

Coords.
Mariano Abad Fernández
Ana I. González González

HOMENAJE, EN SU CENTENARIO, AL RECTOR

TEODORO
LÓPEZ-CUESTA DE EGOICHEAGA



Universidad de Oviedo

2021



Reconocimiento-No Comercial-Sin Obra Derivada (by-nc-nd): No se permite un uso comercial de la obra original ni la generación de obras derivadas.



Usted es libre de copiar, distribuir y comunicar públicamente la obra, bajo las condiciones siguientes:



Reconocimiento – Debe reconocer los créditos de la obra de la manera especificada por el licenciador:

Abad Fernández, Mariano; González González, Ana I. (coords). (2021). *Homenaje, en su centenario, al rector Teodoro López-Cuesta de Egocheaga*.
Universidad de Oviedo.

La autoría de cualquier artículo o texto utilizado del libro deberá ser reconocida complementariamente.



No comercial – No puede utilizar esta obra para fines comerciales.



Sin obras derivadas – No se puede alterar, transformar o generar una obra derivada a partir de esta obra.

© 2021 Universidad de Oviedo

© Los autores

Algunos derechos reservados. Esta obra ha sido editada bajo una licencia Reconocimiento-No comercial-Sin Obra Derivada 4.0 Internacional de Creative Commons.

Se requiere autorización expresa de los titulares de los derechos para cualquier uso no expresamente previsto en dicha licencia. La ausencia de dicha autorización puede ser constitutiva de delito y está sujeta a responsabilidad.

Consulte las condiciones de la licencia en: <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/legalcode.es>



Esta Editorial es miembro de la UNE, lo que garantiza la difusión y comercialización de sus publicaciones a nivel nacional e internacional

Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo

Edificio de Servicios - Campus de Humanidades

33011 Oviedo - Asturias

985 10 95 03 / 985 10 59 56

servipub@uniovi.es

www.publicaciones.uniovi.es

ISBN: 978-84-18482-37-3

DL AS 2940-2021

Sumario

Prólogo	11
Ignacio VILLAVERDE, <i>rector de la Universidad de Oviedo</i>	
Prólogo	13
Alfredo CANTELI, <i>alcalde de Oviedo</i>	
SECCIÓN I	
D. Teodoro: recuerdo de un discípulo	17
Mariano ABAD FERNÁNDEZ	
Teodoro López-Cuesta, un rector muy asturiano	23
Santiago GARCÍA GRANDA	
Teodoro López-Cuesta y el pensamiento económico desarrollado en el ámbito asturiano	31
Juan VELARDE FUERTES	
Teo y la tradición de futuro de la Universidad	57
Juan VÁZQUEZ	
Teodoro López-Cuesta: un europeísta con visión de futuro	69
Carmen BENAVIDES y Margarita ARGÜELLES	
Recuerdo personal de Teodoro López-Cuesta	81
José M. ^a ROCA MARTÍNEZ	

Un asturiano en la corte de los padres fundadores de la integración europea: de su devenir universitario al proceso complejo de incorporación española a las CC. EE.	85
José ALBA	

El Rector López-Cuesta: la «música extremada» en la Universidad de Oviedo	109
María Encina CORTIZO y Ramón SOBRINO	

SECCIÓN II

Clarín y Posada: una amistad desde los prolegómenos del Grupo de Oviedo	127
Leopoldo TOLIVAR ALAS	

Alma mater	133
Ramón DURÁN RIVACOBA	

Transición democrática y filosofía del Derecho en España (1975-1982)	153
Benjamín RIVAYA	

Las lecciones del Quijote para una acción humanista en el siglo XXI: el arquetipo del caballero como modelo de virtud	171
Joan Francesc PONT CLEMENTE	

SECCIÓN III

Las competencias tributarias en el concierto económico con el País Vasco	185
Santiago ÁLVAREZ GARCÍA	

La prevención del delito fiscal a través de un <i>Compliance</i> penal Corporativo	203
Javier Gustavo FERNÁNDEZ TERUELO	

Recepción del derecho romano a causa del impago de un impuesto: año 1605 ...	215
Beatriz GARCÍA FUEYO y Justo GARCÍA SÁNCHEZ	

Recursos propios y gobernanza en la UE: una aproximación	229
Ana I. GONZÁLEZ GONZÁLEZ	

Las operaciones vinculadas en las sociedades con profesionales	251
José PEDREIRA MENÉNDEZ	

España en bancarrota o lo que no es tradición es plagio	263
Francisco SOSA WAGNER	

La prevención del delito fiscal a través de un compliance penal corporativo

Javier Gustavo Fernández Teruelo

1. Teodoro López-Cuesta de Egocheaga jurista, economista, gestor y universitario ejemplar

Agradezco la oportunidad que se me brinda y, con gran satisfacción, me sumo, a través del presente trabajo, al tan merecido homenaje al admirado profesor López-Cuesta, uno de los grandes referentes históricos de nuestra Universidad. Licenciado y doctor en Derecho, fue posteriormente catedrático de Economía y Hacienda, y decano de la Facultad de Derecho de nuestra Universidad, cargo que con gran honor ostento en la actualidad. Desde la Facultad don Teodoro dio el salto al gobierno de nuestra Universidad, siendo primero vicerrector, más tarde rector interino, pasando a serlo después a todos los efectos, convirtiéndose durante su mandato en motor de la expansión y modernización de la institución académica, que multiplicó por 20 el número de alumnos. Es por ello todo un referente, al que debemos en buena medida la gran Universidad de la que podemos disfrutar en la actualidad.

Como catedrático de Economía Política, Hacienda Pública y Derecho Financiero se especializó, entre otras muchas cuestiones, en el análisis jurídico y contable de diferentes impuestos, lo que nos permite conectar este trabajo con su obra, pues el mismo está dedicado al delito fiscal y a su prevención a través de un compliance penal corporativo.

2. La responsabilidad penal de las empresas

2.1 Aspectos básicos del modelo

La responsabilidad y consiguiente sanción de las empresas es algo históricamente común en el Derecho público y en particular en el Derecho tributario, como consecuencia de una serie de incumplimientos dolosos en materia fiscal. Sin embargo, dicho castigo de los entes corporativos hasta el año 2010 no fue posible en nuestra legislación penal. En efecto, a través de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, el legislador penal español, incorporó a nuestra legislación un modelo de responsabilidad penal de las personas jurídicas (RPPJ) –personas jurídico privadas de Derecho civil y mercantil y determinadas personas jurídico públicas-. La referida decisión legislativa supuso una ruptura total con una tradición histórica largamente mantenida. Cierto es que ya se habían producido algunas intervenciones legislativas vinculadas a la actuación delictiva desde ámbitos de empresa, pero todas ellas evitaron recurrir a fórmulas que sugiriesen su responsabilidad penal; me refiero, en concreto, a las consecuencias accesorias contenidas en el artículo 129 CP en su versión anterior a la reforma de 2010 y a la fórmula de responsabilidad solidaria de la persona jurídica en el pago de la multa impuesta a la persona física autora del delito (antiguo artículo 31.2 CP) que la misma reforma 5/2010 suprimió. Más allá de lo acertado o desacertado de tales medidas, tras ellas subyacía una lógica preocupación del legislador ante la necesidad de intervenir de algún modo, cuando el delito se ejecutaba desde una estructura societaria, pero dejando claro que la responsabilidad era únicamente personal e individual.

El modelo inicial de RPPJ, introducido en el art. 31 bis (2010), tenía como principal característica la de posibilitar la responsabilidad del ente corporativo, cuando determinados sujetos (básicamente los representantes legales o administradores de hecho o de derecho de la sociedad o quienes dependen de ellos) llevasen a cabo determinados delitos, que expresamente lo prevén (*numerus clausus*) y se cumplieran determinadas condiciones configuradoras del hecho o parámetro de conexión (realizados en nombre o por cuenta de la entidad, y en su provecho o en el ejercicio de actividades sociales).

En el mismo no se configuraba expresamente una fórmula de exención de responsabilidad (como sí se hará posteriormente en la reforma de 2015), si bien ya entonces, la regulación podía dar a entender, que la existencia de un modelo adecuado de prevención de delitos implicaría la exclusión de la responsabilidad de la propia entidad. Se configuró igualmente un sistema con cuatro atenuantes específicas, destacando entre ellas la primera que se activa por haber establecido la entidad, antes del comienzo del juicio oral, *medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica*. La especial importancia de esta circunstancia se deriva del hecho de que se introduce claramente la idea de que la existencia de un adecuado modelo de prevención de delitos debe ser objeto de valoración penal. A continuación, se introduce una cláusula que establece la plena compatibilidad e independencia de la responsabilidad de la persona jurídica res-

pecto a la de la persona o personas físicas autoras del hecho delictivo (actual art. 31 ter).

Por diferentes motivos y entre ellos la escasa aplicación del modelo, el legislador, a través de la reforma del Código penal, operada por la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, decidió incorporar diversas novedades a la regulación, actuando sobre los arts. 31 bis y siguientes y sobre el artículo dedicado a la determinación de la pena (art. 66 bis), todo ello a través de un proceso legislativo que ha sido objeto de severas críticas.

Las novedades contenidas en la reforma de 2015 fueron mucho más allá de lo que el preámbulo de la referida noma pretendía dar a entender. Así, se afirma en el mismo, que «la reforma lleva a cabo una mejora técnica en la regulación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, introducida en nuestro ordenamiento jurídico por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio». En realidad, se introducen modificaciones sustanciales que, en buena medida, terminan por configurar una fórmula parcialmente distinta a la anterior. Las más destacadas son:

- a) Se produce una significativa ampliación de las categorías de personas físicas que, con su comportamiento delictivo, pueden activar el sistema de responsabilidad de la propia persona jurídica.
- b) Se configura de forma expresa un supuesto de exención de responsabilidad, basado en la existencia de un adecuado programa de prevención de delitos. A la vez se configura un «esqueleto» o requisitos mínimos, que el referido programa o modelo de organización y control deberá cumplir. El mismo tendría como objetivo «delimitar adecuadamente el contenido del 'debido control', cuyo quebrantamiento permite fundamentar su responsabilidad penal (...). En todo caso, el alcance de las obligaciones que conlleva ese deber de control se condiciona, de modo general, a las dimensiones de la persona jurídica».

Entre las razones que harían aconsejable el castigo penal de las empresas creo que podrían destacarse las siguientes.

- a) En primer lugar, dado que las sociedades son sujetos que intervienen en el tráfico jurídico y contraen obligaciones, la única forma de evitar los excesos y la lesión de bienes colectivos y de terceros sería acudir, al igual que se hace con las personas físicas, a la forma de intimidación más contundente, que no es otra que la constituida por el Derecho penal. Siendo las personas jurídicas sujetos de derechos y de deberes jurídicos, no habría razón para que no aparezcan también vinculados por los deberes, obligaciones y las contundentes respuestas jurídico-penales.
- b) En segundo lugar, la responsabilidad de la propia empresa vendría a plantearse como una solución para atenuar la insatisfacción derivada de la frecuente imposibilidad de sancionar al delincuente económico, esto es a la persona o personas físicas responsables del delito ejecutado desde el ámbito de una empresa; las dificultades unas veces para identificar al autor, otras veces para imputarle el delito y más aún para que sea penal-

mente condenado son más que evidentes. El trayecto que debería llevar a la imposición de una pena en ese ámbito está en efecto sembrado de obstáculos; se trata básicamente de dificultades probatorias en la determinación de los autores de la conducta delictiva, pero también de aquellas otras derivadas del recurso a instrumentos de autodefensa cada vez más desarrollados frente a la acción de la justicia. Pero, además, existen significativas limitaciones dogmáticas de imputación a la hora de atribuir responsabilidades penales a través de los instrumentos jurídicos clásicos. Una parte de estas últimas han tratado de ser resueltas unas veces, mediante la inclusión de mecanismos específicos en el derecho positivo y, otras, a través de la elaboración de nuevas construcciones dogmáticas sin, por cierto, demasiado éxito hasta la fecha.¹

Con el objeto de hacer frente a tal situación, la fórmula propuesta determina la plena compatibilidad entre la RPPJ y la de las personas físicas (art. 31 ter.). De hecho, parece que en la reforma subyace la idea de que, en aquellos casos en que no resulte posible identificar a los autores del delito, «al menos», pueda sancionarse penalmente a la persona jurídica. Si se demuestra que se ha cometido el delito, aunque no se pueda averiguar quién ha sido el autor, o no se le puede condenar penalmente (al no poder dirigir contra él el procedimiento penal, por ejemplo, por fallecimiento del mismo) la persona jurídica sí podrá ser sin embargo penalmente responsable. En este punto es donde encontramos una diferencia esencial con el modelo anglosajón de responsabilidad de los entes corporativos, en el que esta forma de responsabilidad es un instrumento jurídico de presión para que se determine quién es el autor o autores (persona/s física/s) de los hechos. Por el contrario, pudiera parecer que el modelo adoptado por el legislador español supone el reconocimiento del fracaso de un sistema penal incapaz, en la mayoría de las ocasiones, de castigar eficazmente a determinado tipo de delincuentes y que se ha de conformar con la responsabilidad propia del ente.

- c) En directa relación con lo anterior, otra ventaja del sistema de responsabilidad del ente, se concretaría en las significativamente mayores posibilidades de que se haga frente a las obligaciones civiles derivadas del delito (responsabilidad directa y solidaria de la empresa). El castigo de la propia empresa debe servir para tratar de asegurar las responsabilidades civiles derivadas del delito, en la medida en que la condena de la entidad corporativa -en principio- está sometida a menos requisitos materiales que la persona física.

Como ya se apuntó, el legislador español optó por establecer un sistema de *numerus clausus* con respecto a los delitos a los que se les puede aplicar el modelo, que son identificados en los concretos tipos de la parte especial. En la regulación vigente se identifican múltiples categorías delictivas en el Código penal (29 dolosas y 6 imprudentes) y una más en la Ley de contrabando. Entre las recogidas en nuestro Código se en-

¹ FERNÁNDEZ TERUELO J. G. (2013: 55 y ss.).

cuentran los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, determinándose en el art. 310 bis la posible responsabilidad de la propia empresa.

2.2 *El doble hecho de conexión*

El precepto encargado de establecer las bases del modelo de responsabilidad penal de las personas jurídicas (art. 31 bis) configura un doble criterio de transferencia o doble vía de imputación (también denominado doble hecho de conexión).²

La regulación actual es consecuencia de la reforma del Código penal, operada por Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, que sustituye las previsiones iniciales derivados de la reforma introducida por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, en tres aspectos que serán analizados en las próximas páginas: *a)* En primer lugar, se sustituye la expresión «en provecho» por «en beneficio directo o indirecto» *b)* En segundo lugar, en cuanto a las personas físicas que pueden activar esta forma de responsabilidad se reemplaza la previsión inicial referida a los delitos llevados a cabo «por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho» por esta otra: «por sus representantes legales o por aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma». *c)* Finalmente, y ya en el segundo hecho de conexión, la previsión relativa a la ausencia de control como argumento que activa la fórmula de responsabilidad «no haberse ejercido sobre ellos el debido control» es sustituida por «haberse incumplido gravemente por aquellos los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad».

En concreto, según la regulación vigente, la persona jurídica responderá:

- a)* De los delitos cometidos en nombre o por cuenta de la misma, y en su beneficio directo o indirecto, por sus representantes legales o por aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma.
- b)* De los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en beneficio directo o indirecto de la misma, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por haberse incumplido gravemente por aquellos los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso.

² Ampliamente y con detalle sobre todas las cuestiones *vid.* GONZÁLEZ CUSSAC J. L. (2015: 180 y ss.).

1) *El significado de la expresión «delitos cometidos»*

La responsabilidad de la propia entidad se activa, según lo expuesto, cuando una de las personas físicas enunciadas en los apartados *a)* o *b)*, cuyo sentido será analizado en los próximos apartados, comete un delito («responderá (...) de los delitos cometidos») de entre los específicamente habilitados para activar el mecanismo de imputación a la persona jurídica.

La cuestión a la que ahora tratamos de dar respuesta es si es necesaria o no la presencia de todos los elementos del delito cometido por la persona física en los términos indicados. Si es condición *sine qua non* la condena penal de dicha persona física y, en caso de que la respuesta sea negativa, si deben estar presentes todos o solo algunos, y en cuyo caso cuáles, de los requisitos que conforman el delito (la acción típica, antijurídica, culpable y, en su caso punible).

La cuestión aparece parcialmente resuelta a través de lo dispuesto en el art. 31 ter, que prevé expresamente la posibilidad de castigo de la persona jurídica, «aun cuando la concreta persona física responsable *no haya sido individualizada o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella*» (primer apartado) o incluso «*hayan fallecido o se hubieren sustraído a la acción de la justicia*» (segundo apartado). A partir de ahí ya sabemos que tiene que constar la comisión de un delito, pero no es preciso saber quién ha sido su autor o, aun sabiéndolo, no haya sido posible su persecución penal. En consecuencia, para que la persona jurídica pueda ser considerada penalmente responsable no tiene que haber recaído sentencia condenatoria sobre la persona física ni -consecuentemente- pena.

Sigue, sin embargo, aún pendiente determinar cuál o cuáles de los elementos del delito deben estar meridianamente acreditados, aunque sea fuera del proceso penal. En mi opinión, no resulta necesaria la constatación de la culpabilidad de la persona física para que la persona jurídica pueda responder penalmente. En efecto, tal y como dispone el art. 31 ter, la existencia de causas de inculpabilidad (por otra parte, poco frecuentes en este ámbito) no impide la responsabilidad de la persona jurídica, ya que el mismo establece que la concurrencia, en las personas que materialmente hayan realizado los hechos o en las que los hubiesen hecho posibles por no haber ejercido el debido control, de circunstancias que afecten a la culpabilidad del acusado (...) *no excluirá ni modificará la responsabilidad penal de las personas jurídicas*.

A partir de ahí, y ya en un sentido positivo, la primera conclusión que se obtiene es que no parece haber demasiadas dudas en torno a la necesaria presencia de un contenido mínimo, que es el *desarrollo por alguna de las personas indicadas de una acción (u omisión) recogida como delito (objetivamente típica)* por alguna de las figuras que autorizan este modo de responsabilidad.

Más dudas surgen, sin embargo, en torno a la exigencia de la necesaria constatación de dolo (o en su caso imprudencia) en el comportamiento del autor persona física. Así, una parte de la doctrina se ha manifestado en sentido negativo, considerando *que es suficiente la presencia de un hecho objetivamente típico*; de ese modo la mera lesión o puesta en peligro del bien jurídico podría constituir una *condición objetiva de punibilidad* de la responsabilidad penal de las personas jurídicas. En mi opinión, la presencia de dolo (o, en su caso, imprudencia) en la

persona física, cuyo comportamiento, a su vez activa la responsabilidad penal de la persona jurídica, sí parece necesaria, pues resulta inherente a los concretos tipos de la parte especial a los que puede aplicarse el modelo. Parece indispensable la necesaria presencia de los presupuestos establecidos en el art. 31 bis, cuya referencia a «delitos» se proyecta sobre los tipos de la parte especial y estos incluyen un comportamiento típico generalmente doloso y, en algunas ocasiones, imprudente. Ciertamente, a la vez, esto debe coordinarse con el dato expresamente previsto en el art. 31 ter., según el cual la posible responsabilidad de la persona jurídica puede determinarse sin saber quién ha sido el autor (persona física) del delito -o pudiendo estar este ilocalizable, o incluso ya no existir por haber fallecido-, con lo que careceríamos de la prueba directa del referido aspecto subjetivo. De este modo, debería ser suficiente (si no existe la posibilidad de traer al proceso a la persona física por cualquiera de las razones antedichas) con la constatación de la presencia de un hecho que por su naturaleza y características concomitantes presenta caracteres claros de haber sido realizado voluntariamente (o en su caso de forma negligente).

2) *«por cuenta de las mismas (personas jurídicas)»*

Tanto la previsión contenida en el apartado *a)* como la contenida en el apartado *b)* del art. 31 bis¹ establecen que, para activar el hecho de conexión, el delito tiene que haberse cometido «por cuenta» de la persona jurídica («de las mismas»). La reforma de 2015 mantuvo este requisito íntegro, matizando únicamente la referencia a las sociedades, término que es sustituido por el de personas jurídicas («por cuenta de las mismas»).

La expresión «por cuenta», según su propio significado gramatical (en nombre de alguien o algo, o a su costa), haría referencia a aquellas actuaciones realizadas por quien representa a la sociedad en determinado ámbito y que en consecuencia obligan a la misma. La aparente equivalencia de significado respecto a «en nombre» y el carácter alternativo convertiría, en mi opinión, a esta segunda expresión en superflua.

En definitiva, la referencia a que los delitos se hayan cometido «por cuenta» (de la sociedad), en realidad hace referencia a aquellas actuaciones realizadas por el representante que obligan a la persona jurídica, haciéndole soportar sus consecuencias en el marco de sus funciones empresariales o cuando persigue los intereses de esta, determinados autónomamente en el marco de sus funciones sociales.

3) *«en beneficio directo o indirecto»*

Tanto el supuesto del apartado *a)*, como el del apartado *b)* exigen que el comportamiento delictivo de la persona física se lleve a cabo en beneficio directo o indirecto de la persona jurídica. La reforma de 2015 sustituyó la exigencia de que el autor del delito actuase «en su provecho» (de la sociedad) por la de cometer en delito «en su beneficio directo o indirecto» (también de la sociedad).

El primer efecto que tiene la expresión «en beneficio directo o indirecto», aunque resulta obvio y podrá obtenerse también de otros elementos descriptivos, es que, desde un punto de vista negativo, permite descartar el castigo de las per-

sonas jurídicas, *cuando ellas sean las principales o una de las víctimas del comportamiento delictivo* llevado a cabo por sus gestores sociales.

A partir de ese mínimo, una de las cuestiones con mayor trascendencia práctica y que ya se suscitaba antes de la reforma, es la relativa a la determinación de la naturaleza, subjetiva u objetiva (y dentro de esta efectiva o potencial – también llamada tendencial–), que debe darse a la referida expresión

La conducta debe ser potencial (y normalmente) idónea para producir ese resultado (beneficio). Sin embargo, como ya se apuntó, el beneficio, no tiene por qué producirse y tampoco es necesario que sea buscado expresamente por el autor (pensemos, por ejemplo, en un delito fiscal o en un delito medio ambiental por ahorro de medidas de control). Sobre el rechazo a dotar de un carácter subjetivo a la referida expresión, apunta la Fiscalía (Circular 2011) que, si el legislador hubiera querido otorgarle este sentido, probablemente hubiera optado por expresiones más directas, tales como «con la intención de beneficiar», o «para beneficiar», lo que, por otra parte, comportaría serias dificultades de prueba.

Es por otra parte, el criterio también defendido por la sts 54/2016, que describe el significado de tal expresión como «*objetiva tendencia* a conseguir una ventaja para la persona jurídica», lo que requiere la constatación *ex ante* de la idoneidad (abstracta) de la conducta (aptitud) para que el ente corporativo obtenga alguna clase de ventaja asociada a aquella, aunque tal beneficio no fuese directo o inmediato.

El comportamiento delictivo del representante no tiene que obedecer a una confluencia de intereses con los de la sociedad, independientemente de que a esta su comportamiento le pueda beneficiar; así, pensemos por ejemplo en la remuneración variable que con frecuencia reciben gestores en función del beneficio obtenido por la entidad. De este modo, la búsqueda de un beneficio (directo) para la sociedad (a través del delito) podría venir motivado por el beneficio indirecto que del mismo se puede derivar para el representante; al no tratarse de un beneficio necesariamente constatable, evitamos las enormes dificultades que podría plantear en ocasiones la prueba de la relación causa-efecto entre el hecho delictivo y el beneficio obtenido por la sociedad.³

El beneficio al que se viene aludiendo puede ser tanto *directo* como *indirecto*. Desde un punto de vista económico, el carácter directo del beneficio implica la (posibilidad de) obtención de ingresos para la sociedad. Por el contrario, el beneficio *indirecto* puede referirse a otros aspectos como ahorro de costes (un delito fiscal, que implica el abono de menos impuestos).

Pero además, como apunta la sts 154/2016, el beneficio indirecto puede dar cabida a cualquier tipo de ventaja, incluidas las expectativa de mejora de posición respecto a otros competidores, beneficios estratégicos, intangibles o reputacionales y también permite dar cabida, como antes se apuntó, los comportamientos en los que el autor actúe con el objeto de mejorar la parte variable

³ Por lo demás, entiende SILVA SÁNCHEZ, J. M., 2013: 46 y ss. que este criterio de imputación de responsabilidad a la persona jurídica, basado en que los sujetos a los que se refiere el precepto hayan obrado en beneficio directo o indirecto de la misma resulta cuando menos discutible desde parámetros constitucionales, siendo precisa una interpretación muy restrictiva.

de su retribución, beneficiando indirectamente a la sociedad.⁴ También se pueden calificar como indirectos los beneficios obtenidos a través de un tercero interpuesto, como ocurre en los supuestos en que se recurra a cadenas de sociedades.

3. La prevención del delito fiscal a través de un compliance penal corporativo

Como ya se apuntó, la ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, introdujo novedades significativas en nuestro Código penal en materia de responsabilidad penal de las personas jurídicas y, entre ellas, se reguló de forma expresa un supuesto de exención de responsabilidad, basado en la existencia de un adecuado programa de prevención de delitos, determinando los requisitos mínimos, que el referido programa o modelo de organización y control debe cumplir.

El apartado 2 del art. 31 bis establece las CONDICIONES o el modo en que deben ser articulados dichos programas de prevención o modelos de organización y control. A tal efecto, la condición primera (art. 31 bis 2. 1.^a) hace referencia al necesario recurso a modelos de organización y gestión que incluyan medidas de vigilancia y control idóneas; la segunda (art. 31 bis 2. 2.^a) se refiere a la supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de prevención implantado y su atribución a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica; la tercera (art. 31 bis 2. 3.^a) alude a la necesidad (para proceder a la exención de responsabilidad) de que los autores individuales hayan cometido el delito eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y de prevención y, finalmente, la condición cuarta (art. 31 bis 2. 4.^a) exige que no se haya producido una omisión o un ejercicio insuficiente de sus funciones de supervisión, vigilancia y control por parte del órgano de la persona jurídica al que se le hayan atribuido tales competencias. Los programas de prevención deben concretar todas las obligaciones de control, vigilancia y supervisión, estableciendo además mecanismos para asegurar su cumplimiento, identificando cuáles son los riesgos a los que están sometidos.

A su vez, dispone el art. 31 bis 5 que 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:

- 1.º Identificarán las actividades en cuyo ámbito puedan ser cometidos los delitos que deben ser prevenidos.
- 2.º Establecerán 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.
- 3.º Dispondrán de modelos de gestión de los recursos financieros adecuados para impedir la comisión de los delitos que deben ser prevenidos.

⁴ DOPICO GÓMEZ-ALLER, J. (2016: marginal 3126).

- 4.º Impondrán la obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención.
- 5.º Establecerán un sistema disciplinario que sancione adecuadamente el incumplimiento de las medidas que establezca el modelo.
- 6.º Realizarán 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.

Debe entenderse que las previsiones contenidas en el apartado transcrito es un mínimo (*el esqueleto del programa*) que todos deben cumplir pudiendo, a partir de dicho mínimo, desarrollarse estrategias mucho más amplias de prevención.

En cuanto a las características del delito fiscal y su prevención, debe advertirse que los arts. 305 y ss. del Código Penal regulan las conductas delictivas que se llevan a cabo contra la Hacienda Pública. Son aquellos que se producen cuando se defrauda a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando de beneficios obtenidos indebidamente. Todo ello siempre y cuando la cuantía de la cuota defraudada exceda de ciento veinte mil euros. Por lo tanto, para determinar la existencia de alguno de estos delitos, el Código penal español utiliza un criterio cuantitativo. Si se ha defraudado una cantidad superior a 120 000 € en un único periodo impositivo estamos ante un delito contra la Hacienda Pública, mientras que si la cantidad es inferior procederá actuar únicamente en el ámbito tributario sancionador.

Las conductas típicas son las siguientes: *a)* Elusión de pagos; *b)* Obtención indebida de devoluciones; *c)* Disfrute indebido de beneficios fiscales. Abarca tanto la acción como la omisión en el pago de tributos, cantidades retenidas o ingresos a cuenta, que podrá hacerse tanto en su modalidad activa (presentar una declaración falsa), como omisiva (no declarar cuando se tiene obligación de hacerlo).

Desde un punto de vista subjetivo, es precisa la consciencia por parte del autor de que está incumpliendo la norma fiscal y por tanto defraudando; esto es, debe ser una conducta dolosa. En el caso de que se haya actuado por error sobre la existencia de la obligación fiscal, se excluye el dolo y por lo tanto el delito, dado que la norma no castiga el comportamiento imprudente, subsistiendo en todo caso la eventual respuesta sancionadora tributaria.

Se advierte que la frecuente externalización de los servicios relacionados con estas obligaciones (asesores fiscales y responsables de contabilidad) no exime a la empresa, ni a sus directivos, de su responsabilidad, especialmente cuando solo de ella dependen cuestiones como la emisión de facturas, celebración de contratos laborales, declaración de determinadas condiciones que facilitan la obtención de subvenciones públicas, el destino de los fondos obtenidos de las Administraciones públicas, etc.

En el caso de que se cometa algún delito fiscal, la empresa se puede enfrentar, junto a la pena pecuniaria, a las siguientes penas interdictivas: *a)* Inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas por un periodo de 3 a 6 años; *b)* Pérdida del derecho a gozar de beneficio e incentivos fiscales o de la Seguridad Social por un periodo de 3 a 6 años; *c)* Prohibición de contratar con la Administración Pública.

En cuanto a la determinación de la multa a imponer, se va a tener en cuenta la cuantía de lo defraudado o de lo indebidamente obtenido. La pena de multa y alguna de las sanciones interdictivas mencionadas anteriormente son susceptibles de imposición simultánea.

Finalmente, como parte del programa de prevención de delitos, para prevenir el delito fiscal propongo una serie de medidas generales y otras específicas que se detallan en las siguientes tablas:

Listado de medidas generales a adoptar

- Elaboración del compliance (y firma de cláusulas de cumplimiento)
- Elaboración del mapa de riesgos, utilizando diversos mecanismos
- Entrega de un manual de delitos (a directivos y disponible para los trabajadores)
- Formación a directivos y trabajadores (circulares y formación presencial en sucesivas visitas)
- Guía formativa a los trabajadores (sistema de responsabilidad)
- Establecimiento y aceptación de indicaciones y sistemática que concretan el proceso de formación de la voluntad de la persona jurídica al respecto y cláusulas suscritas por los directivos
- Acreditación de todos los esfuerzos vinculados a la prevención y su coste
- Creación del canal de denuncias
- Suscripción diversas cláusulas de protección
- Introducción de un sistema infracciones y sanciones
- Asignación de función de oficial de cumplimiento
- Guía del oficial de cumplimiento
- Creación de un Código de Conducta
- Formación a directivos y trabajadores (los trabajadores conocen todas las conductas que pueden ser constitutivas de delito y se comprometen a evitarlas)
- (Test) Evaluación a los trabajadores (delitos)
- (Test) Evaluación a los directivos (delitos)
- Proceso de evaluación del riesgo (preguntas y respuestas)
- Aplicación metodológica de evaluación del riesgo
- Cláusula de conocimiento de las consecuencias previstas (personas jurídicas cuando estas se han fusionado, transformado, escindido, disuelto, liquidado o aplicado cualquier otra modalidad de modificación prevista en la Ley)
- Cláusula de verificación del programa ante determinadas circunstancias
- Cláusula de conocimiento y compromiso de cumplimiento de los miembros del Órgano de dirección

Listado de medidas específicas a adoptar

- Formación específica a todos los responsables de la sociedad (quienes tienen competencias en la elaboración de la contabilidad a efectos fiscales) sobre el delito en cuestión y sus consecuencias penales para ellos y para la empresa.
- Compromiso formal y escrito por parte de las personas de la organización con competencias en la materia (elaboración y conformación de la contabilidad a efectos fiscales) de respeto de los controles específicos implantados con el objetivo de evitar la comisión de delitos de defraudación tributaria.
- En especial se comprometerán a cumplir o a hacer cumplir la realización de controles periódicos de los gastos realizados, incluyendo la posible contratación de un sistema de auditoría externo que valide la contabilidad de la empresa a efectos fiscales.
- Compromiso, en todos los procesos que incluyan pagos, peticiones a proveedores, facturas y cualquier operación bancaria, de exigir la firma de una persona autorizada de la organización, indicando la fecha.
- Compromiso de realizar controles periódicos de los datos bancarios y otros datos de gestión de pago de los proveedores por personas distintas a las que los gestionan habitualmente.
- Compromiso de realizar comprobaciones periódicas con la intervención de varias personas, entre: a) Los servicios realizados y las facturas omitidas b) Los extractos bancarios y la información de los libros contables c) Las retenciones practicadas y la información de los certificados emitidos.
- Ante cualquier incidencia o sospecha de irregularidad, compromiso de requerir asesoramiento sobre la operación que se quiere llevar a cabo.
- Compromiso de designación de una persona encargada de vigilar que los fondos obtenidos a través de una subvención se utilizan con estricto destino a los fines para los que fueron concedidos.

Bibliografía

- DOPICO GÓMEZ-ALLER, J. (2016) «Responsabilidad penal de las personas jurídicas», *Memento Penal*, Ed. Francis Lefebvre. Madrid, 2015.
- FERNÁNDEZ TERUELO J. G. (2013) *Instituciones de derecho penal económico y de la empresa*, Thomson Reuters, p. 55 y ss.
- GONZÁLEZ CUSSAC J. L. (2015) «Responsabilidad penal de las personas jurídicas, (arts. 31 bis, ter, quater y quinquies)», *Comentarios a la reforma del Código Penal de 2015*, Valencia, Tirant lo Blanch, p. 180 y ss.
- SILVA SÁNCHEZ, J. M. (2013) *Fundamentos del Derecho Penal de la empresa*, Edisofer, Madrid, 2013.