

Particularidades sobre la eficacia del compliance ante los delitos contra la Hacienda Pública, contra la Seguridad Social y relacionados con los trabajadores

Autor: **Vicente Magro Servet**, Magistrado de la Sala Segunda del Tribunal Supremo

I. Introducción

Los planes de cumplimiento normativo, en cuanto afectan al ámbito tributario y en los delitos contra la seguridad social, se enmarcan dentro de una filosofía en el autor de los delitos de lo que se denomina el ahorro de costes y gastos mediante la comisión de ilícitos penales tendentes a reducir los gastos referidos a contribuir correctamente con la hacienda pública, así como con la Seguridad Social.

En principio, los autores de estos ilícitos penales tienen una absoluta falta de control interno respecto a estas conductas, a diferencia de aquellas empresas que tienen implantados programas de cumplimiento normativo en donde existen planes de prevención de la comisión de estos ilícitos penales y un control tendente a evitar la comisión de estos actos.

La ausencia de control es lo que propicia y permite que, en ausencia de un compliance tributario (o Tax Compliance) y laboral los administradores societarios pueden estar en condiciones de plantear su particular filosofía de ahorrarse costes y gastos mediante la defraudación tributaria y contributiva a la Seguridad Social, articulando mecanismos directos o artificiales para evitar la realización de las cantidades que están obligados con arreglo a derecho.

Al final, el dilema se lleva a cabo mediante la diferenciación entre lo que puede suponer el ahorro de costes con respecto a las cantidades que debían contribuir a la hacienda pública y a la seguridad social los empresarios y el beneficio del negocio (business benefit) que puede suponerle a las personas jurídicas que tienen compliance actuar correctamente en sus obligaciones tributarias y ante la seguridad Social, lo que, en esencia, le supone un importante beneficio, tal y como tienen asumido y expresamente reconocido las empresas anglosajonas que fueron las primeras en implantar estos programas de cumplimiento normativo, ya que asocian el compliance con un beneficio de negocio, por los que de forma directa o indirecta le reporta a la empresa la cultura de la ética y el respeto del derecho en la empresa, y no al incremento de gastos del pago de lo realmente debido a la Administración, y que desoye el administrador societario infractor que entiende que puede ser más rentable la defraudación que la contribución correcta con arreglo a derecho. Y ello, sin ser consciente, o aun siéndolo pero rechazándolo, de que finalmente la Administración detectará el fraude, y, finalmente, le saldrá más caro por los costes sancionadores de la pena que ello le supondrá y el desprestigio personal a la empresa por la condena.

Pues bien, una de las ventajas que debe tener un buen compliance es la relativa al «convencimiento» de directivos y empleados de que el cumplimiento de la ética y el derecho en la empresa es algo consustancial al quehacer diario de los que en la misma trabajan, y que lo acepten con la asunción de ese convencimiento más que como una obligación, ya que la ética bien ejercida en la empresa por esta vía asegura mucho más que el delito no se va a cometer. Ya no se trata tan solo de que la empresa ponga en marcha buenos controles preventivos, sino que, incluso, el directivo o empleado con «tendencias delictivas» no llegue a vislumbrar formas o modos de poder eludir fraudulentamente los controles impuestos en el programa de cumplimiento normativo. Y en la materia que es el objeto de las presentes líneas, este objetivo de convencimiento es básico, por cuanto el administrador societario podría tener la intención en algún momento de buscar fórmulas para dejar de cumplir con la obligación societaria de contribuir con su pago a las exactas obligaciones tributarias y laborales.

Así, el cumplimiento normativo en materia tributaria y de delitos contra la seguridad social y en cuanto a los derechos contra los trabajadores actúa como un mecanismo tendente a que el administrador sabe que existe un control sobre su actuación, con lo que hay una vigilancia de lo que se lleva a cabo, y que, además, la prevención con, y por la que trabaja, el cumplimiento normativo tiende a eludir ni tan siquiera la «idea» del fraude a la Administración, porque quien haya diseñado el compliance tributario y laboral ya se habrá encargado de destacar y explicar que sale más caro a la empresa el fraude que el cumplimiento del derecho.

De esta manera, lo que se pretende con el buen compliance tributario y laboral es que los administradores apoderados por la empresa para llevar a cabo el cumplimiento de sus obligaciones fiscales ante Hacienda y laborales de cara a los trabajadores asuman con claridad que la técnica de intentar buscar modelos para alterar las bases de la contribución fiscal, a la seguridad social, o eludir sus obligaciones

de cara a sus trabajadores le acarreará perjuicios a la sociedad. Pero lo que es más importante es que el administrador tenga asumida la buena ética empresarial de que es una necesidad hacer las cosas bien en el ámbito de la contribución fiscal de la empresa para con la hacienda pública y de las obligaciones con los trabajadores. Así, desde el punto de vista de la asunción del compromiso ético es más rápido llegar al objetivo del compliance por el convencimiento que desde el punto de vista de la fiscalización y existencia de controles de cumplimiento exacto y adecuado en materia de cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad mercantil y laborales.

Recordemos, además, que la existencia del compliance en materia tributaria permitirá a la sociedad mercantil exonerar su responsabilidad penal si, finalmente, el directivo defrauda a la hacienda pública. Nótese que la persona jurídica no sería declarada responsable si tuviera un buen modelo de cumplimiento normativo en materia tributaria, dado que el art.31 bis.2 CP -EDL 1995/16398- señala que: Si el delito fuere cometido por las personas indicadas en la letra a) del apartado anterior, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si se cumplen las siguientes condiciones:

«1.ª 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»

Sería difícil, de todos modos que, teniendo este modelo de cumplimiento normativo en materia tributaria, este delito del art.305 CP -EDL 1995/16398- se llegara a cometer, ya que sería complicada la denominada en el art.31 bis.2.3º CP existencia de la conducta del directivo de que «los autores individuales han cometido el delito eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y de prevención».

Con un buen compliance tributario y laboral es muy complicado que exista ausencia de ética y cultura de cumplimiento de obligaciones en materia tributaria y laboral de cara al cumplimiento de las obligaciones de la empresa ante la seguridad social y ante los trabajadores.

Destacan JON LACUNZA e IZARO ZARRAONANDIA (1) que «El antecedente principal del Compliance Tributario es el Código de Buenas Prácticas Tributarias (CBPT), cuyos objetivos principales se traducen en:

1. Promover una relación recíprocamente cooperativa entre la Administración tributaria y las empresas que lo suscriban (ya que es una norma soft law).

2. Fomentar la relación de transparencia y confianza mutua en las relaciones jurídico-tributarias.

3. Mejorar la eficacia de los controles de la Administración tributaria en el cumplimiento de la normativa fiscal.

4. Reducir la inseguridad jurídica y la litigiosidad respecto de las operaciones a realizar por parte de los contribuyentes.»

En cualquier caso, ¿Qué es lo que se debería perseguir con el buen compliance tributario y laboral?

Pues, en principio, como señala en Sentencia 89/2019 de 19 Feb. 2019 -EDJ 2019/512318-, que no se cometa el delito contra la Hacienda Pública tipificado en el artículo 305 del Código Penal -EDL 1995/16398-, «que es un delito de resultado y que se comete mediante la realización de una acción o de una omisión para la obtención de un resultado concreto que determina un perjuicio económico para la Hacienda Pública cuando alcance la cantidad fijada en la norma penal (actualmente 120.000 euros).

El citado precepto contempla cuatro formas de defraudación:

a.- La evitación del pago de tributos;

b.- La elusión de cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener;

c.- La obtención indebida de devoluciones; o

d.- El disfrute de beneficios fiscales indebidamente.»

Por ello, sobre la evitación de estas actuaciones delictivas debería girar el cumplimiento normativo en materia tributaria en evitación del delito fiscal.

Respecto a la materia laboral habría que destacar la posibilidad de la comisión de delitos contra defraude a la Seguridad Social del art.307 y ss CP -EDL 1995/16398- eludiendo el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obteniendo indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutando de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida. Y, también, por la vía del art.311 CP los que impongan a los trabajadores a su servicio condiciones laborales o de Seguridad Social que perjudiquen, supriman o restrinjan los derechos que tengan reconocidos por disposiciones legales, convenios colectivos o contrato individual, y los que den ocupación simultáneamente a una pluralidad de trabajadores sin comunicar su alta en el régimen de la Seguridad Social que corresponda o, en su caso, sin haber obtenido la correspondiente autorización de trabajo y los que en el supuesto de transmisión de empresas, con conocimiento de los procedimientos descritos en los apartados anteriores, mantengan las referidas condiciones impuestas por otro.

Existen, además, otras modalidades delictivas descritas en los art.311 bis a 317 CP -EDL 1995/16398- que el autor del programa de cumplimiento normativo deberá fijar en el compliance a implantar en la sociedad para evitar la comisión de delitos contra la hacienda pública, la seguridad social o los trabajadores, con la circunstancia de que en el caso de que esto sea así y no exista programa de cumplimiento normativo en materia tributaria y laboral, el art.310 bis CP derivará responsabilidad penal a la sociedad mercantil en el caso de delitos contra la hacienda pública, pero la diferencia es que el art.318 CP no lo hará, también, en materia de delitos contra los trabajadores.

Aquí radica una gran diferencia entre los art.305 y 307 y ss CP -EDL 1995/16398- en materia de delitos contra la hacienda pública y

seguridad social y los delitos contra los derechos de los trabajadores de los art.311 y ss CP, por cuanto en el caso de éstos últimos la persona jurídica no será responsable penal y sí solo el directivo que sea el responsable de cualquiera de los delitos de los art.311 y ss CP.

Recordemos a estos efectos la importante que señala que:

«La empresa no puede ser acusada por este delito a tenor del art.31 bis CP EDL 1995/16398-. El art. 318 no se remite al art. 31 bis. Lo que hace -mediante una cláusula que está vigente desde la LO 11/2003 -EDL 2003/80370- y por ello con anterioridad a que se implantase la responsabilidad penal de las personas jurídicas por Lo 5/2010 -EDL 2010/101204- es permitir la atribución de la pena en tales casos a los administradores y que quepa imponer alguna de las medidas del art.129 CP a la persona jurídica; pero ésta no puede ser acusada como responsable penal.

Dice así el art.318 CP-EDL 1995/16398-: Cuando los hechos previstos en los artículos de este título (Título XV, de los delitos contra los derechos de los trabajadores) se atribuyeran a personas jurídicas, se impondrá la pena señalada a los administradores o encargados del servicio que hayan sido responsables de los mismos y a quienes, conociéndolos y pudiendo remediarlo, no hubieren adoptado medidas para ello. En estos supuestos la autoridad judicial podrá decretar, además alguna o algunas de las medidas previstas en el artículo 129 de este Código.

De hecho, ha sido frecuente la crítica doctrinal sobre la no inclusión de los delitos contra los derechos de los trabajadores en el listado de delitos en los que cabe opere el art. 31 bis.»

Con ello, se podría adoptar alguna de las medidas del art.129 CP -EDL 1995/16398-, pero no atribuir responsabilidad penal a la persona jurídica. Ello no quita, sin embargo, que deba extenderse el cumplimiento normativo a la prevención y evitación de los delitos de los art.311 y ss, porque la circunstancia de que no se derive responsabilidad penal a la empresa no exonera que sea positivo el cumplimiento normativo para evitar la comisión de los delitos de los art.311 y ss CP, dado que la filosofía del cumplimiento normativo no es solo evitar esta responsabilidad a las empresas, sino, más bien, introducir los valores de la ética y cultura del respeto del derecho en la empresa.

Por ello, la política de introducir en el programa de cumplimiento normativo todo lo referente a los delitos de los art.311 y ss CP-EDL 1995/16398- forma parte del buen compliance y permitirá al perito judicial, o de parte, cuando examine el compliance si el delito cometido es del art.307 CP que se ha puesto por la empresa especial interés en hacer un buen programa de cumplimiento normativo que abarque, incluso, delitos que no derivan responsabilidad penal a la empresa, como son los de los art.311 y ss.

Así, dentro del mapa de riesgos que deben tener en cuenta las personas jurídicas en el ámbito de la responsabilidad penal y en el de la autoprotección mediante programas de cumplimiento normativo eficaces y adecuados, está el ámbito de la responsabilidad penal tributaria de los delitos contra la hacienda pública y delitos contra la seguridad social y los trabajadores.

Nótese que en el caso de una ilicitud penal contemplada en este tipo penal del art.305, 307 y ss CP -EDL 1995/16398- (pero no de los art.311 y ss CP) existirá, en su caso, una responsabilidad penal de la persona jurídica, pero, también, la responsabilidad penal directa de los administradores de la sociedad mercantil que serán los autores directos del delito fiscal contra la seguridad social y los trabajadores que se hubiera cometido, ya que aquí la defraudación y el fraude es directo en las maniobras orquestadas por quienes tienen autorización expresa y poder de representación de la empresa para llevar a cabo las declaraciones tributarias y las operaciones ante la seguridad social, así como la contratación de trabajadores, y responsabilidad penal de la persona jurídica ex art.310 bis CP, a cuyo tenor Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis una persona jurídica sea responsable de los delitos recogidos en este Título, se le impondrán las siguientes penas:

a) Multa del tanto al doble de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años.

b) Multa del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de cinco años.

c) Multa de seis meses a un año, en los supuestos recogidos en el artículo 310 -EDL 1995/16398-.

Además de las señaladas, se impondrá a la persona jurídica responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años. Podrá imponerse la prohibición para contratar con las Administraciones Públicas.

Atendidas las reglas establecidas en el artículo 66 bis -EDL 1995/16398-, los Jueces y Tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las letras b), c), d), e) y g) del apartado 7 del artículo 33.

Sin embargo, el art.318 CP -EDL 1995/16398- añade que: Cuando los hechos previstos en los artículos de este título se atribuyeran a personas jurídicas, se impondrá la pena señalada a los administradores o encargados del servicio que hayan sido responsables de los mismos y a quienes, conociéndolos y pudiendo remediarlo, no hubieran adoptado medidas para ello. En estos supuestos la autoridad judicial podrá decretar, además, alguna o algunas de las medidas previstas en el artículo 129 de este Código.

Es decir, que aquí se sustituye la cláusula de derivación de responsabilidad a la empresa y se concentra en el administrador societario ex art.31 CP -EDL 1995/16398-, aunque con las medidas del art.129 CP a la empresa, lo cual no deja de ser curioso cuando el legislador decide «no derivar a la empresa responsabilidad penal», lo cual no deja de ser un contrasentido penológico.

Cuestiona GOÑI SEIN (2) esta no derivación de responsabilidad penal a las personas jurídicas en delitos contra los derechos de los trabajadores señalando que: «La opción del legislador por un sistema de numerus clausus impide, por tanto, considerar que delitos tales como la imposición y mantenimiento de condiciones ilegales de trabajo, tráfico ilegal de mano de obra, discriminación laboral, delitos contra la libertad sindical o el derecho de huelga, o delitos contra la seguridad e higiene en el trabajo, contemplados en el referido Título

XV, puedan provocar que la persona jurídica (la empresa) asuma la responsabilidad penal. No es posible exigir responsabilidad penal a las empresas, aunque concurran todos los elementos del tipo previsto en el art.31 bis CP -EDL 1995/16398-, esto es, que los directivos o personas que están bajo su autoridad cometan un delito, en el ejercicio de actividades sociales, en beneficio directo o indirecto de la empresa y por no haberse ejercido la debida supervisión vigilancia o control».

Sin embargo, que no se derive esta responsabilidad de las personas jurídicas en los delitos tipificados en los art.311 y ss CP -EDL 1995/16398- no quiere decir que no sea aconsejable, -porque sí lo es- que se en el programa de cumplimiento normativo la protección empresarial ad intra para evitar que estos delitos se cometan en el seno de la empresa, ya que es preciso destacar que no es posible asociar directamente compliance con responsabilidad penal de la persona jurídica excluyendo del mapa de riesgos en la empresa aquellos delitos de los que no se deriva responsabilidad penal a la persona jurídica, porque la delincuencia ad intra, como lo son los delitos de apropiación indebida, administración desleal, y también en este caso los delitos contra los derechos de los trabajadores, exigiría, también, que se incluya en el programa de cumplimiento normativo la protección interna frente a estos delitos evitando que se cometan. Y ello, como decimos, con independencia de que se derive, o no, responsabilidad penal a la persona jurídica.

Pues bien, estas dos referencias de posibles delitos fiscales y contra la seguridad social deben estar presentes en el cumplimiento normativo de las empresas en evitación de la responsabilidad penal derivada a las mismas, pero también en materia de delitos contra derechos de los trabajadores.

Las consecuencias de la responsabilidad penal de la empresa en el marco de las obligaciones tributarias y de seguridad social es elevada, ya que para la empresa le suponen los siguientes aspectos negativos:

a.- No podrá contratar con la Administración Pública.

Nótese que el juez o Tribunal penal podría fijar como pena accesoria la de «prohibición de contratar con las Administraciones Públicas, pero ello ya lo lleva incurso en la condena penal, por cuanto que en el art.71 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público -EDL 2017/226876-, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE -EDL 2014/35496- y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 -EDL 2014/35497- se recoge que

“Artículo 71. Prohibiciones de contratar.

1. No podrán contratar con las entidades previstas en el artículo 3 de la presente Ley con los efectos establecidos en el artículo 73, las personas en quienes concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Haber sido condenadas mediante sentencia firme por delitos de terrorismo, constitución o integración de una organización o grupo criminal, asociación ilícita, financiación ilegal de los partidos políticos, trata de seres humanos, corrupción en los negocios, tráfico de influencias, cohecho, fraudes, delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, delitos contra los derechos de los trabajadores, prevaricación, malversación, negociaciones prohibidas a los funcionarios, blanqueo de capitales, delitos relativos a la ordenación del territorio y el urbanismo, la protección del patrimonio histórico y el medio ambiente, o a la pena de inhabilitación especial para el ejercicio de profesión, oficio, industria o comercio.

La prohibición de contratar alcanzará a las personas jurídicas que sean declaradas penalmente responsables, y a aquellas cuyos administradores o representantes, lo sean de hecho o de derecho, vigente su cargo o representación y hasta su cese, se encontraran en la situación mencionada en este apartado.”»

Nótese que en este caso, sin embargo, se introduce la referencia a la condena contra los derechos de los trabajadores ex arts. 311 y ss -EDL 1995/16398-, pero, sin embargo, respecto al delito del art.318 bis CP, el apartado 5º del citado precepto sí que deriva responsabilidad penal a la empresa al señalar que: Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis una persona jurídica sea responsable de los delitos recogidos en este Título, se le impondrá la pena de multa de dos a cinco años, o la del triple al quíntuple del beneficio obtenido si la cantidad resultante fuese más elevada.

En todo caso, el administrador societario condenado por delito contra los derechos de los trabajadores del art.311 y ss CP -EDL 1995/16398- y por la vía del art.318 CP no podrá contratar con la Administración Pública.

Con ello, el perjuicio es grave, porque aunque el juez o tribunal penal no lo haya impuesto en sentencia la propia Administración le prohíbe contratar con ella.

b.- Desprestigio y pérdida de reputación profesional.

c.- Afectación a los proveedores y clientes que negocian con la empresa ante la desconfianza creada en el seno de las relaciones mercantiles, por la publicidad negativa que a buen seguro le llevará el conocimiento por terceros de la condena.

d.- La imposición de una importante multa por el juez o tribunal penal ex art.310 bis CP -EDL 1995/16398-.

Por ello, el compliance officer tiene el deber de advertir de estas consecuencias negativas a los administradores con poderes para actuar por el contribuyente empresa, además de fijar la cultura del respeto a las obligaciones tributarias y laborales.

En este terreno hay que incidir que nos movemos en el campo y ámbito de la responsabilidad penal a título de dolo, y no a título de culpa o ignorancia, ya que el tipo penal del artículo 305 del código penal -EDL 1995/16398- se configura como una actuación dolosa de defraudación consciente a la hacienda pública por los conceptos a los que la persona jurídica está obligada a tributar y contribuir, y lo mismo el art.307 CP respecto a la defraudación a la seguridad social, salvo el art.317 CP que prevé la comisión culposa en materia de prevención de riesgos laborales en el trabajo.

Pero dado que nos encontramos con la absoluta necesidad de contar con un control externo a la persona jurídica por medio del compliance officer de los controles internos que se lleven a cabo en la persona jurídica, es preciso que se pongan en marcha sistemas

de control externo del compliance officer mucho más eficaz que el control interno.

Por ello, es preciso destacar que, respecto de los delitos contra la hacienda pública que pudieran cometer quienes son los encargados de efectuar las declaraciones tributarias de la sociedades mercantiles, así como los cometidos por fraude a la seguridad social, o contra los derechos de los trabajadores, ese control externo es muy eficaz para verificar que las contribuciones que se llevan a cabo en el terreno fiscal y las laborales ya expuestas son las correctas en base a las partidas de ingresos y gastos de la persona jurídica, evitando, no solo la idea o el pensamiento de llevar a cabo un fraude en el orden tributario, sino, mucho menos, una mecanización del fraude tributario cuando entiendan que la Administración tributaria no lo va a detectar, mediante las alteraciones contables que permitan la defraudación tributaria, que, en todo caso, y pese a los intentos de «perfección» de la defraudación siempre va a ser detectada por la agencia tributaria. Lo mismo apuntar en materia de fraude a la seguridad social y de derechos de los trabajadores.

Así, mientras que en el campo de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, el artículo 31 bis del código penal -EDL 1995/16398 - prevé y establece la derivación de la responsabilidad tanto por delitos cometidos por directivos como por empleados, el marco de la responsabilidad tributaria y de las obligaciones ante la seguridad social y los trabajadores nos sitúa directamente con los posibles autores del delito con respecto a los administradores de la sociedad mercantil encargados de dar cumplimiento al concepto contribuyente, obligado ante la seguridad social y como empresario en el respeto a los derechos de los trabajadores que, en cada punto, se atribuye a la persona jurídica, pero plasmado por medio de la actuación de los administradores de la sociedad mercantil, que son los que directamente deben cumplir con las obligaciones de la empresa ante hacienda, la seguridad social y velando por los derechos de los trabajadores.

Por ello, la fijación en el mapa de riesgos de la responsabilidad tributaria nos sitúa al compliance officer en un marco de traslación a los administradores de la sociedad mercantil, no solamente de la introducción de la filosofía de la ética en la empresa para dejar clara la necesidad de efectuar correctamente las declaraciones en materia de impuesto de sociedades e IVA, y aquellos otros que está obligada a la persona jurídica a efectuar, así como ante la seguridad social y trabajadores, sino, también, el marco legal de las modificaciones legislativas que en materia tributaria y laboral se han llevado a cabo para que, aunque nos movamos en un terreno de un delito doloso, no haya lugar a dudas de que las declaraciones del contribuyente persona jurídica se puedan realizar a título de negligencia, o el cumplimiento de sus obligaciones laborales, evitando por medio del buen compliance en materia tributaria y laboral errores que provocarían la inspección tributaria y laboral y la consiguiente imposición de sanciones por la inadecuación y no correspondencia de lo declarado en materia de tributos a lo que realmente la persona jurídica debía haber declarado, así como en virtud de fraude a la seguridad social, o en cuanto a los derechos de los trabajadores.

Nos movemos, así, en el campo del compliance dentro de los factores básicos de la ética empresarial, que es el concepto básico sobre el que gira la filosofía del cumplimiento normativo y la observancia del derecho en la empresa, pero, también, dentro del conocimiento exacto de la legislación en materia de obligaciones tributarias y laborales empresariales, que eviten, no solamente las infracciones a título de dolo, sino, también, las correspondientes a título de culpa o negligencia, dada la pésima imagen que ello puede provocar en la sociedad mercantil y su relaciones, no solamente con los proveedores o terceros que acuden como clientes, sino, también, con la Administración Pública con la que, posiblemente, la persona jurídica quisiera realizar contrataciones que queden perjudicadas por la existencia de infracciones tributarias, contra la seguridad social, o no respetando los derechos de los trabajadores.

En materia tributaria es, también, importante, la Norma UNE 19602 de «Sistemas de Gestión de Compliance Tributario» publicada por AENOR el 28 de febrero de 2019. Destaca, así, CAMPANON GALIANA [3] que «El riesgo tributario al que se quiere hacer frente con el Sistema de Compliance, debe entenderse en un sentido amplio. Así, se pretende evitar que las organizaciones:

- Cometan delitos contra la Hacienda Pública, ex art.305 CP -EDL 1995/16398-.

- Cometan infracciones tributarias que darían lugar a la generación de sanciones de acuerdo con la regulación del procedimiento sancionador contenido en la Ley General Tributaria (LGT).

- Generen deudas inesperadas derivadas de una regularización tributaria, por realizar operaciones que aun sin ser objeto de sanción den lugar a la liquidación de una cuota tributaria más los correspondientes intereses de demora.

- Asuman deudas tributarias de terceros, como consecuencia de la aplicación por parte de la Administración tributaria de alguno de los supuestos de responsabilidad tributaria, ex art. 41 y ss. LGT -EDL 2003/149899- o de sucesión.

Sin perjuicio de lo anterior, con esta norma UNE no sólo se pretende detectar y mitigar los riesgos tributarios, sino que también se busca establecer sistemas de gestión y control del riesgo tributario que, más allá del cumplimiento de la normativa tributaria aplicable, vayan dirigidos a la implantación de buenas prácticas tributarias en las organizaciones y a fomentar una cultura de cumplimiento cooperativo.»

Destaca, también, POYATOS GIL (4) que «Aunque la Administración Tributaria aún no ha definido con claridad un régimen de beneficios o privilegios para aquellas organizaciones o contribuyentes en general que adopten un sistema de gestión de compliance fiscal, se presume que aquellos que adapten sus sistemas de cumplimiento con arreglo a la UNE 19602 gozarán de una presunción de veracidad, algo especialmente relevante en el ámbito tributario, sujeto a constantes modificaciones legislativas y en el que no es difícil incurrir en errores que puedan ser interpretados como voluntad defraudatoria. En consecuencia y a falta de conocer todos los detalles, todas las empresas que adapten sus sistemas y procesos de cumplimiento tributario a la UNE 19602, estarán catalogadas como contribuyentes Tipo 1. De hecho, se podrá elevar a la categoría de prueba que avale la voluntad de la empresa de cumplir con sus obligaciones tributarias. Certificarse podrá ser un elemento de prueba para demostrar ante la Administración tributaria y los tribunales de justicia la voluntad de la organización de cumplir con sus obligaciones fiscales.»

En efecto, ya hemos expuesto las ventajas de asumir un buen compliance tributario, y en este contexto la adaptación de la empresa a la UNE 19602 supone que en el caso de una irregularidad existirá una presunción de la «buena voluntad empresarial» ante el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y, por descontado, será prueba, junto con la pericial de compliance, en el caso de derivación de responsabilidad penal de persona jurídica.

Añade, así, POYATOS GIL que «En cuanto a las contingencias tributarias definidas por la UNE 19602 y sobre las que es necesario aplicar los controles que resulten adecuados para impedir su aparición son destacables las siguientes:

- La falta de presentación o la presentación de autoliquidaciones tributarias que contengan errores, como consecuencia de cuya corrección generen una cuota tributaria mayor.

- La falta de presentación o la presentación de autoliquidaciones elaboradas a partir de una interpretación de la normativa tributaria aplicable que no coincida con la mantenida por la Administración tributaria o por los Tribunales de Justicia.

- La generación de una deuda tributaria al realizar operaciones susceptibles de ser regularizadas sobre la base de la correspondiente normativa anti-abuso que resulte aplicable.

- La asunción por la organización de deudas tributarias de terceros por obligación legal.

- El impago de deudas tributarias que puedan dar lugar a la comisión de infracciones administrativas tributarias, vinculadas o no a cuotas tributarias.

- La comisión de delitos contra la Hacienda Pública que resulten penalmente atribuibles a la organización, y

- En general, cualquier incumplimiento o cumplimiento defectuoso de un requisito derivado de una relación jurídico-tributaria.»

En todo este escenario es preciso concretar en el mapa de riesgos de cada empresa cuáles son los que deben vigilarse y ubicarse en el compliance tributario, y sobre ello destaca CAMPANÓN GALIANA que: «La organización, debe determinar cuáles son los factores externos e internos que son relevantes para alcanzar los objetivos de compliance tributario. Para ello debe tener en cuenta su tamaño, estructura, sectores en los que trabaja, miembros de la organización, organizaciones vinculadas a la misma y las relaciones más relevantes que ostenta con terceras personas.

Una vez analizada su estructura interna y sus relaciones debe centrarse en cuáles son sus obligaciones tributarias. Resulta para ello, muy útil someter a la organización a un proceso de Due Diligence que sea implementado por un tercero ajeno a la organización en el que:

- Se detecten todas las obligaciones fiscales a las que debe hacer frente la organización.

- Se analice el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, al menos en los plazos no prescritos.

- Se cuantifiquen las contingencias (potenciales o efectivas) derivadas del incorrecto cumplimiento de la norma tributaria, y

- Se estudien anteriores regularizaciones realizadas a la organización por parte de la Administración tributaria, así como sanciones que le hayan sido impuestas.

Con este análisis previo, se podrán detectar cuáles son los riesgos tributarios recurrentes a los que debe hacer frente la organización para poder así individualizar su propio sistema de gestión de cumplimiento. Resulta relevante que, este análisis ex ante lo realice un tercero ajeno a la organización, para que pueda detectar los riesgos y los incumplimientos llevados a cabo de manera objetiva, sin intentar ocultar fallos de la propia organización.»

Resultada acertadísima la observación de esta autora en torno a una adecuada y exacta individualización de los riesgos tributarios de la empresa para que junto con la certificación citada se haga constar en la empresa las consecuencias de no actuar con arreglo al cumplimiento de las obligaciones tributarias. Y la implementación se produce mediante la formación continuada a los directivos en cuanto al cumplimiento de las obligaciones fiscales y ante la seguridad social, detección de los riesgos, directa relación entre los administradores y el compliance officer en el intercambio continuo de opiniones acerca de las obligaciones tributarias con especial incidencia en las modificaciones legislativas aprobadas para evitar errores conceptuales en estas actualizaciones que den lugar a irregularidades, aunque lo sean por desconocimiento, ya que el buen compliance tributario tiende entre uno de sus objetivos evitar el desconocimiento de las obligaciones tributarias, es decir, en el tramo más bajo de las infracciones y por debajo de la dolosas delictivas. Con ello, se reducen los conflictos ante la Administración tributaria, se evitan sanciones, y, sobre todo, existe una prueba de la voluntad de cumplimiento de las obligaciones tributarias frente a la comisión de sanciones administrativas por parte de la empresa ante cualquier irregularidad que los directivos puedan cometer.

II. ¿Compliance officer externo o interno en materia tributaria?

Se ha tratado en muchas ocasiones sobre la polémica relativa a si la figura del compliance officer en la persona jurídica debe tratarse desde un concepto interno dentro de la organización, o externo a la misma. Y ello, para evitar y garantizar que el cumplimiento normativo se lleve a efecto de forma correcta y adecuada en el seno de la sociedad mercantil.

Como ya hemos señalado, son muchos los factores que patrocinan que en muchos casos se apueste por una figura externa del compliance Officer que permita, precisamente, el aseguramiento de garantía de la correcta adecuación del mensaje de traslación de la ética y el cumplimiento del derecho a la sociedad mercantil. Y ello, a modo de un control de auditoría que, sobre todo en el campo de las infracciones tributarias y laborales, tiene mucha mayor eficacia desde el punto de vista de la externalización del servicio que el carácter interno del control del cumplimiento de las obligaciones tributarias y laborales.

Es sabido que la comisión delictiva que deriva responsabilidad penal de la persona jurídica se produce, según el art.31 bis CP -EDL 1995/16398-, por la elusión fraudulenta de los controles operativos que pueden existir dentro del concepto de mapa de riesgos. Y en este caso el relativo a las infracciones tributarias y laborales tiene mayor ámbito de eficacia si se trata de un control externo que fiscalice la debida adecuación de las obligaciones de la persona jurídica como contribuyente y la evitación de una alteración de los sistemas de ingresos y gastos que produzca irregularidades en las declaraciones tributarias de la persona jurídica, así como en materia de

obligaciones ante la seguridad social y laborales.

Con ello, será mucho más difícil que se produzca la elusión fraudulenta del control fiscal y en materia de obligaciones laborales que pueda ejercer el compliance officer con respecto al cumplimiento de ambas obligaciones, ya que el administrador de la sociedad mercantil será consciente de que no es posible articular una alteración de facturas de ingresos y de gastos para defraudar a hacienda si es consciente de un exacto control externo de las operaciones relacionadas con las obligaciones tributarias como contribuyente que es la persona jurídica, y, de la misma manera, en sus obligaciones ante la seguridad social y laborales.

Además, a la hora de tratar de la presencia del cumplimiento normativo en materia de responsabilidad tributaria y laboral no olvidemos que debemos enlazar compliance con el valor de la ética. Y en este caso, más que en otros, la ética dentro de la persona jurídica debe cumplimentar también el marco de las obligaciones fiscales de una contribución exacta y correcta de la persona jurídica en sus obligaciones tributarias para evitar el fraude a la sociedad, y que lo sería al Estado de derecho, y, en consecuencia, a todo el conjunto de los ciudadanos. Y lo mismo cabe predicar de las obligaciones ante la seguridad social y en el respeto a los derechos de los trabajadores.

Un cumplimiento normativo riguroso y bien implementado alerta de la contribución específica y correcta que debe llevar a cabo la empresa por medio de los administradores mercantiles, y la obligación real y exacta que supone el pago de los impuestos a que está obligada la empresa y el cumplimiento de sus obligaciones ante la seguridad social y sus propios trabajadores. Se trata, en definitiva, de un cumplimiento de la moral y la ética de la persona jurídica en relación con las obligaciones que asume dentro del Estado de derecho y que obliga a fijar con claridad el mapa de riesgos las obligaciones tributarias y laborales.

Con respecto al compliance officer la propia Norma UNE 19602 en el apartado 5.3.2 del órgano de compliance tributario señala que:

«El órgano de compliance tributario (3.23) debe personificar la posición de máximo garante de la supervisión, vigilancia y control de los requisitos (3.30) en esta materia de la organización (3.22), tanto hacia dentro como hacia fuera de la misma, por lo que debe disponer de suficientes recursos y contar con personal que tenga las competencias (3.5), estatus, autoridad e independencia adecuadas.

El órgano de compliance tributario (3.23) debe tener acceso, directo e inmediato, al órgano de gobierno (3.24) en caso de que sea preciso elevar hechos o conductas sospechosas o asuntos relacionados con sus objetivos (3.21) y, por lo tanto, con la política (3.27) y el sistema de gestión (3.34).

El órgano de compliance tributario (3.23) debe ocupar una posición en la organización (3.22) que le acredite para solicitar y recibir la colaboración plena de los demás órganos de la misma.»

Por otro lado, ya hemos precisado que el compliance tributario y laboral y su correcta y adecuada implementación es una prueba evidente de la «buena fe empresarial», aspecto de relevancia que es preciso tener en cuenta a la hora de evaluar si la empresa ha optado por querer cumplir con todas sus obligaciones, prueba evidente del compliance que podrá servirle a la empresa hasta el punto de meras irregularidades administrativas de cálculo, ya que señalan JON LACUNZA e IZARO ZARRAONANDIA que «Hay que tener en cuenta el Principio de Responsabilidad en materia de infracciones tributarias. La LGT, en su art. 179 -EDL 1995/16398- estable que las organizaciones podrán ser sancionadas por la comisión de infracciones tributarias, pero igualmente establece que 2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria, entre otros, el siguiente supuesto:

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria"»

Es, por ello, en este punto donde se manifiesta con mayor claridad el amplio marco de conocimiento y especialización que debe tener el compliance Officer dentro del cumplimiento de sus obligaciones en el ámbito de control dentro de la sociedades mercantiles, por cuanto la materia tributaria es una de las que se nos presenta con cierta complejidad, y en virtud de la cual es preciso fomentar los cauces adecuados para que el control de estas obligaciones tributarias sea adecuado, en evitación de un marco de comisión de infracciones tanto a título de dolo, título de culpa, ya que cumplimiento normativo no se trata solo de la evitación de la actuación dolosa, sino también de la actuación a título de imprudencia para evitar la correspondiente imposición de sanciones tributarias por la incorrecta e inadecuada cumplimentación de las obligaciones fiscales de la persona jurídica, y lo mismo cabe predicar de las obligaciones ante la seguridad social y los trabajadores, quienes, no lo olvidemos, podrían articular denuncias ante la inspección de trabajo por las infracciones desencadenantes de responsabilidad penal ex art.311 y ss CP -EDL 1995/16398-, y aunque si no existe un buen compliance laboral el delito de entre los comprendidos en los art.311 y ss CP no derivará responsabilidad penal a la empresa por la redacción del art.318 CP recordemos que de lo que se trata es de introducir en la empresa la cultura del cumplimiento normativo.

Pues bien, para cuadrar con exactitud el ámbito de la necesidad de un buen cumplimiento normativo en la persona jurídica en evitación de la responsabilidad tributaria y en materia de seguridad social de la misma por medio de la actuación delictiva de los administradores de la sociedad mercantiles vamos a citar una serie de sentencias que se han dictado por parte del Tribunal Supremo en materia de responsabilidad fiscal y laboral de persona jurídica y la mención específica a la responsabilidad asumida por los administradores de la sociedades mercantiles, y que permiten detallar esa exigencia en el cumplimiento de sus obligaciones por estos, y el control del organigrama del cumplimiento normativo en evitación de esta actuación delictiva.

III. Jurisprudencia aplicable al caso

Vamos a examinar algunas sentencias recientes en materia de delito fiscal, contra la seguridad social y los trabajadores de los que se derivó responsabilidad penal a las personas jurídicas y la evidencia de que con un buen compliance tributario y laboral estas prácticas operativas defraudatorias no se habrían producido.

1. STS 496/2020 de 8-10-20 -EDJ 2020/682853-

Se trató de un caso de impago de IVA, mediante declaración de cantidades absolutamente distintas a las que procederían en función de

la actividad de la empresa, lo que conlleva una innegable ocultación del hecho imponible y revela una incuestionable intención de elusión del pago de los impuestos debidos. También impago de retenciones de IRPF, al no declarar e ingresar en el Tesoro Público las retenciones a trabajadores y profesionales. Responsabilidad ex art.31 CP -EDL 1995/16398- a la administradora societaria que no actuaba de forma meramente testimonial. Sin embargo, se absuelve a la persona jurídica por la elusión del pago del pago del IVA y del IRPF durante los tres primeros trimestres de 2010, ya que no puede dar lugar a responsabilidad penal, porque en esas fechas no existía la responsabilidad penal a las personas jurídicas. Lo contrario supondría una aplicación retroactiva de una ley penal, prohibida por el art.2.1 CP.

En relación a la condena al administrador societario se recoge que:

«Conviene recordar que el artículo 31 del Código Penal EDL 1995/16398- dispone que el que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurran en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre.

Esta figura, que es conocida en la dogmática como responsabilidad del representante, plantea interesantes problemas dogmáticos y su fundamento no ha estado exento de polémica ya que una parte de la doctrina lo ha situado en la doctrina civil de la representación y otros autores lo han buscado en razones de índole material vinculadas a la posición de garantía que ocupa el administrador o representante de la persona jurídica, asimilando esta figura a la comisión por omisión del artículo 11 -EDL 1995/16398-.

En todo caso se trata de un criterio legal de atribución de autoría que ha sido establecido por la ley para evitar lagunas de punibilidad en los delitos especiales propios, determinando a qué persona física corresponde la responsabilidad penal cuando la condición de autor prevista en el tipo recae en la propia persona jurídica.

En la medida en que el artículo 31 CP -EDL 1995/16398- hace referencia al administrador de hecho por contraposición al de derecho queda excluida toda atribución de responsabilidad por la mera formalidad del nombramiento, ya que ha de atenderse a su materialidad, al ejercicio real de las funciones de administración pues, de otra forma, el entendimiento del precepto no sería conforme con el principio de culpabilidad.

Por tanto, el artículo 31 CP -EDL 1995/16398- no exime de probar que el directivo, administrador o representante legal ha tenido una intervención dolosa o culposa, según el tipo penal, en la concreta actividad criminal. El artículo 31 CP no es una presunción de responsabilidad penal del administrador o representante, sino que habrá de acreditarse que intervino, bien de forma activa, bien de forma omisiva, en la concreta actividad generadora del ilícito penal».

La STS 338/2015, de 2 de junio -EDJ 2015/101581- (FJ 13º) se ha expresado en la misma dirección afirmando lo siguiente:

«El artículo 31, ciertamente, no puede servir como criterio de atribución de responsabilidad penal por sí mismo en los delitos empresariales. Esto es si se constata que en la empresa se ha cometido un delito no puede concluirse, sin más, que el responsable sea el administrador. El art. 31.1 CP -EDL 1995/16398-, no regula la responsabilidad de los administradores por delitos que se cometan en la empresa, únicamente pretende que no exista una laguna de punibilidad en casos en que, en el delito especial propio, la calificación de la autoría recaiga en una persona jurídica. Este modo de operar lo que provocaría es la creación de una inaceptable responsabilidad objetiva por el cargo, una responsabilidad por la mera circunstancia de ser administrador y no una responsabilidad por el hecho, única que debe aceptarse, conforme al principio de culpabilidad.

En definitiva, se pretende exigir responsabilidad penal al administrador de la persona jurídica de que se trate, no basta con que el mismo ostente un cargo, sino que además habrá de desarrollar una acción u omisión contributiva a la realización del tipo por el que se le haya condenado, o dicho de otro modo, debería realizar algún acto de ejecución material que contribuya al resultado típico (STS 297/2005 de 7.3 -EDJ 2005/33601-).

No se trata de una presunción de autoría que prescinde del art. 28 sino un complemento del mismo para aquellos supuestos en los que el tipo delictivo exige ciertos y especiales elementos de la autoría que concurran en la persona representada (persona física o jurídica) pero no en la del representante (persona física que actúa como representante de hecho o de derecho) STS 304/2008 de 29.5.»

Así, la existencia de un buen compliance tributario evita en estos casos desviaciones dolosas de las obligaciones tributarias y permite crear ex ante una buena cultura de la obligación de llevar a cabo correctamente las obligaciones en materia de IVA e IRPF, de tal manera que mediante la traslación de la filosofía de contribución tributaria por el compliance officer el administrador societario recibe dos aspectos:

1.- Buena formación sobre cumplimiento de obligaciones tributarias.

2.- Mejora de los valores de la ética empresarial relacionado con estas obligaciones.

3.- Conocimiento del administrador apoderado para realizar las contribuciones tributarias del contribuyente empresa de que existe un adecuado control del adecuado y correcto cumplimiento de estas obligaciones fiscales.

2. STS 746/2018 de 13-2-19 -EDJ 2019/508473-

Se trató en este caso de la elusión de pago de Impuesto de Sociedades por omisión de la declaración como ingreso de cobro de justiprecio en procedimiento expropiatorio.

Pero hay un tema capital en cuanto se refiere al compliance y la responsabilidad penal de la empresa, ya que puede ocurrir que la empresa implante el compliance cuando ya se haya cometido el delito, y para ello es preciso acudir al art.31 quater -EDL 1995/16398-, a tenor del cual: Sólo podrán considerarse circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas haber realizado, con posterioridad a la comisión del delito y a través de sus representantes legales, las siguientes actividades:

a) Haber procedido, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra ella, a confesar la infracción a las autoridades.

b) Haber colaborado en la investigación del hecho aportando pruebas, en cualquier momento del proceso, que fueran nuevas y decisivas para esclarecer las responsabilidades penales dimanantes de los hechos.

c) Haber procedido en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad al juicio oral a reparar o disminuir el daño causado por el delito.

d) Haber establecido, 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.

En este caso, en los supuestos de pago cuando ya no cabe la regularización fiscal cabría aplicar la atenuante del art. 31 quater -EDL 1995/16398-, por cuanto señala el TS que La atenuante cualificada de reparación es predicable también de la persona jurídica, lo cual es un claro acierto de extender esta atenuante tanto al directivo que delinque en la obligación de sustituir a la empresa contribuyente como a esta misma en su responsabilidad penal, que quedará disminuida.

La regularización fiscal del art.305.4 CP -EDL 1995/16398- no estaría incluida en esta vía, por cuanto la aplicación de la atenuante conlleva que se regularizó tarde y solo cabe aplicar la atenuante del 21.5 y 31 quater c) CP, por lo que si se hace tarde no cabría subsanar la defectuosa y delictiva actuación tributaria a los efectos del art.305.4 CP, pero sí valdría a los efectos del art. 31 quater c) CP lo que podría asesorar llevar a cabo el compliance officer contratado después de los hechos para que la sociedad infractora, al menos, pueda ver disminuido el reproche penal. No obstante, el TS fija el canon de cumplimiento temporal y de conocimiento de la actuación fiscal para dar validez a una correcta regularización fiscal. Veamos:

«Si la investigación que determina la citación del supuesto responsable se refiere precisamente a la conducta constitutiva de la defraudación y el acusado es notificado se produce el efecto de bloqueo automático; aunque la citación no sea totalmente precisa o no esté detallada en todos sus términos. No cabe refugiarse en una ignorancia deliberada, por utilizar una fórmula con raigambre en la penalística: prefiero no enterarme de por qué hechos concretos me citan. Con esa citación el recurrente, lógicamente conocedor de sus actuaciones previas, había de deducir de forma segura que sólo a esos hechos podía referirse. Será por tanto más ignorancia fingida que ignorancia deliberada.

Hipotetizando: si la investigación abierta en fiscalía se hubiese referido a otras defraudaciones a la Hacienda, delictivas o no, y el recurrente hubiese regularizado esta otra deuda aún no descubierta, cabría tener por regularizada con esta eficacia despenalizadora (¡o destipificadora!) la defraudación neutralizada. Aunque lo hubiese hecho en el convencimiento equivocado de que había sido descubierto el fraude. Sería, si se quiere, una regularización por rebote, pero válida, es decir con eficacia exculpante.

Pero si la investigación apuntaba precisa y derechamente a esa deuda y el recurrente había de intuirlo necesariamente, no le es dable escudarse en la débil y formal excusa de que en abstracto podría hacer referencia a otros impuestos, otros sujetos pasivos, u otros ejercicios. En abstracto si; pero en concreto tenía que ser consciente de que solo a esos podía referirse. Y a esos se refería.

El Código Penal quiere premiar la espontaneidad. Este principio inspirador es herramienta exegética de primer orden para dar solución a problemas concretos de la regularización como el aquí planteado. Una regularización forzada por tomarse conciencia oficial de que ha sido detectada la defraudación no excluye la responsabilidad penal. La falta de espontaneidad se presume a través del establecimiento legislativo de diversas causas de bloqueo: a) notificación de actuaciones inspectoras por parte de la Administración; b) notificación de la interposición de querella o denuncia por parte del Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local que corresponda; y c) notificación de la iniciación de una investigación penal. Su denominador común es que desvelan al defraudador que su acción ilícita está siendo investigada y, por tanto, en vías de ser detectada.

El art.305.4 CP -EDL 1995/16398- enuncia como primera y principal causa de bloqueo la notificación por la Administración Tributaria de las actuaciones inspectoras de comprobación o investigación tendentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de regularización. Los preceptos legales requieren que la regularización se realice antes de que la Administración correspondiente notifique la iniciación de actuaciones inspectoras tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización. Un requerimiento o notificación formal resulta imprescindible para que opere la causa de bloqueo. El sujeto ciertamente podría haber llegado a conocer el inicio de las actuaciones inspectoras por una vía distinta, y regularizar con urgencia antes de recibir la notificación oficial Pese a no existir espontaneidad, en ese supuesto deberá respetarse el resultado desincriminador porque lo señala así la ley en pro de la seguridad jurídica.

El bloqueo por notificación de la interposición de querella o denuncia según la doctrina mayoritaria y la jurisprudencia requiere un acto efectivo de notificación para aportar idéntica seguridad jurídica y por coherencia sistemática. Pero no se reclama una identificación precisa y detallada del impuesto defraudado.

El tercer muro que cierra el paso a una regularización exoneradora se levanta cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción llevan a cabo actuaciones que permitan al autor tomar conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Es el supuesto al que nos enfrentamos ahora. Se requiere un conocimiento oficial, esto es, que la apertura de la investigación se comunique a las personas que serían responsables del delito en cuestión. Este conocimiento concurre cuando se llama al contribuyente para declarar como investigado. Eso es lo acaecido en este caso con la citación formal desde la Fiscalía.»

Así, un tema muy interesante en esta materia es el relativo a que, aunque la persona jurídica habrá cumplido con sus obligaciones

implantando cumplimiento normativo, puede ocurrir que, pese a ello, el directivo lleve a cabo la comisión de un delito fiscal eludiendo fraudulentamente los mecanismos de control.

Aunque en principio y ubicando el cumplimiento normativo bajo una figura de externalización, podría ocurrir que existiera fraude finalmente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En estos casos se podría llevar a cabo la aplicación de la atenuación de responsabilidad por el cumplimiento de las obligaciones tributarias en virtud del pago y actualización de lo que se debe, lo que podría, incluso, dar lugar a una conformidad con el Ministerio Fiscal para aplicar una atenuante muy cualificada, en su caso, para postular la rebaja en la pena uno o dos grados.

Nótese que aunque el artículo 31 quarter -EDL 1995/16398- establece que solo podrán considerarse circunstancias atenuantes las que se citan en este precepto, es posible extender el ámbito de la atenuación de responsabilidad si se produce una regularización fiscal, aunque lo sea fuera de los márgenes del art. 305.4 CP por parte de la propuesta llevada a cabo por los miembros del cumplimiento normativo para reducir la penalidad respecto al delito fiscal que se haya cometido.

Recordemos que señala, así, el art.305.4 CP -EDL 1995/16398- que: Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querella o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.

Por ello, su llevanza fuera de los márgenes temporales del precepto lo que podría llevar sería a una atenuación relevante de la responsabilidad penal que podría pactarse con la fiscalía como muy cualificada para conseguir una conformidad evitando la «pena de banquillo» de la persona jurídica y una notable rebaja de la condena penal, tanto al directivo como a la persona jurídica.

En materia de delitos contra la seguridad social la regularización sería operativa por la vía del art.307.3 CP -EDL 1995/16398- a cuyo tenor: 3. Se considerará regularizada la situación ante la Seguridad Social cuando se haya procedido por el obligado frente a la Seguridad Social al completo reconocimiento y pago de la deuda antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal o el Letrado de la Seguridad Social interponga querella o denuncia contra aquél dirigida o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior, resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas ante la Seguridad Social una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización de la situación ante la Seguridad Social impedirá que a dicho sujeto se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación.

Del mismo modo, el art.307 ter. 3 CP -EDL 1995/16398- también añade que: Quedará exento de responsabilidad criminal en relación con las conductas descritas en los apartados anteriores el que reintegre una cantidad equivalente al valor de la prestación recibida incrementada en un interés anual equivalente al interés legal del dinero aumentado en dos puntos porcentuales, desde el momento en que las percibió, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones de inspección y control en relación con las mismas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado, el Letrado de la Seguridad Social, o el representante de la Administración autonómica o local de que se trate, interponga querella o denuncia contra aquél dirigida o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a las prestaciones defraudadas objeto de reintegro, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación.

Estas exenciones de responsabilidad penal deberán ser tenidas en cuenta si antes de los plazos temporales que se citan se resuelve el problema.

3. STS 89/2019 de 19-2-19, rec. 513/18 -EDJ 2019/512318-

En este caso el delito se comete mediante la obtención indebida de devoluciones por encima de 120.000 euros. Aportaciones de terrenos rústicos entre entidades mercantiles constituidas ad hoc, en las que se renunciaba a la exención de IVA, reclamando después a la Agencia Tributaria la devolución del mismo a sabiendas de que no existía derecho a la misma por no haberse abonado. Se condena por tantos delitos como solicitudes de devolución, lo que evidencia la gravedad de hechos repetitivos defraudatorios y las importantes sanciones que se impondrán a la empresa si se llevan a cabo estas conductas, lo que debería constar en el programa de cumplimiento normativo para evitar estas comisiones delictivas.

En cuanto a la cuantía defraudada que determina que se cometa el delito fiscal se recoge que:

En la sentencia 751/2017, 23 de noviembre -EDJ 2017/245120-, señalábamos que «la exigencia de los 120.000 euros no es el resultado causal respecto a la acción defraudatoria, sino un elemento del delito consistente en la superación de determinada cantidad para diferenciar la infracción administrativa de la penal y requiere su efectiva concurrencia como elemento definidor del delito. Como tal condición de punibilidad, no requiere ser abarcada por el dolo, y su concurrencia es obligada como elemento del delito.»

Sin embargo, tal elemento concurre desde el momento en que las cantidades que se reclamaron a la Agencia Tributaria en cada uno de los cinco supuestos contemplados en el apartado de hechos probados superaban los 120.000 euros que exige la norma penal.

En este punto, conforme señalábamos en la sentencia núm. 499/2016, 9 de junio -EDJ 2016/79348-, cuando se trata de defraudaciones cometidas en relación con el IVA, para afirmar la existencia de una conducta delictiva, es necesario establecer que la cuantía defraudada en el año natural superó la cifra marcada por la ley penal. Es preciso, pues, realizar una liquidación de todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo del impuesto en el periodo del año natural, determinando la cuantía que debería haber ingresado y la que ingresó efectivamente, constituyendo la diferencia la cuota tributaria defraudada en ese ejercicio fiscal.

Pero es que, además, como engarce para derivar la responsabilidad penal a la empresa no olvidemos que se apunta que «La doctrina de esta Sala vienen entendiendo de forma constante que cuando la condición de obligado tributario recae en una persona jurídica resultará de aplicación la norma contenida en el artículo 31 del Código Penal -EDL 1995/16398-, de modo que la responsabilidad penal por el delito fiscal se atribuirá al representante de hecho o de derecho del obligado tributario y tras la reforma operada por la Ley Orgánica 5/2010 -EDL 2010/101204-, vigente en el momento de cometerse los hechos, la persona jurídica también responderá penalmente ex artículo 31 bis del Código Penal». El programa de cumplimiento normativo deberá enmarcar la responsabilidad personalísima del directivo que lleve a cabo las declaraciones tributarias y sus posibles responsabilidades personales.

4. STS 118/2020 de 12-3-20, rec. 2156/19 -EDJ 2020/554419-

Hay que hacer ver a los directivos por medio del cumplimiento normativo tributario que la existencia del delito fiscal les acarreará penas importantes de prisión de 1 a 5 años de prisión y multa, y, lo que a estos efectos importa, que si se deriva responsabilidad penal a la persona jurídica por no acreditar que disponía de un buen programa de cumplimiento normativo la pena de multa se impondrá a los dos, «porque son dos los autores»: el directivo y la sociedad mercantil.

En esta sentencia el tema que se planteaba es que el recurrente pretendía escudarse en la redacción del art.31 ter CP -EDL 1995/16398 - que permite «modular» la pena de multa postulando que se le exonerara al directivo o a la empresa de la multa, o que se rebajara por debajo del mínimo legal.

La respuesta es negativa, señalando el TS que «El debate sobre ese punto controvertido concretado en dilucidar si la facultad de modulación que autoriza el citado precepto cuando en virtud de la doble responsabilidad penal se imponen penas de multa por un mismo delito a la persona jurídica y a su directivo o administrador, llega hasta el punto de poder exonerar de la multa a alguno de los dos sujetos, siempre que quedase alguna otra pena asignada al beneficiario para no llegar a una condena sin pena (a la campana sin badajo en la festiva expresión de un clásico tratadista). Y en un segundo paso, si, negado lo anterior, la moderación puede derivar en una cuantificación de la multa por debajo del mínimo legal previsto» Ante ello, el TS respecto a la facultad de moderación de las penas de multa impuestas por un mismo delito al administrador y a la persona jurídica señala que «la modulación autorizada por el art. 31 ter CP -EDL 1995/16398- permite llegar al mínimo legal establecido para tal pena pecuniaria, pero no consiente ni rebasar esa cifra por debajo ni suprimir la multa para alguno de los responsables.»

5. STS, Pleno, 355/2020 de 26-6-20, rec. 2552/19 -EDJ 2020/593889-

En este caso los condenados constituyeron una sociedad instrumental, a través de la cual realizan contrataciones laborales simuladas para después acceder de modo indebido al cobro de prestaciones de desempleo, sin abono de las preceptivas cotizaciones. Se trató de un delito consumado del art. 307 ter del Código Penal -EDL 1995/16398- al percibir prestaciones de modo efectivo. Además, se utilizó un entramado empresarial creado al efecto, que tenía una clara vocación de mantener la actividad, y en estos casos ha de atenderse a los medios empleados, conciertos criminales, los planes urdidos, la utilización abusiva de personas vulnerables o de sus documentos para aparentar las relaciones laborales inexistentes.

Sobre la mecánica comisiva de este delito se recoge que: «El artículo 307 ter CP EDL 1995/16398- que tipifica de manera expresa y autónoma el fraude de prestaciones a la Seguridad Social fue introducido entre los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social por la LO 7/2012, de 27 de diciembre -EDL 2012/280013-, que modificó el Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, vigente desde el 17 enero 2013.

Como recalcó la STS 42/2015, de 28 de enero -EDJ 2015/59655-, el Preámbulo de la mencionada LO 7/2012 -EDL 2012/280013- justificó la inclusión del artículo 307 ter -EDL 1995/16398- en la conveniencia de conseguir un tratamiento penal diferenciado de la obtención fraudulenta de ayudas y subvenciones que ofrece una respuesta eficaz frente a los supuestos de fraude con grave quebranto para el patrimonio de la Seguridad Social. Afirmación que, además de enfatizar cuál es el bien jurídico protegido por el citado precepto, precisamente la protección del patrimonio de la Seguridad Social, revela el afán de dotar a las conductas fraudulentas orientadas al percibo de prestaciones que proceden de ésta, cualquiera que sea su naturaleza, de un régimen penal específico que las mantuviera al abrigo del tratamiento dual al que habían sido sometidas por la jurisprudencia, y a su vez las extrajera de la órbita del artículo 308 CP que tipifica el fraude de subvenciones, y de la condición de punibilidad que el mismo contempla. Pues no olvidemos que a este último había reconducido la jurisprudencia de esta Sala, a partir de su pleno de 15 de febrero de 2002, las defraudaciones, en especial las que afectaban al cobro subsidio de desempleo (STS 435/2002, de 1 de marzo -EDJ 2002/3281-). Tipicidad a la que se reconoció especialidad respecto al delito de estafa, en el que, sin embargo, se subsumían los fraudes que afectaban al percibo de pensiones (SSTS 830/2003, de 9 de junio -EDJ 2003/80480-; 915/2004, de 15 de julio -EDJ 2004/82764-; o 636/2012, de 13 de julio). Dualidad que aun hoy perdura en relación al delito de fraude de subvenciones en la línea marcada por la STS 1039/2013, de 28 de noviembre, seguida por otras

muchas como SSTS 146/2018, de 22 de marzo -EDJ 2018/26679-; o 234/2019, de 8 de mayo -EDJ 2019/573737-.

En este contexto, el nuevo artículo 307 ter CP -EDL 1995/16398- se incorpora al panorama normativo como ley especial respecto al delito de estafa en los comportamientos que impliquen la precepción fraudulenta de prestaciones de la Seguridad Social. Así lo dijimos en la STS 42/2015, de 28 de enero -EDJ 2015/59655-, y lo hemos confirmado en otras como SSTS 425/2017 de 13 de junio -EDJ 2017/106456-, o STS 146/2018 de 22 de marzo -EDJ 2018/26679-.

El artículo 307 ter 1 CP -EDL 1995/16398- sanciona en su modalidad básica a quien obtenga, para sí o para otro, el disfrute de prestaciones del Sistema de la Seguridad Social, la prolongación indebida del mismo, o facilite a otros su obtención, por medio del error provocado mediante la simulación o tergiversación de hechos, o la ocultación consciente de hechos de los que tenía el deber de informar, causando con ello un perjuicio a la Administración Pública.

Su estructura es la propia de un delito de estafa, una estrategia engañosa dirigida a inducir a error a la Administración de la Seguridad Social, dando de esta manera lugar a un acto de desplazamiento patrimonial.

En el ámbito de lo subjetivo será exigible el dolo, entendido como conocimiento y voluntad de obtener prestaciones sociales indebidas para sí o para otros, que ocasionen un perjuicio económico a la Administración Pública. Ese dolo deberá ser antecedente o concomitante, sin que requiera un especial ánimo de perjudicar los intereses públicos.

El tipo puede realizarse por acción o por omisión dependiendo de las modalidades típicas. La simulación o tergiversación de hechos que sirvan de presupuesto a la obtención fraudulenta de prestaciones se corresponden con tipos de acción, mientras que la ocultación consciente de hechos de los que tenía el deber de informar nos proyecta hacia un engaño por omisión, una construcción que no es novedosa».

6. STS 657/2017 de 5-10-17, rec. 2473/16 -EDJ 2017/208852-

Se trató en este caso de la elusión del pago de cuotas patronales y de trabajadores durante varios ejercicios con empresas del mismo grupo, que se iban sucediendo para mantener el fraude con utilización de documentos de cotización con ocultación y alteración de datos contables obstruyendo la labor de Inspección de la Seguridad Social. Así, el condenado en su condición de propietario, único o mayoritario de las citadas empresas y administrador de la mayoría de ellas era conocedor de las citadas deudas con la Seguridad Social y conscientemente dejó de abonarlas, organizando para ello una sucesión de empresas y una confusión patrimonial, presentando a los Órganos de la Seguridad Social documentos de cotización con ocultación y alteración de datos contables obstruyendo la labor de Inspección de dicho organismo.

7. STS 552/2019 de 12-11-19, rec. 1673/18 -EDJ 2019/731609-

En este caso se condenó por impago de cuotas obreras y de patronal a la Seguridad Social por espacio de diez años. El condenado movilizaba una masa de sesenta trabajadores de una empresa a otra, con domicilios fiscales ficticios e incumpliendo las obligaciones contables y mercantiles, a fin de eludir los apremios de Seguridad Social, continuando con el negocio.

8. STS 582/2018 de 22-11-18, rec. 2283/17 -EDJ 2018/649936-

En este caso el delito es el de defraudación de cuotas y el condenado constituyó hasta cuatro empresas de hostelería sucesivas para mantener su negocio, procediendo a la contratación de trabajadores sin cursar la obligatoria alta en Seguridad Social y omitiendo la obligación de pago de las cuotas de afiliación. Existió ánimo defraudatorio evidente por la conducta de ocultación.

Además, se condenó a quien hizo las operaciones que actuaba como administrador de hecho señalando que «esta Sala, SSTS. 18.12.2000 -EDJ 2000/67033-, 23.1.2001 -EDJ 2001/2886- y 25.10.2002 -EDL 2002/5410-, tiene declarado que el art. 31 CP -EDL 1995/16398- establece las condiciones de la responsabilidad de los órganos o representantes de las personas físicas o jurídicas en los delitos especiales propios, pero no cumple función alguna en el resto de delitos en los que el sujeto no cualificado puede ser autor por sí mismo: la aplicación de este precepto requiere que el tipo penal subsumible a los hechos prevea en su redacción típica la concurrencia de unos elementos especiales de autoría.

Ahora bien, como destaca la doctrina en estos delitos en todo caso la autoría requiere la verificación de la conducta penalmente típica y lo que es más importante, verificar la imputación objetiva y subjetiva. Los criterios de atribución de responsabilidad individual sirven para delimitar el ámbito de atribución personal de una conducta que es objetiva y subjetivamente imputable, y no pueden en modo alguno sustituir estos criterios de imputación.

En definitiva si se pretende exigir responsabilidad penal al director o administrador de la persona jurídica de que se trate, no basta con que el mismo ostente un cargo, sino que además habrá de desarrollar una acción u omisión contributiva a la realización del tipo por el que se le haya condenado, o dicho de otro modo, deberá realizar algún acto de ejecución material que contribuya al resultado tópico (STS 297/2005, de 7-3 -EDJ 2005/33601-).

No se trata de una presunción de autoría que prescinde del art. 28 -EDL 1995/16398- sino un complemento del mismo para aquellos supuestos en los que el tipo delictivo exige ciertos y especiales elementos de la autoría que concurran en la persona representada (persona física o jurídica) pero no en la del representante (persona física que actúa como representante de hecho o de derecho, STS 304/2008, de 29-5).

Asimismo por administrador se entiende en cada sociedad, los que administran en virtud de un título jurídicamente válido que la sociedad anónima los nombrados por la Junta General (art. 123 LSA -EDL 1989/15265-) o, en general, los que pertenezcan al órgano de administración de la Sociedad inscrita en el Registro Mercantil. Los de hecho serán todos los demás que hayan ejercido tales funciones en nombre de la sociedad, siempre que esto se acredite, o los que ofrezcan alguna irregularidad en su situación jurídica, por nombramiento de concepto extra penales, se entenderá por administrador de hecho a toda persona que por sí sola o conjuntamente con otras, adopta e impone las decisiones de la gestión de una sociedad y concretamente las expresadas en los tipos penales, quien de

hecho manda o quien gobierna desde la sombra (STS 816/2006, de 26-7 -EDJ 2006/109825-).

La condición del sujeto activo debe, por ello, vincularse a la disponibilidad de los poderes o facultades que permiten la ofensa del bien jurídico protegido, la condición de sujeto activo lo define el dominio sobre la vulnerabilidad jurídico penalmente relevante del bien jurídico.

En el caso actual la condena del recurrente no se basa, sólo, en su condición de socio y administrador único de las sociedades sino en las actuaciones por él desarrolladas que se especifican en el hecho probado."»

9. STS 121/2017 de 23-2-17, rec. 1916/16 -EDJ 2017/12308-

El tipo penal de referencia es el art.311, 2º CP -EDL 1995/16398-, precepto introducido por la LO 7/2012, de 27 de diciembre -EDL 2012/280013-, con entrada en vigor a partir del 17 de enero de 2013, y que en concreto tal tipo penal castiga con la sanción dispuesta en el mismo, a los que den ocupación simultáneamente a una pluralidad de trabajadores sin comunicar su alta en el régimen de la Seguridad Social que corresponda o, en su caso, sin haber obtenido la correspondiente autorización de trabajo. La finalidad de la norma, como se deduce del Preámbulo de la LO 7/2012 -EDL 2012/280013-, es sancionar a quienes recurren, de forma masiva o colectiva, a la utilización de trabajadores sin haber formalizado su incorporación al sistema de la Seguridad Social correspondiente. Y dicha incorporación es obligatoria, en las condiciones establecidas legal y reglamentariamente, independientemente del número de trabajadores y horas de prestación en el mes anterior al momento del cómputo.

10. STS 162/2019 de 26-2-19, rec. 1354/18 -EDJ 2019/544275-

Se trató en este caso del empleo de varias trabajadoras sin dar de alta en Seguridad Social, algunas extranjeras sin permiso de trabajo. La operación se centraba en una actividad de local de alterne en la que los acusados se lucraban del trabajo de las víctimas. La actividad se realizaba en el ámbito de su organización, bajo su dependencia, con puesta a disposición de los medios necesarios y sin estar dadas de alta, situación que afectaba a más de la mitad de la plantilla total. Se condena, también, a la empresa a la suspensión de actividades y clausura del local.

Con respecto a la cuestión de si era posible condenar por la vía del art.312 CP -EDL 1995/16398- en casos de prostitución se recoge que:

«Ha habido una tendencia jurisprudencial a ampliar el marco de la protección penal a las relaciones concernientes a personas que estén en situación de desprotección por más que no tuvieran las condiciones exigibles legalmente para intervenir en un contrato de trabajo. Es el caso de los inmigrantes clandestinos o el caso de determinadas actividades cuya licitud puede ser cuestionada, como las que se desarrollan en los locales de alterne. En muchos casos estas personas son sometidas a condiciones de trabajo contrarias a la dignidad humana y manifiestamente abusivas, y no es razonable excluirlas de la protección penal.

Por esa razón y en relación con el artículo 312.2 del Código Penal -EDL 1995/16398- hay abundantes precedentes en que al empresario que en su establecimiento desarrolla actividades de prostitución en condiciones de trabajo contrarias a la dignidad humana, desconociendo los derechos laborales de las personas explotadas, comete no sólo el delito que corresponda por la explotación de la prostitución sino también un delito contra los derechos de los trabajadores, por más que éstos no tengan las condiciones necesarias para ser sujetos de una relación laboral.

Citaremos por su expresividad la STS 208/2010, de 18 marzo -EDJ 2010/26465- en la que se recuerda (con cita de la STS 372/2005, de 17 marzo -EDJ 2005/37496-) que [...] la conducta que describe el art. 312.2, sanciona la explotación laboral, en cualquier actividad al contratar a trabajadores extranjeros, que no cuentan con permiso de trabajo, y además, para ser distinguido este comportamiento de la sanción administrativa, la ley penal anuda un desvalor especial que se traduce en que las condiciones impuestas deben ser notoriamente perjudiciales para el trabajador, de modo que se originen situaciones de explotación en el trabajo. No importa que la clase de trabajo llevado a cabo haya sido la prostitución [...].

En la sentencia de esta Sala núm. 995/2000, de 30 de junio vino a señalar en relación a la contratación de los inmigrantes ilegales, que su interpretación debe efectuarse desde una perspectiva constitucional (no olvidando la afirmación con que se inicia la Constitución, que en su art. 1 -EDL 1978/3879- califica el Estado de social), en la medida que el llamado derecho penal laboral, del que el tipo que se comenta es elemento central, sanciona fundamentalmente situaciones de explotación, que integran ilícitos laborales criminalizados, de suerte que el bien jurídico protegido está constituido por un conjunto de intereses concretos y generales que protegen la indemnidad de la propia relación laboral, mediante la sanción de aquellas conductas que atenten contra los derechos y condiciones laborales de los trabajadores.

Más recientemente la STS 425/2009, de 14 de abril -EDJ 2009/72557-, señaló que [...] la jurisprudencia interpretativa del artículo 312 del Código Penal -EDL 1995/16398-, siempre ha incluido en su contenido, al empleador que atenta contra los derechos y condiciones laborales de los trabajadores, independientemente de que estos sean legales o ilegales. Lo valorable, a efectos punitivos, son las condiciones de trabajo impuestas. Siempre se ha considerado que comprende a todas aquellas personas que presten servicios remunerados por cuenta ajena, entre las que se deben incluir, según sentencia de esta Sala, de 18 de Julio de 2003 , las conocidas como chicas de alterne[...] (en igual sentido SSTS 995/2000 -EDJ 2000/18344-, 438/2004 -EDJ 2004/26046-, 221/2005 -EDJ 2005/144701-, 372/2005 -EDJ 2005/37496-, 1360/2009 -EDJ 2009/321752-, 308/2010 -EDJ 2010/45226-, 503/2010 -EDJ 2010/113306-, 160/2011 -EDJ 2011/252823- y 378/2011 -EDJ 2011/91048-).

En la sentencia que acabamos de citar, con abundante cita de precedentes tanto de las Sala II y IV del Tribunal Supremo como del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, se insiste en que la actividad de alterne puede dar lugar a una relación laboral y distingue entre la prostitución ejercida por cuenta propia y la ejercida por cuenta ajena, haciendo referencia a una lejana sentencia de la Sala IV del Tribunal Supremo de 27/11/2004 -EDJ 2004/219445- en la que se afirmaba que únicamente la explotación de la prostitución por cuenta ajena es una relación laboral no permitida por nuestro ordenamiento.

Partiendo de estas consideraciones iniciales no ofrece duda alguna que las actividades que se desarrollan en un club de alterne, según la doctrina jurisprudencial que acabamos de reseñar, constituyen una relación laboral por la que el empleador viene obligado a dar de

alta en la Seguridad Social a sus trabajadoras. El incumplimiento de este deber en las proporciones establecidas en el artículo 311.2 CP -EDL 1995/16398- constituye delito, tal y como acontece en este supuesto. En los hechos probados no se declara que en el local investigado se ejerciera la prostitución ni por cuenta propia ni ajena por lo que las señoritas que prestaban servicios en ese local en actividad de alterne estaban vinculadas por la empresa por una relación laboral que obligaba a su alta en la Seguridad Social.»

IV. Conclusión

Se hace preciso, en consecuencia, llevar a cabo una relación de aquellos ítems o cuestiones esenciales que deben constar dentro del compliance tributario y laboral, al objeto de la evitación de la actuación delictiva en los tipos penales que han sido analizados. Y ello, con independencia de que solo el art.310 bis CP -EDL 1995/16398- derive responsabilidad penal a la persona jurídica y no lo haga el art.318 CP; aunque sí el art.318 bis.5 CP en cuanto a delitos contra derechos de los ciudadanos extranjeros.

Por ello se deberán introducir en el programa de cumplimiento normativo criterios como los siguientes que citamos a continuación, partiendo de la base de la inclusión en el mapa de riesgos de la empresa de la posibilidad de incurrir en delito contra la hacienda pública, la seguridad social y en materia de derechos de los trabajadores. Y ello, bajo la idea u objetivo de introducir la cultura en el seno de los directivos de la sociedad del respeto de las obligaciones tributarias, del cumplimiento de las obligaciones con la seguridad social y de los derechos de los trabajadores, a saber:

1.- Introducción de la cultura de la ética el cumplimiento de las obligaciones tributarias y laborales dentro de la empresa.

2.- Configuración de la cultura en la empresa de la obligación de la misma en sus obligaciones tributarias, ante la seguridad social y de respeto a los derechos de los trabajadores como elementos de convencimiento cultural, y por encima del temor, o miedo, al reproche penal de las conductas ilícitas en estos campos.

3.- Verificación periódica del conocimiento por parte de los directivos encargados del cumplimiento de las obligaciones tributarias y laborales en el seno de la empresa de las modificaciones legislativas existentes en ambos campos para la evitación de infracciones tributarias y del orden laboral en el seno de la empresa.

4.- Formación continuada de los directivos de la empresa en materia tributaria y laboral.

5.- Análisis de casos en el de las empresas han sido declaradas responsables penales en el ámbito de las infracciones penales en materia tributaria y laboral, así como en materia de seguridad social.

6.- Descripción de las actuaciones delictivas en materia de delitos contra la hacienda pública, la seguridad social y laborales contra los trabajadores, que se integran en los siguientes:

a.- La evitación del pago de tributos;

b.- La elusión de cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener;

c.- La obtención indebida de devoluciones; o

d.- El disfrute de beneficios fiscales indebidamente. (Siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros)

e.- Cuando los hechos se cometan contra la Hacienda de la Unión Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de cien mil euros en el plazo de un año natural.

f.- Eludiendo el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obteniendo indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutando de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de cincuenta mil euros

g.- Obtención, para sí o para otro, el disfrute de prestaciones del Sistema de la Seguridad Social, la prolongación indebida del mismo, o facilite a otros su obtención, por medio del error provocado mediante la simulación o tergiversación de hechos, o la ocultación consciente de hechos de los que tenía el deber de informar, causando con ello un perjuicio a la Administración Pública

h.- Obtención de subvenciones o ayudas de las Administraciones Públicas, incluida la Unión Europea, en una cantidad o por un valor superior a cien mil euros falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido

i.- Delito contable: (estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales):

a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.

b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.

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

d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

j.- Mediante engaño o abuso de situación de necesidad, impongan a los trabajadores a su servicio condiciones laborales o de Seguridad Social que perjudiquen, supriman o restrinjan los derechos que tengan reconocidos por disposiciones legales, convenios colectivos o

contrato individual.

k.- Den ocupación simultáneamente a una pluralidad de trabajadores sin comunicar su alta en el régimen de la Seguridad Social que corresponda o, en su caso, sin haber obtenido la correspondiente autorización de trabajo

l.- En el supuesto de transmisión de empresas, con conocimiento de los procedimientos descritos en los apartados anteriores, mantengan las referidas condiciones impuestas por otro.

ll.- De forma reiterada, emplee o dé ocupación a ciudadanos extranjeros que carezcan de permiso de trabajo, o emplee o dé ocupación a un menor de edad que carezca de permiso de trabajo.

m.-Trafiquen de manera ilegal con mano de obra y quienes recluten personas o las determinen a abandonar su puesto de trabajo ofreciendo empleo o condiciones de trabajo engañosas o falsas, y quienes empleen a súbditos extranjeros sin permiso de trabajo en condiciones que perjudiquen, supriman o restrinjan los derechos que tuviesen reconocidos por disposiciones legales, convenios colectivos o contrato individual.

n.- Determinare o favoreciere la emigración de alguna persona a otro país simulando contrato o colocación, o usando de otro engaño semejante

ñ.- Produzcan una grave discriminación en el empleo, público o privado, contra alguna persona por razón de su ideología, religión o creencias, su pertenencia a una etnia, raza o nación, su sexo, orientación sexual, situación familiar, enfermedad o discapacidad, por ostentar la representación legal o sindical de los trabajadores, por el parentesco con otros trabajadores de la empresa o por el uso de alguna de las lenguas oficiales dentro del Estado español, y no restablezcan la situación de igualdad ante la ley tras requerimiento o sanción administrativa, reparando los daños económicos que se hayan derivado

o.- Mediante engaño o abuso de situación de necesidad, impidieren o limitaren el ejercicio de la libertad sindical o el derecho de huelga.

p.- Quienes actuando en grupo o individualmente, pero de acuerdo con otros, coaccionen a otras personas a iniciar o continuar una huelga,

q.- Con infracción de las normas de prevención de riesgos laborales y estando legalmente obligados, no faciliten los medios necesarios para que los trabajadores desempeñen su actividad con las medidas de seguridad e higiene adecuadas, de forma que pongan así en peligro grave su vida, salud o integridad física.

r.- Ayudar a una persona que no sea nacional de un Estado miembro de la Unión Europea a entrar en territorio español o a transitar a través del mismo de un modo que vulnere la legislación sobre entrada o tránsito de extranjeros

Bajo esta perspectiva de cuestiones que deben observarse, el programa de cumplimiento normativo en materia tributaria, seguridad social y laboral en prevención y protección de que no se cometan delitos contra la hacienda pública la Seguridad Social y los derechos de los trabajadores exige que se predetermine en el programa de cumplimiento normativo todas y cada una de las modalidades delictivas que el código penal contempla en estas áreas tributaria y laboral. Todo ello, a fin de que quede claro que estas conductas derivan responsabilidad penal a la empresa en el caso de delito cometido por directivo o administrador societario de la misma en los dos primeros casos y que aunque no lo haga en cuanto a los tipos penales de los arts. 311 y ss CP -EDL 1995/16398-se exija su constancia en el programa de cumplimiento normativo.

En cualquier caso, la existencia de un adecuado programa de cumplimiento normativo tributario y laboral por parte de la empresa evitará la existencia de responsabilidad penal de las mismas por la vía del artículo 31 bis.2 CP -EDL 1995/16398-, ya que la circunstancia de que el administrador societario haya eludido fraudulentamente los controles previstos por la empresa para evitar este tipo de conductas delictivas no derivará la responsabilidad penal de la persona jurídica. Ahora bien, en el caso de que se judicialice la infracción del directivo por reunirse los elementos que exige el tipo penal será importante que el informe pericial que se pueda llevar a efecto respecto del análisis del programa de cumplimiento normativo determine que este programa es correcto en cuanto a que recoge de forma exacta todas las modalidades delictivas en materia tributaria y en materia de seguridad social que antes hemos reseñado, y que introduce de forma clara y concreta las obligaciones que los directivos tienen que llevar a cabo en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, ante la seguridad social y en materia laboral. Todo ello, a fin de evitar que se trate de un mero programa de cumplimiento normativo tributario y laboral estético y que no cumpla las mínimas exigencias de lo que debe reunir este programa de cumplimiento normativo para evitar la comisión de estos hechos delictivos como filosofía propia de partida más que desde el enfoque de evitar la responsabilidad penal de la persona jurídica.

Señalar, también, que en el diseño del contenido propio de los programas de cumplimiento normativo deberían participar tanto directivos como trabajadores, ofreciendo sus puntos de vista, ya que como señala GOÑI SEIN «Aunque el empresario tiene libertad para configurar el Plan de Compliance, la participación deviene así en condición de eficacia del Programa; es un factor fundamental del diseño de sistema de prevención que debe ser incorporado. Y ello no solo porque un Programa de Compliance decidido autónomamente desde la cúpula sin participación de los directamente implicados tendrá dificultades para ser asumido (es muy difícil que los potenciales destinatarios se involucren en su ejecución si no se les da participación), sino porque puede actuar como criterio de diligencia que informe la actuación preventiva de la compañía. No debe perderse de vista que esta participación podrá ser tenida en cuenta por los órganos de enjuiciamiento como causa de exoneración de responsabilidad penal de las entidades, a la hora de valorar el cumplimiento eficiente del control que debe ejercer el administrador sobre las actividades sociales de los empleados o personas que se encuentren bajo su autorización (art.31 bis.1, párrafo segundo CP -EDL 1995/16398-).»

Al final de todo este recorrido es preciso destacar que la ausencia de un buen programa de cumplimiento normativo que no reúna el marco adecuado de constancia de las exigencias de control y prevención de irregularidades le supone al final a la empresa mucho más caro que el coste que le pueda suponer implantar el programa de cumplimiento normativo. No es posible entender, por ello, hoy en día que las empresas no adecúen su organigrama interno a la exigencia de un buen compliance, ya que lo invertido en el mismo le supone al

corto, medio y largo plazo ventajas indudables en cuanto al desenvolvimiento ad intra y ad extra, por cuanto incrementa los controles internos en el funcionamiento en las distintas esferas de la empresa, y en este caso objeto de las presentes líneas, en la atención de las obligaciones fiscales y ante la seguridad social, así como en el respeto a los derechos de los trabajadores, lo que repercute, en esencia, en unos mejores resultados empresariales, una mayor competitividad y un mayor prestigio ante terceros y ante la propia Administración Pública, lo que es un valor evidente que supera cualquier coste que le hubiera supuesto a la empresa implantar el programa de cumplimiento normativo.

Este artículo ha sido publicado en la Revista de Jurisprudencia, en abril de 2021.

(1) La cultura Compliance en general en la empresa. La llegada del Tax Compliance Jon Lacunza Abogado del Área Societario Mercantil. LKS Next Legal Izaro Zarraonandia Revista Forum Fiscal, Nº 258, Sección Compliance: Perspectiva plural y fiscal, CISS Abogada del Área Fiscal. LKS Next Legal.

(2) Nuevo Código Penal, plan de prevención de delitos y sus implicaciones laborales José Luis Goñi Sein. Catedrático de Derecho del Trabajo Trabajo y Derecho, Nº 5, Mayo 2015.

(3) Análisis y aplicación práctica de la Norma UNE 19602 de Sistemas de Gestión de Compliance Tributario Laura Campanón Galiana Abogada y asesora fiscal en Arttax Abogados Carta Tributaria. Revista de Opinión, Nº 49, Sección Estudios, Abril 2019.

(4) Emilio Poyatos Gil Noticias jurídicas. La Norma UNE 19602: un entorno seguro para el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Fuente: *ElDerecho.com*