

ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS:

A PROPÓSITO DE LA CIRCULAR DE LA
FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO 1/2016
Y SU IMPACTO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.

JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ.
SOCIO DIRECTOR DE F&J MARTÍN ABOGADOS.
PROFESOR TITULAR DE DERECHO FINANCIERO
Y TRIBUTARIO DE LA UNIVERSIDAD COMPLUTENSE
(CATEDRÁTICO ACREDITADO).

ANA MARÍA JUAN LOZANO.
PROFESORA TITULAR DE DERECHO FINANCIERO
Y TRIBUTARIO DE LA UNIVERSIDAD DE VALENCIA.
(CATEDRÁTICO ACREDITADO).

**Algunas reflexiones
sobre la responsabilidad penal
de las personas jurídicas:
A propósito de la Circular de la Fiscalía General
del Estado 1/2016 y su impacto
en el ámbito tributario**

Índice

- 1. Introducción**
- 2. Aspectos generales de la Circular**
- 3. El régimen de exención de responsabilidad de las personas jurídicas: los modelos de organización y gestión**
- 4. Especial referencia a las pequeñas y medianas empresas**

Algunas reflexiones sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas: A propósito de la Circular de la Fiscalía General del Estado 1/2016 y su impacto en el ámbito tributario

Javier Martín Fernández

*Socio Director de F&J Martín Abogados
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad
Complutense (Catedrático Acreditado)*

Ana María Juan Lozano

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad de Valencia
(Catedrático Acreditado)*

1. Introducción

Según el art. 31.bis.1. del Código Penal (CP), tras su reforma por la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo (LO 1/2015), las personas jurídicas (en adelante, la/s empresa/s) serán penalmente responsables:

“a) De los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, 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 las mismas, 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 aquéllos los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso”.*

El CP establece un **numerus clausus** de delitos que pueden cometer las empresas:

- Tráfico ilegal de órganos (CP art. 156 bis).
- Trata de seres humanos (CP art. 177 bis).
- Delitos relativos a la prostitución y corrupción de menores (CP art. 189 bis).
- Delitos contra la intimidad y allanamiento informático (CP art. 197).
- Estafas (CP art. 251 bis).
- Frustración de la ejecución (CP art. 258 ter)
- Insolvencias punibles (CP art. 261 bis).
- Daños informáticos (CP art. 264).
- Delitos contra propiedad intelectual e industrial, mercado y consumidores (CP art. 288).

- Blanqueo de capitales (CP art. 302).
- Delito contra Hacienda Pública y Seguridad Social (CP art. 310 bis).
- Delitos contra los derechos de los ciudadanos extranjeros (CP art. 318 bis).
- Delitos de construcción, edificación y urbanización (CP art. 319).
- Delitos contra el medioambiente (CP arts. 327 y 328).
- Delitos relativos a la energía nuclear (CP art. 343).
- Delitos de riesgo provocados por explosivos (CP art. 348).
- Delitos contra la salud pública (CP art. 369 bis).
- Falsedad de medios de pago (CP art. 399 bis).
- Cohecho (CP art. 427).
- Tráfico de influencias (CP art. 430).
- Corrupción de funcionario público extranjero (CP art. 445).
- Delitos de organización (CP art. 570 quarter).
- Financiación del terrorismo (CP art. 576 bis).
- Contrabando (Ley Orgánica 6/2011, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando).

Como puede advertirse, la **relevancia en el ámbito tributario** es notoria. No sólo se recoge la inclusión, ya previamente establecida en la normativa anterior a la reforma del 2015, del delito contra la Hacienda Pública y los delitos de contrabando, sino que también se incorporan a este catálogo los nuevos delitos de frustración de la ejecución (CP arts. 257, 258 y 258 bis). Debe tenerse en cuenta que, en estos nuevos tipos, queda incluida la tutela penal del crédito

público tributario en fase recaudatoria, abarcando modalidades de despatrimonialización o colaboración con ella. De este modo, el reproche y sanción penal de la empresa también comprende estos nuevos tipos. Se aprecia, pues, la congruencia con la actual concepción del **control tributario** que extiende la detección y sanción a todo el ciclo del cumplimiento tributario. Así pues, para que opere la exención de responsabilidad que más adelante se analiza, resulta necesario nutrir el diseño de los modelos y protocolos de actuación con todos los elementos de riesgo que pueden conducir a la comisión de estos delitos de frustración de la ejecución.

Por tanto, un primer nivel de impacto en el ámbito tributario es que se **amplía** el espectro de **delitos** que obliga, correlativamente, a una extensión de los mapas de riesgos a cubrir en los modelos de prevención. Resulta obligado pues, conocer en profundidad cuáles son, de un lado, los elementos integrantes de estos tipos en relación con el crédito tributario y, de otro, las acciones, penales y administrativas, de que dispone la Hacienda Pública contra la frustración de la ejecución.

En efecto, como acaba de señalarse, se establecen determinadas **exenciones de responsabilidad** de la persona jurídica según que el delito se hubiera cometido por las personas de las letras a) o b) del art. 31.bis.1 del CP, que son las que transmiten el título de imputación a la misma. En el primer caso y para que concurra la exención, es preciso que se cumplan las siguientes condiciones (CP art. 31.bis.2):

"1ª el órgano de administración ha adoptado y ejecutado con eficacia, antes de la comisión del delito, modelos de organización y gestión que incluyen las medidas de vigilancia y

control idóneas para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión;

2ª la supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de prevención implantado ha sido confiada 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;

3ª los autores individuales han cometido el delito eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y de prevención y

4ª no se ha 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 2.ª”.

En las **empresas de pequeñas dimensiones**, las funciones de supervisión a que se refiere la condición 2ª pueden ser asumidas, directamente, por el órgano de administración. A estos efectos, son empresas de pequeñas dimensiones las que, según la legislación aplicable, estén autorizadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada (CP art. 31.bis.3). Nos encontramos aquí con un segundo nivel de impacto muy relevante en materia tributaria. Quizá pueda haberse generalizado un tanto la impresión de que esta problemática es algo que afecta únicamente a las grandes empresas, cuando resulta obvio que la comisión de los delitos antes citados -como hemos dicho, delitos contra la Hacienda Pública, delitos de contrabando y delitos de frustración de la ejecución- puede ser realizada por todo tipo de entidades; incluso es notoriamente **más frecuente** la comisión de los mismos por

personas jurídicas de pequeñas dimensiones. Por tanto, debe advertirse este segundo dato. Que todos los obligados tributarios y los profesionales dedicados a su asesoramiento fiscal, deben tomar conciencia de la situación y de las nuevas necesidades jurídicas que se les plantean. Como más adelante se desarrolla, la Circular que motiva estos comentarios dedica algunas reflexiones específicas a la situación de las pequeñas empresas, lo que, precisamente, revela que en absoluto es algo que les resulte ajeno de partida y en términos absolutos. Por el contrario, resulta necesario por todos los obligados tributarios abrir un proceso de reflexión respecto al modelo de organización y funcionamiento de su órgano de administración; los riesgos a prevenir, los títulos de imputación que pueden, o no, alcanzar a la persona jurídica y la eficacia que puede presentar un modelo de, en terminología anglosajona, **“compliance”**.

Ello es así porque, cuando el delito fuera cometido por las personas indicadas en la letra b) del CP art. 31.bis.1.b), la persona jurídica queda exenta de responsabilidad *“si, antes de la comisión del delito, ha adoptado y ejecutado eficazmente un modelo de organización y gestión que resulte adecuado para prevenir delitos de la naturaleza del que fue cometido o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión”* (CP art. 31.bis.4).

Los modelos de organización y gestión anteriores han de cumplir los siguientes **requisitos** (CP art. 31.bis.5):

“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 aquéllos.

3.º Dispondrán de modelos de gestión de los recursos financieros adecuados para impedir la comisión de los delitos que deben ser prevenidos.

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”.

De esta forma el legislador obliga a la empresa a contar con un sistema de prevención, detección, vigilancia y control, que debe de identificar los riesgos penales y establecer mecanismos de control (**prevención y detección**) del sector de actividad, de los usos y prácticas existentes y del modelo organizativo.

Partiendo de lo anterior, la Fiscalía General del Estado acaba de publicar la Circular 1/2016, de 22 de enero, “*Sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por la Ley Orgánica 1/2015*” (en adelante, la Circular). La

misma contiene importantes reflexiones sobre su alcance, la exención de responsabilidad y un apartado en relación a las pequeñas y medianas empresas.

A continuación pasamos a analizar sus aspectos generales, el modelo de cumplimiento que incorpora, para finalizar con un apartado en relación con las pequeñas y medianas empresas.

2. Aspectos generales de la Circular

Parte la Circular de que el CP mantiene, como no podía ser de otro modo, el fundamento esencial de atribución de la responsabilidad penal a la **persona jurídica** de tipo vicarial o por representación. Ambos títulos de imputación exigen, como antes de la reforma, la previa comisión de un delito por una **persona física** en las concretas circunstancias que se establecen. El primer hecho de conexión lo generan las personas con mayores responsabilidades en la entidad y, el segundo, las indebidamente controladas por aquellas.

Es muy relevante señalar que la Circular posiciona, de partida, el modelo de responsabilidad de las empresas por el que ha optado nuestro sistema jurídico:

*“En los dos párrafos del apartado 1 del artículo 31 bis del Código Penal se establece un mecanismo normativo de atribución de la **responsabilidad por transferencia** o de tipo vicarial” mediante un sistema de numerus clausus que supedita la imposición de la pena a una expresa previsión de comisión del delito en el Libro II del Código Penal. Para las*

entidades sin personalidad jurídica siguen reservadas las consecuencias accesorias del art. 129 CP.

Antes de proseguir, vale la pena recordar los dos modelos fundamentales que permiten sustentar la responsabilidad penal de la persona jurídica. El primero atribuye la responsabilidad penal a la persona jurídica entendiendo que esta se manifiesta a través de la actuación de una persona física que la compromete con su previa actuación delictiva, siempre que se evidencie un hecho de conexión pues, de otro modo, la responsabilidad de la persona jurídica devendría inconstitucionalmente objetiva. Es la responsabilidad por transferencia, indirecta, derivada, vicarial o por representación. Su principal dificultad radica en determinar qué personas físicas pueden comprometer al ente colectivo con su actuación.

El segundo modelo, más ambicioso pero de más difícil encaje en un Derecho Penal antropocéntrico, construye un sistema de imputación propio de la persona jurídica, con nuevos conceptos de acción, culpabilidad, circunstancias modificativas de la responsabilidad, punibilidad, etc., de tal modo que es propiamente el ente colectivo el que comete el delito. Se trata de la responsabilidad directa o autónoma de la persona jurídica. Su principal escollo estriba en fundamentar la culpabilidad de la persona jurídica, destacando las teorías que elaboran la responsabilidad del ente colectivo a partir de lo que se denomina “culpabilidad por defecto de organización”.

Conforme a este modelo, la persona jurídica es culpable cuando omite la adopción de las medidas de precaución que le son exigibles para garantizar un desarrollo ordenado y no delictivo de la actividad empresarial”.

Hemos extractado esta premisa esencial con la finalidad de señalar una cuestión trascendente en materia tributaria. Aunque no constituye propiamente el objeto de estos comentarios, su análisis detallado, en orden a una reflexión global sobre el sistema sancionador en el ámbito tributario, no puede olvidarse el “salto” que se produce, precisamente, como consecuencia de la adopción por el CP del modelo de **responsabilidad penal vicarial o por transferencia**, en los términos perfectamente aclarados por la Circular, mientras que el régimen sancionador establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), para las infracciones administrativas, sí se encuentra anclado sobre un sistema de imputación directa o autónoma de la persona jurídica. Moviéndonos en el ámbito de los ilícitos tributarios de naturaleza administrativa, el modelo se ha construido a través del engranaje entre la sancionabilidad directa de la persona jurídica y las acciones frente a quienes pudieran ser calificados como responsables de las deudas y sanciones tributarias. Dado que la comisión de una infracción por la primera se integra como elemento de los presupuestos de responsabilidad más relevantes -responsabilidad subsidiaria de administradores y responsabilidad solidaria de partícipes en la comisión de una infracción-, quizá resulte conveniente abrir un proceso de evaluación global que abarque la integración sistemática del ámbito penal y administrativo. Ello es así porque, si se traslada al ámbito tributario la teleología de cómo opera la exención de responsabilidad penal a través de la adopción y mantenimiento de un adecuado modelo de “*compliance*”, surge el interrogante de cuáles deben ser, correlativa y congruentemente, los efectos en el ámbito administrativo de la suscripción y cumplimiento de los **Códigos de Buenas Prácticas** alentados y publicados por las propias Administraciones tributarias.

Como decíamos, esta cuestión excede, notablemente, el alcance de estos comentarios, pero consideramos obligada una mínima llamada de atención sobre ello, dado que, ni parece razonable privar a los compromisos de buenas prácticas tributarias de efecto alguno respecto a la sancionabilidad de los incumplimientos, ni tampoco puede desconocerse el impacto que ello puede presentar sobre las acciones recaudatorias frente a los responsables. Ello, en definitiva, es consecuencia de la discordancia en la atribución de responsabilidad a las personas jurídicas: directa en el ámbito administrativo, vicarial o por transferencia en el ámbito penal, como señala la Circular en la reflexión reseñada.

Volviendo a la dinámica de esta responsabilidad penal de las personas jurídicas por transferencia, se observan algunos elementos relevantes de la reforma que suscita esta Circular. La nueva redacción del art. 31.bis.1.a) del CP amplía, notablemente, el **círculo de sujetos** del primero de los títulos de imputación, que permite incluir a las personas físicas que, sin ser propiamente administradores o representantes legales de la empresa, forman parte de sus órganos sociales con capacidad para tomar decisiones, así como a los mandos intermedios, apoderados singulares y a otras personas en quienes se hayan delegado determinadas funciones, incluidas las de **control de riesgos** que ostenta el "*oficial de cumplimiento*" ("*Compliance Officer*" en terminología anglosajona).

La Circular deja claro que la sustitución de la expresión "*en su provecho*" por la de "*en su beneficio directo o indirecto*", conserva la **naturaleza objetiva de la acción**, tendente a conseguir un beneficio sin exigencia de que este se produzca, resultando suficiente que la actuación de la persona física se dirija, de manera directa o indirecta, a beneficiar a la empresa. Además, permite extender la responsabilidad de esta última, pese a que su objeto

social no persiga intereses estrictamente económicos, así como incluir, ya claramente, los beneficios obtenidos a través de un tercero interpuesto, los consistentes en un ahorro de costes y, en general, todo tipo de beneficios estratégicos, intangibles o reputacionales. Solo quedan excluidas aquellas conductas que, realizadas por la persona física en su exclusivo y propio beneficio o en el de terceros, resulten inidóneas para reportar a la empresa beneficios.

Las únicas cuatro **conductas imprudentes** cometidas por personas físicas en las circunstancias del art. 31.bis del CP y susceptibles de generar un reproche penal a la persona jurídica son las relacionadas con las insolvencias punibles (CP art. 259.3), los recursos naturales y el medio ambiente (CP art. 331), el blanqueo de capitales (CP art. 302.2) y la financiación del terrorismo (CP art. 576.5).

Destaca la Circular que la LO 1/2015 sustituye la condición del apartado 1.b), de que el autor del delito haya podido cometerlo por no haberse ejercido sobre él *"el debido control"*, por el menos exigente requisito de *"haberse incumplido gravemente los deberes de supervisión, vigilancia y control"*. Ello permite dejar fuera del ámbito penal aquellos **incumplimientos de escasa entidad** (no graves) frente a los que solo caben las sanciones administrativas o mercantiles que disciplinan algunas de las materias relacionadas con las infracciones para las que el CP contempla la responsabilidad de la persona jurídica

Para que esta última sea responsable, en los casos previstos en el art. 31 bis.1.b) del CP, es preciso un incumplimiento de los deberes de supervisión, vigilancia y control de carácter grave por parte de alguno de los sujetos comprendidos en su letra a).

La exigencia de que el incumplimiento del deber de control haya sido grave puede determinar, además, que el propio sujeto omitente del control responda también por un delito, bien doloso, en comisión por omisión, bien gravemente imprudente, lo que abre la vía del criterio de atribución de responsabilidad del CP art. 31.bis.1.a).

En estos dos casos, la Circular solicita a los Fiscales mantener ambos títulos de imputación.

Los sujetos a que se refiere el CP art. 31 bis.1.b) deben operar en el ámbito de dirección, supervisión, vigilancia o control de las personas físicas mencionadas en la letra a) del mismo apartado, no siendo necesario que se establezca una vinculación directa con la empresa, quedando incluidos, según la Circular, autónomos, trabajadores subcontratados y empleados de empresas filiales, siempre que se hallen integrados en el perímetro de su dominio social.

El incumplimiento grave de los deberes de supervisión, vigilancia y control ha de valorarse *"atendidas las concretas circunstancias del caso"*, expresión que, ya antes de la reforma de la LO 1/2015 y con toda claridad tras ella, remite a los **programas de organización y gestión**, que serán objeto de una inicial valoración en relación con este criterio de imputación para evaluar el alcance y el contenido real del mandato del que son titulares las personas que incumplieron gravemente tales deberes.

Aunque la infracción de estos deberes no se haya producido o haya sido leve o la empresa no haya obtenido beneficio alguno, es posible, en sede penal, la declaración de la responsabilidad civil subsidiaria, de conformidad con el art. 120. 4º del CP.

La Circular, respecto de la **imputabilidad de la empresa**, exige que esta tenga un sustrato material suficiente, lo que permite distinguir tres categorías:

- Aquellas empresas que operan con normalidad en el mercado y a las que, exclusivamente, se dirigen las disposiciones sobre los modelos de organización y gestión de los apartados 2 a 5 del CP art. 31.bis, mejor o peor organizadas, son penalmente imputables.
- Las que desarrollan una cierta actividad, en su mayor parte ilegal, a las que se refiere la regla 2ª del art. 66.bis del CP como las utilizadas *"instrumentalmente para la comisión de ilícitos penales"* y que son también imputables.
- Son inimputables aquéllas cuya actividad ilegal supere, ampliamente, a la legal, siendo ésta meramente residual y aparente para los propios propósitos delictivos. Como aclara la Circular, se trata de aquellos en que existe una identidad absoluta y sustancial entre el gestor y la persona jurídica, de manera que sus voluntades aparecen, en la práctica, totalmente solapadas o en que resulta irrelevante la personalidad jurídica en la concreta figura delictiva, evitando así una doble incriminación que resultaría contraria a la realidad de las cosas y podría vulnerar el principio *non bis in idem*.

3. El régimen de exención de responsabilidad de las personas jurídicas: los modelos de organización y gestión

Como antes decíamos, tras la reforma de la LO 1/2015 el “*debido control*” (en la actualidad, “*deberes de supervisión, vigilancia y control*”) sigue atribuido a las personas físicas del art. 31 bis.1.a) del CP y no a la propia empresa, con lo que los modelos de organización y gestión ni definen su culpabilidad, ni constituyen el fundamento de su imputación. Puesto que estos modelos eximen de responsabilidad a la empresa, bajo determinadas condiciones, la Circular entra a valorar los parámetros sobre su idoneidad.

Parte de la existencia de un doble régimen de exención de responsabilidad de la empresa. De un lado, para los delitos cometidos por los administradores o directivos. De otro, para los cometidos por sus subordinados, ambos sustancialmente idénticos pues, de las cuatro condiciones que el CP art. 31.bis.2 exige en relación con las conductas de los sujetos incluidos en el apartado 1.a), solo la 3ª, referida a la elusión fraudulenta de los modelos de organización, resulta inaplicable a los autores del delito del apartado 1.b).

Estos modelos han de observar las condiciones y requisitos que establecen los apartados 2 y 5 del CP art. 31.bis, cuyo contenido será interpretado por los Fiscales, atendiendo, con las necesarias adaptaciones, a la naturaleza y tamaño de la empresa, así como a la normativa sectorial que les resulte aplicable.

Sin perjuicio de tener en cuenta las muy diversas circunstancias concurrentes en cada caso concreto, la Circular prevé que los

Fiscales observen las siguientes pautas de carácter general para valorar la eficacia de estos modelos:

- Su regulación debe interpretarse de manera que el régimen de responsabilidad penal de la empresa no quede vacío de contenido y sea de imposible apreciación en la práctica.
- El objeto de los modelos no es solo evitar la sanción penal de la empresa, *“sino promover una verdadera **cultura ética corporativa**”*, de tal modo que su verdadera eficacia reside en la importancia que tienen en la toma de decisiones de los dirigentes y empleados y en qué medida constituyen una verdadera expresión de su cultura de cumplimiento.

Por ello, los Fiscales han de analizar si expresan un compromiso corporativo que realmente disuada de conductas criminales.

- Las **certificaciones** sobre la idoneidad del modelo, expedidas por empresas o asociaciones evaluadoras y certificadoras de cumplimiento de obligaciones, mediante las que se manifiesta que cumple las condiciones y requisitos legales, pueden apreciarse como un elemento adicional más de su adecuación, pero, en modo alguno, acreditan su eficacia, ni sustituyen la valoración que, de manera exclusiva, compete al órgano judicial.
- Cualquier modelo eficaz depende *“del inequívoco compromiso y apoyo de la **alta dirección** para trasladar una cultura de cumplimiento al resto de la compañía”*. Si sus principales responsables lo incumplen o recompensan o incentivan, directa o indirectamente, a los empleados que lo incumplen, difícilmente puede admitirse que sea eficaz.

- *“La responsabilidad corporativa debe ser más exigente en los supuestos en los que la conducta criminal redunde, principalmente, en **beneficio de la sociedad**”, que en aquellos otros en que resulta secundario o meramente tangencial al directa y personalmente perseguido por el delincuente. En estos casos, cabe exigir a la persona jurídica que la contratación o promoción del individuo que delinquiró se adecue a unos protocolos y procedimientos que garanticen altos estándares éticos en la contratación y promoción de directivos y empleados.*
- Los Fiscales concederán especial valor al **descubrimiento de los delitos por la empresa**, de tal manera que, una vez detectada la conducta delictiva y puesta en conocimiento de la Autoridad, deberán solicitar la exención de pena, al evidenciarse, no solo la validez del modelo, sino su consonancia con una cultura de cumplimiento corporativo.
- Si bien la comisión de un delito no invalida, automáticamente, el **modelo** de prevención, éste puede quedar seriamente entredicho a tenor de la gravedad de la conducta delictiva y su extensión en la empresa, el alto número de empleados implicados, la baja intensidad del fraude empleado para eludir el modelo o la frecuencia y duración de la actividad criminal.
- *“Los Fiscales atenderán al comportamiento de la corporación en el **pasado**”. Así, ha de valorarse, positivamente, la firmeza de la respuesta en situaciones precedentes y, negativamente, la existencia de anteriores procedimientos*

penales o en trámite, aunque se refieran a conductas delictivas diferentes de la investigada, “o previas sanciones en vía administrativa”.

- “Las **medidas adoptadas** por la empresa tras la comisión del delito pueden acreditar el compromiso de sus dirigentes con el programa de cumplimiento”. Es el caso de la imposición de medidas disciplinarias a los autores o la inmediata revisión del programa para detectar sus posibles debilidades, la restitución y la reparación inmediata del daño, la colaboración activa con la investigación o la aportación al procedimiento de una investigación interna, sin perjuicio del valor atenuante que pueda tener alguna de estas actuaciones.

Operan, en sentido contrario, el retraso en la denuncia de la conducta delictiva o su ocultación y la actitud obstructiva o no colaboradora con la justicia.

Señala la Circular que la cláusula de exención de la responsabilidad de la persona jurídica y que incorpora el CP art. 31.bis.2, constituye una causa de exclusión de la punibilidad, a modo de **excusa absolutoria**, cuya carga probatoria le incumbe, debiendo acreditar que el modelo cumple las condiciones y requisitos legales.

A la vista de las pautas de actuación recogidas en dicha Circular y de la complejidad y adaptación a una realidad en constante evolución que se aprecia en el ámbito tributario, no resulta suficiente la “adquisición” de un modelo de detección y prevención de riesgos fiscales que pueda haberse diseñado en abstracto, ni resulta posible prescindir, en el tiempo, de su constante alimentación. La aplicación del sistema tributario a las particularidades de cada obligado exige

un **diseño e implementación singularizado**, así como su permanente **revisión** para adaptarse a los cambios normativos o interpretativos que puedan producirse.

Por ejemplo, si tomamos como muestra la nueva regulación del **conflicto en la aplicación de la norma** que resulta de la reforma del art. 15 de la LGT (L34/2015 art. Único ap.3), el riesgo fiscal de que unos determinados esquemas operacionales puedan ser calificados como abusivos, con la consiguiente sancionabilidad administrativa y penal que pudiera derivarse, va a exigir el seguimiento de los criterios que hayan sido hechos públicos por la Administración y según lo previsto en la nueva regulación. Por tanto, el modelo de “*compliance*” requerirá un trabajo de constante seguimiento especializado en la materia. Quizá y en relación con otro tipo de ilícitos, resulte posible un diseño estandarizado de riesgos que permita la adopción de unos protocolos sujetos a menos necesidades de revisión continua, pero, desde luego, ello no es posible en una materia con un grado de dinamismo tan elevado como la tributaria.

4. Especial referencia a las pequeñas y medianas empresas

De acuerdo con lo señalado más arriba, el CP art. 31.bis.3 contiene un régimen especial para las empresas de reducida dimensión con arreglo a un criterio contable. Es decir, las autorizadas a presentar cuenta de **pérdidas y ganancias abreviada**. Tal y como ya conocemos y pone de manifiesto la Circular, la única especialidad que el legislador dispensa a estas entidades consiste en eximirlas del cumplimiento de la condición segunda del CP art. 31.bis.2, de

modo que las funciones del oficial de cumplimiento las desempeñe directamente el órgano de administración. Se mantiene, por lo tanto, la obligación de adoptar los modelos y con los requisitos del apartado 5. Es por ello que antes señalábamos la incorrección de identificar esta necesidad con el espectro de grandes empresas.

Ahora bien, recuerda la Circular, sus características han de acomodarse a la propia estructura organizativa de la empresa, por lo que no puede compararse con la de aquéllas dotadas de una organización de cierta complejidad.

Las empresas de reducida dimensión pueden, por tanto, *“demostrar su compromiso ético mediante una razonable adaptación a su propia dimensión de los requisitos formales del apartado 5, que les permita acreditar su cultura de cumplimiento normativo”*, más allá de la literalidad del precepto y en coherencia con las menores exigencias que tienen, también, desde el punto de vista contable, mercantil y fiscal.

Partiendo de sus especiales características, en las que resulta habitual la confusión entre la responsabilidad de la persona física a la que incumbe el deber de vigilancia y el órgano de cumplimiento que ella misma encarna, *“los Fiscales, en evitación de una inconstitucional situación de **bis in idem**, extremarán la prudencia en su imputación”*.

En una línea final puede concluirse la necesidad de revisión interna de todos los **modelos y procesos de funcionamiento** de los órganos de administración de estas empresas, con independencia de su tamaño o envergadura. Las líneas maestras de la reforma del CP se establecen, con carácter general, pero y a los efectos tributarios que nos interesan, algunas de las precisiones que señala

la Circular comentada adquieren especial significación para los operadores jurídicos: la inclusión entre los riesgos a prevenir y evitar de las patologías de fraude en fase recaudatoria; la necesidad de adecuado diseño y revisión de los modelos y protocolos de "compliance"; la distinción entre las acciones de que dispone la Administración para la sanción de los ilícitos penales y administrativos, lo cual aconseja una reflexión sobre los efectos de la adhesión a los Códigos de Buenas Prácticas Tributarias sobre la aplicación del régimen sancionador tributario; y, por último, la razonable adaptación que realiza la Circular de todas las exigencias al espectro de empresas de reducida dimensión. Precisamente es, en esta razonable adaptación, donde pueda avanzarse hacia compromisos cuya adhesión y mantenimiento pueda calificarse como expresión de una cultura de cumplimiento normativo por las pequeñas y medianas empresas; el papel que puedan desempeñar en ello los antecedentes e historial de cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con eficacia en el ámbito penal según lo descrito por la Circular; y, como región todavía requerida de mayor exploración y concreción, en la sanción de los ilícitos tributarios administrativos.

Lo cierto es que, para obligados tributarios, profesionales y Administración, se encuentra ya planteado, en toda su extensión, el reto de hacer concretar, identificar y hacer visibles aquellos comportamientos éticos que permitan diseñar, en términos jurídicamente adecuados, los **límites de la reprochabilidad** de las personas físicas que han cometido ilícitos a través de personas jurídicas.

Dónde y cómo establecer los criterios que delimitan la transferencia de la responsabilidad penal hasta la persona jurídica es lo que se ha intentado con la reforma del CP realizada en 2015, de la que

resultan las instrucciones a toda la Fiscalía que se concretan en la Circular reseñada.

Dónde y cómo establecer los **vasos comunicantes** entre la sancionabilidad directa de las personas jurídicas en el régimen sancionador establecido en la LGT y la responsabilidad de las personas físicas determinantes, antropocéntricamente, de los ilícitos cometidos o no evitados, debe ser el complemento para cerrar el sistema.

SI QUIERES AMPLIAR LA INFORMACIÓN,
NO DUDES EN COMPRAR ESTE LIBRO.



Estudia tanto los diferentes tipos legales así como las fases de los diferentes procedimientos y las posibles actuaciones de las partes en cada proceso. **Imprescindible para comprender el alcance de la reforma (LO 1/2015) y dominar sus consecuencias prácticas. Incluye la doctrina más reciente.** Elaborada por expertos del más alto nivel y dirigida por Ángel Juanes Peces, Vicepresidente del Tribunal Supremo.

ADQUIÉRELO AHORA LLAMANDO AL 91 210 80 00
en www.efl.es o en clientes@lefebvreelderecho.com