determinadas circunstancias que puedan influir en el análisis de riesgo, alterándose las circunstancias iniciales o alterando significativamente el riesgo de la persona jurídica”¹⁴⁰, con ello debe averiguarse lo ocurrido, con su consecuencia y solución, evitando así la reincidencia, pues a sensu contrario, se justificaría la ineficacia del modelo.

En cuanto a la revisión, siendo las verificaciones internas, se hacen desde la propia organización; en cuanto a las verificaciones externas suelen ser terceros ajenos a la misma. Del mismo modo, existen ciertas verificaciones mixtas, más eficaces, donde intervienen ambos, tanto internos de la organización como terceros ajenos. Siguiendo en

¹³⁷ CASANOVA, A. “cinco cuestiones clave sobre: Las revisiones del modelo de Compliance”. KPMG. 2016. Pág.5

¹³⁸ CASANOVAS, A. socio responsable de Servicios de Compliance en KPMG. Conferencia online. Ob.cit.

¹³⁹MARTINEZ ROS, S. “Eficacia y verificación del compliance por el auditor”. Grupo Asesor Ros. Julio 2017. Ob. Cit. Pág.2

¹⁴⁰ Ibidem. Pág.2

las mismas líneas, en cuanto al alcance, es verificado tanto el diseño del mismo, como el nivel de implementación y con todo el grado de eficacia de éste. Lo ideal, en cuanto a la verificación, para ser lo más eficaz posible, debiera ser un tercero que no haya participado en nada relacionado con el compliance de la empresa en cuestión, pues de esta forma, no está contaminada la verificación, evitando así la “autor revisión”.

En cuanto al alcance las verificaciones puede ser del diseño del programa, donde dicho modelo cumpla los componentes esenciales establecidos en una norma, no con ello se garantiza su eficacia; verificación del nivel de implantación del modelo de compliance, además de lo anterior, debe seguir la política, procedimientos y controles que deban estar aplicándose, aun así tampoco garantiza la seguridad de la eficacia, y por último, la verificación de la eficacia, esto es, que además de todo lo expuesto en este párrafo, observar que el empleo de lo citado es permanente a lo largo de la organización, para ello se aplican las ya mencionadas técnicas de auditoria, y que la conclusión de éstas se puedan descontextualizar. En términos lógicos, cada empresa en función de su capacidad debe elegir un modelo de verificación u otro, pues la técnica más liviana suele ser la opción de aquellas con menos recursos, a sensu contrario aquellas con mayor capacidad.¹⁴¹

¹⁴¹ CASANOVAS, A. socio responsable de Servicios de Compliance en KPMG. Conferencia online

5. CONCLUSIONES.

A lo largo de este estudio se ha analizado la ontología jurídica del tipo penal regulador de los Delitos contra la Hacienda pública, así como los diversos elementos que lo constituyen, profundizando así en las consecuencias penales y procesales, que la comisión delictiva pone en marcha, las cuales han sufrido una evolución en las últimas reformas legales que ha sido objeto de especial mención, considerando no sólo la relevancia penal de las mismas, sino la importancia que en la aplicación práctica dichas medidas suponen para la prevención y persecución ulterior de la acción delictiva. Analizando, del mismo modo, el desarrollo evolutivo de la normativa penal y sus consecuencias procesales junto con los efectos prácticos que el uso de un buen código deontológico y una buena praxis preventiva dentro del ámbito empresarial producen en el caso de una comisión delictiva.

Por otra parte se procede a la presentación y desarrollo de los distintos elementos personales, formales, y de contenido material, a la vez que legales, que intervienen en la elaboración, aprobación, desarrollo práctico, ejecución y control preventivo y a posteriori de la ética empresarial y de lo que la misma supone en un mundo como el presente en el que es esencial para la publicidad empresarial y comercial, cada vez, de manera más constante, de un buen comportamiento legal y respetuoso de la normativa tributaria en el ejercicio de su práctica comercial por parte de las personas jurídicas.

Como se indicó en la introducción, el estudio de la relevancia y aplicación práctica de la materia, condujo al análisis de la respuesta que desde el Derecho Comparado se ofrece a dicha realidad, donde observamos y extraemos como conclusión la presencia en la misma de una visión de futuro sobre el desarrollo y el camino hacia el cual deben tender esas medidas de prevención ética y códigos de buena praxis empresarial que cada vez más y con mayor fuerza se hacen presentes en nuestro Ordenamiento Jurídico y se van generalizando.

Un compliance penal, desde nuestro ordenamiento jurídico (incluso tributario para el delito que nos ocupa, abarcando así no solo el delito, sino también el fraude fiscal), necesita para su realización contar con un plan de comunicación más o menos exhaustivo, pero en el que se analice el estudio de la situación, el objetivo y las modalidades de la acción correspondientes a este fin perseguido, donde la comunicación debe tener un lenguaje en función del destinatario del mensaje para fomentar la participación de los destinatarios.

Sin embargo, no es suficiente con comunicar la existencia del Programa de Cumplimiento y despreocuparse, sino que es necesario someter a las empresas a reglas de conducta y control para asegurar que en la realidad del día a día, dichos códigos éticos o de conducta son respetados y llevados a la práctica, pues precisamente esa actitud, es el pilar fundamental para lograr justificar la existencia de un buen Compliance Corporativo, siendo esto, una de las notas más importantes a destacar y que se extraen del trabajo realizado.

La eficacia y la efectividad del cumplimiento de los mismos, genera seguridad jurídica, y reconocimiento por los distintos agentes económicos que van a interactuar en el desarrollo de la actividad empresarial, aunque lamentablemente observemos en la práctica que aún queda mucho por hacer en este sentido y que faltan medidas efectivas de seguimiento, compromisos reales empresariales en este sentido, aunque se esté avanzando cada vez más en los últimos tiempos, por dotar de verdadera eficacia y ejecutividad a dichos códigos éticos o de buena praxis empresarial, siendo esta otra de las relevantes consecuencias observadas.

Finalmente es de gran importancia en este trabajo, poner de relieve que en el ejercicio de la abogacía, nos encontramos cada vez más a menudo con la regulación, consecuencias y problemática que la prevención del delito fiscal supone, a través de medidas preventivas, legales y empresariales, lo cual es sumamente interesante a efectos profesionales puesto que permite profundizar en esta temática, desde sus distintos ámbitos, para irlos estudiando y presentando: analizando los distintos elementos, consecuencias, procedimientos de aprobación, evolución y desarrollo legal, así como el análisis y respuesta que desde el ámbito del derecho Internacional se ofrece a esta cuestión.

Cabe indicar que la eficacia y la efectividad del cumplimiento de dichos códigos éticos y de conducta, genera seguridad jurídica, tranquilidad empresarial y reconocimiento por los distintos agentes económicos que van a interactuar en el desarrollo de la actividad empresarial, aunque lamentablemente observemos en la práctica que aún queda mucho por hacer en este sentido y que faltan medidas efectivas de seguimiento, compromisos reales empresariales en este sentido, aunque se esté avanzando cada vez más en los últimos tiempos, por dotar de verdadera eficacia y ejecutividad a dichos códigos éticos o de buena praxis empresarial.

BIBLIOGRAFIA

- A Resource Guide to the U.S Foreign Corrupt Practices Act. Departamento de Justicia de los Estados Unidos y la División de Ejecución Legal de la SEC. noviembre de 2012
- AAVV. Editorial Carperi. Derecho Penal Parte Especial, Judicatura, Edición junio 2008.
- BACIGALUPO, E, “Conde-Pumpido Ferreiro, C.”, Código Penal. Doctrina y Jurisprudencia.
- BAZA DE LA FUENTE, M.L. “DELITO FISCAL: particular referencia al artículo 305 del código penal”. Universidad Complutense de Madrid. Servicio de publicaciones
- BENAGES GARCÍA, A. “sistemas de gestión de Compliance de Zertium”. Valencia Plaza. Mayo 2017
- BOCK, D.: “Compliance y deberes de vigilancia de la empresa”, en KUHLEN, L, MONTIEL, J.P. y ORTIZ DE URBINA GIMENO, I.: Compliance y teoría del Derecho Penal, Madrid (Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales), 2013.
- CALVO VERGEZ, J. “La residencia fiscal como elemento vertebrador de los distintos niveles de imposición en el ámbito de derecho común”. Revista Quincena Fiscal num. 1/2017 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U. 2017.
- CASANOVAS, A. socio responsable de Servicios de Compliance en KPMG. Conferencia online. Abril 2019
- CIFUENTES, D., “Ponga un código de conducta en su empresa”, Iuris & Lex
- COLINA RAMIREZ, E.I. “La defraudación Tributaria en El Código Penal Español” J.M. Bosch Editor Fraude. 2010
- CONDE-PUMPIDO FERRERIRO C. “Contestaciones de Derecho Penal al Programa de Judicatura. Parte especial. 3ª edición revisada y adaptada al programa de 23 de febrero de 2000”. Edición Colex.2000.
- Corte Suprema de British Columbia (Canadá), Teck. Corp v Millar (1972) 33 DLR (3d) 288 (BCSC).
- COLINA RAMIREZ, E.I. “La defraudación Tributaria en El Código Penal Español” J.M. Bosch Editor Fraude. 2010

- CURERO SAIZ, A. Actualidad Jurídica Aranzadi num. 938/2018 parte Cara. Editorial Aranzadi, S.A.U., marzo. 2018
- DE LA MATA BARRANCO, N.J.” La nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública (europea)”. Mar 8, 2019 Derecho Penal, Legislación
- DE ROS RAVENTÓS, I. “El órgano de prevención penal o Compliance Officer”. Editorial Aranzadi, S.A.U., octubre de 2018.
- DEL ROSAL BLASCO, B. “Responsabilidad Penal de las personas jurídicas: títulos de imputación y requisitos para la exención”. Morillas Cuevas, L. y Aguilar Cárceles, M.M. “Estudios sobre el Código Penal reformado. Leyes Orgánicas 1/2015 y 2/2015”. Dykinson
- DIEGO BAUTISTA, O. “Los códigos éticos en el marco de las administraciones públicas contemporáneas. Valores para un buen gobierno” Universidad Complutense de Madrid. Diciembre 2018
- F. PÉREZ ROYO “los delitos y las infracciones en materia tributaria”, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986,
- FEIJOO SÁNCHEZ, B.: “Autorregulación y Derecho penal de la empresa: ¿una cuestión de responsabilidad individual?”, en ARROYO JIMÉNEZ, L. y NIETO MARTIN, A. (Dirs.): Autorregulación y sanciones, Valladolid (Lex Nova), 2008,
- FERNÁNDEZ TERUELO, G.J. “Responsabilidad penal de las personas jurídicas. El contenido de las obligaciones de supervisión, organización, vigilancia y control referidas en el art. 31 bis 1. b) del Código Penal español”. Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología,
- FERRÉ OLIVÉ, JUAN CARLOS. “El Bien Jurídico Protegido en los Delitos Tributarios”. Revista Penal. N.º 33, 2014,
- GÓMEZ TOMILLO, M: “Imputación objetiva y culpabilidad en el Derecho Penal de las Personas Jurídicas. Especial referencia al sistema español”, Revista Jurídica de Castilla y León, núm. 25, 2001,
- Guidance About Procedures Which Relevant Commercial Organizations Can Put into Place to Prevent Persons Associated With Them From Bribing. Reino Unido
- HERAS SAIZARBITORIA, I. Arana Landín, G. “Responsabilidad social corporativa”. Universidad Politécnica de Sevilla

- IGLESIAS CAPELLA, R. “Los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación”. Bellaterra. Septiembre de 2012
- JIMENEZ BERNAL, J. “Requisitos de los Sistemas de gestión de la calidad”. TY - JOUR. Enero de 2013
- LLORIA GARCÍA, P. “Responsabilidad penal de las personas jurídicas por delitos relacionados con el mercado de valores”. Profesora de la Universidad de Valencia. Actualidad Jurídica, ISSN 2386-4567. Agosto 2019. Pág. 40
- LUZÓN CUESTA, J. M., “Compendio de Derecho Penal. Parte especial” 13ª edición, Dykinson S.L., 2005.
- LUZÓN CUESTA, JM. “Compendio de Derecho Penal. Parte especial” Decimotercera edición. Dykinson S.L. 2005.
- MARTÍNEZ LÓPEZ HEREDIA, G. “La reforma del delito fiscal operada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social”.
- Organizational Guidelines. Estados Unidos
- RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, T. “Delitos de peligro, dolo o imprudencia”, Rubinzal-Culzoni Madrid, 2004,
- RUIZ AGUILAR, A. Plan do check act, el ciclo de un programa compliance. Complanza. Febrero 2018.
- SÁIZ PEÑA, C.A., “Diagnóstico y mapa de riesgos de Compliance”, Compliance: Cómo gestionar los riesgos normativos en la empresa, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona 2015,
- VALDÉS DAL-RES F. “Manual Jurídico de Conducta de negociación”. Edit. LA LEY, grupo Wolters Kluwer. Titi
- VELASCO, E. Y SAURA, B.” La Responsabilidad Penal de las personas jurídicas y su prevención”. Thomson Reuters Aranzadi. Mayo 2017.
- VICENTE IGLESIAS, J. “Congreso Compliance y Buenas Prácticas Tributarias”. Barcelona. Noviembre 2019.
- Wolters Kluwer, guías jurídicas

DOCTRINA JURISPRUDENCIAL

- ST Juzgado de lo Penal nº 2 de Granollers de 2 de marzo de 2018
- STC 218/1989 de 21 de diciembre y en Auto algo más reciente de 14 de julio de 2003.
- STS 13/2006 de 20 de enero de 2006.
- STS 1289/2003 3 de octubre de 2003
- STS 149/1999 21 de diciembre 1999 (Caso Roldán).
- STS 154/2016, de 29 de febrero y STS 221/2016, de 16 de marzo
- STS 1590/2003, de 22 de abril de 2003.
- STS 1629/2001 de 10 de octubre de 2001
- STS 1728/1994 de 20 de mayo de 1996
- STS 1986/2449 de 12 de mayo de 1986.
- STS 2216/2011 de 05 de diciembre de 2012
- STS 295/1988 del 2 de marzo de 1988 RJ 1988/1520.
- STS 506/1992 20 de septiembre 1992.
- STS 751/2003, de 28 de noviembre de 2003
- STS, Civil de 31 diciembre 1998
- STS, Civil, 10 de marzo 2008
- STS, Civil, 11 de mayo 2007
- STS, Civil, 31 de mayo 2004
- STS, Civil, 4 de diciembre de 1956
- STS, del 2 de marzo de 1988 RJ 1988/1520.
- STS 374/2017, de 24 de mayo
- STS 974/2012
- STS 858/2013
- STS 974/2012,
- STSJ Madrid AS 2013/278, de 9 de abril de 2013

PAGINAS WEB:

- <http://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=331&langId=es>
- http://www.eoi.es/wiki/index.php/Iniciativas_europeas_en_Responsabilidad_Social_y_Sostenibilidad_Empresarial
- http://www.eoi.es/wiki/index.php/Iniciativas_europeas_en_Responsabilidad_Social_y_Sostenibilidad_Empresarial
- http://www.eoi.es/wiki/index.php/Iniciativas_europeas_en_Responsabilidad_Social_y_Sostenibilidad_Empresarial
- <http://www.expoknews.com/la-rse-como-competitividad-nacional-%C2%BFque-puede-aprender-asia-de-suecia>
- <http://www.instituto-social-leonxiii.org/index.php/cursos-dsi/121-curso-2013/937-codigos-eticos-en-la-administracion-publica>
- <http://www.rrhhdigital.com/editorial/125342/Los-Sistemas-de-Gestion-de-Compliance-y-su-contribucion-a-la-cultura-de-la-organizacion>
- <https://elderecho.com/sobre-la-reciente-jurisprudencia-relativa-al-delito-fiscal-y-blanqueo-de-dinero>
- <https://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/conducta-tipica-defraudacion-tributaria-332028102>
- https://udimundus.udima.es/bitstream/handle/20.500.12226/189/DEF_RdPP%2051_189.pdf?sequence=4&isAllowed=y
- [https://www.carm.es/web/pagina?IDCONTENIDO=34261&IDTIPO=100&RAS_TRO=c2126\\$m](https://www.carm.es/web/pagina?IDCONTENIDO=34261&IDTIPO=100&RAS_TRO=c2126$m)
- Aranzadi 12/12/2019 21:00h
- Boe. 12712/12 22:30h
- Dialnet 11/12/2019 21:08h
- Iberly 10/122019 20:20h
- KPMG 13/12/19 07:48h
- Lafbvre 10/12/2019 20:15h
- Noticias Jurídicas 06/2/2019 13:20h

INDICE NORMATIVO

- Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado
- Constitución Española
- CTN 165/SC4 "Ética, gobernanza y responsabilidad social de las organizaciones",
- Directivas europeas 2017/1371 del Parlamento Europeo y del Consejo de 5 de julio
- ENAC, Entidad Nacional de Acreditación, "Procedimiento de recepción y gestión de denuncias".
- ISO 19600
- Ley 7/2007, de 12 de abril
- Ley Orgánica 1/2019, de 20 de febrero, de modificación de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.
- Ley Orgánica del Poder Judicial
- Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.
- UNE 19601 relativa al Compliance Penal
- UNE 19602 relativa al Compliance Tributario