

TEMAS

La responsabilidad penal del tax compliance officer y de otros intermediarios fiscales

Juan Gaspar Díaz Pedrero



TEMAS

La responsabilidad penal del tax compliance officer y de otros intermediarios fiscales

Juan Gaspar Díaz Pedrero

© Juan Gaspar Díaz Pedrero, 2024
© LA LEY Soluciones Legales, S.A.

LA LEY Soluciones Legales, S.A.

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 91 602 01 82

e-mail: clienteslaley@aranzadilaley.es

<https://www.laley.es>

Primera edición: febrero 2024

Depósito Legal: M-3297-2024

ISBN versión impresa: 978-84-19905-41-3

ISBN versión electrónica: 978-84-19905-42-0

Diseño, Preimpresión e Impresión: LA LEY Soluciones Legales, S.A.

Pintad in Spain

© **LA LEY Soluciones Legales, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, LA LEY Soluciones Legales, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, LA LEY SOLUCIONES LEGALES se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **LA LEY Soluciones Legales, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

PRIMERA PARTE

CONTEXTO DE ANÁLISIS

2. EL NUEVO PARADIGMA. AUTORREGULACIÓN Y PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO. EL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO TRIBUTARIO
 - 2.1. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el objetivo de lograr un mejor cumplimiento de la legislación fiscal internacional
 - 2.2. La Unión Europea y el cumplimiento cooperativo tributario
 - 2.3. La recepción del cumplimiento cooperativo tributario en España
3. CUMPLIMIENTO NORMATIVO
 - 3.1. Antecedentes internacionales en materia de cumplimiento
 - 3.2. La transposición al ordenamiento español de determinadas normas internacionales relacionadas con la responsabilidad penal de las personas jurídicas
4. MATERIAS AUTORREGULADAS EN ESPAÑA Y LA RESPONSABILIDAD PENAL DE SUS INTERVINIENTES
 - 4.1. Estándares internacionales de cumplimiento
 - 4.2. El mercado financiero
 - 4.3. Protección de datos
 - 4.4. Medio ambiente

- 4.5. Prevención de riesgos laborales y la figura del compliance officer laboral
- 4.6. Blanqueo de capitales y financiación del terrorismo

2. EL NUEVO PARADIGMA. AUTORREGULACIÓN Y PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO. EL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO TRIBUTARIO

La globalización ha supuesto la liberalización de la circulación de capitales, de mercancías y de las propias personas. Como vamos a ver, todas estas circunstancias llevadas al extremo resultan perjudiciales para los intereses de la comunidad. Y surge la paradoja de que, mientras los gobiernos flexibilizan sus políticas para adecuarlas y hacerlas interesantes a las empresas, se pide de estas, que lleven a cabo la adopción de medidas que eviten abusos y adecúen sus actuaciones a la legalidad.

No menos importante ha sido la revolución que ha supuesto Internet en las comunicaciones y en el conocimiento. La universalización de la informática permite el avance de los países atrasados y nos lleva a un mundo globalizado.

La globalización ha provocado la mayor concentración de capital, pérdida de poder de los Estados, incremento de los desplazamientos migratorios y exclusión social conocida hasta el momento. Esta concentración de capital acapara la innovación tecnológica y busca eliminar las dificultades normativas que encuentra en su camino hacia el beneficio. En palabras de ZAFFARONI⁽¹⁾, *«la moderna tecnología y la supresión de barreras agiliza el desplazamiento de capitales en procura de más renta en menor tiempo, manejados por tecnócratas que no son sus dueños. Esto reduce el poder de los Estados sobre los capitales e incluso su control. El objetivo de mayor renta en menor tiempo va venciendo todos los obstáculos éticos y legales, o sea, que produce una peligrosa desviación hacia lo ilícito. Los Estados debilitados son incapaces de controlar las actividades del capital aligerado de obstáculos éticos, pero además éste corrompe sus instituciones»*. Y en consonancia con esta idea

(1) ZAFFARONI, E. R. «Globalización y crimen organizado», en *Primera conferencia mundial de derecho penal organizada por la Asociación Internacional de Derecho Penal (AIDP)*, pág. 2.

FERNÁNDEZ STEINKO sugiere que «*el sistema económico se ha financiarizado y deshumanizado permitiendo la circulación de capitales sin control alguno y su acumulación en pocas manos al precio de las penurias y el sufrimiento de muchos*»⁽²⁾.

La deslocalización de las empresas con las consecuencias que esta conlleva (*forum shopping*, *lex fori* o posibilidad de elegir la competencia jurisdiccional) y lo que se conoce como la sociedad del riesgo, hacen necesario que planteemos la necesidad de establecer barreras a este poder. Las medidas que se han tomado para paliar esta pérdida de poder de los Estados frente a las grandes Corporaciones vienen del mundo anglosajón. La Sociedad empieza a exigir a las empresas que asuman la tarea de controlar sus riesgos que pueden desencadenar en delitos. El Tribunal Supremo Federal estadounidense con sentencias como la dictada en el caso *New York Central R. Co vs. United States* (de 1909) fue de los primeros en imputar la responsabilidad penal a las empresas por los delitos cometidos por sus directores y empleados. Se consolidó en su Jurisprudencia penal la doctrina del *respondeat superior*⁽³⁾, nacida en el ámbito civil. Surge en el ámbito de la responsabilidad penal el modelo de imputación basado en el hecho de otro. El fundamento de esta responsabilidad no deriva de la participación de la persona jurídica en los hechos, sino del hecho de que este acto se realiza en su beneficio. Con la implantación de esta nueva Doctrina, se consigue fomentar que los directivos de las entidades controlen a sus empleados.

(2) FERNÁNDEZ STEINKO, «Delincuencia, finanzas y globalización». En Editorial CIS, 2014, pág. 9.

(3) VILLEGAS GARCÍA, «La responsabilidad criminal de las personas jurídicas. La experiencia de Estados Unidos». En Aranzadi, 2016, pág. 170 y ss.

La Doctrina del *Respondeat Superior*, consiste en que el principal debe responder por los actos realizados por sus agentes ya que se beneficia de su actuación. En ausencia de este beneficio se acudiría a otros fundamentos como la capacidad de control que este último ejerce sobre aquél. En un principio esta doctrina se aplicó en el ámbito civil, aunque de ahí pasó al ámbito penal. El fundamento de uno y otro es distinto, mientras en el Derecho de daños lo que se pretende es hacer recaer las consecuencias del daño en quien está en mejor posición para soportarlas, en el ámbito penal podría estar en el hecho del riesgo que suponen algunas actividades para la comunidad.

En Estados Unidos, esta doctrina es especialmente relevante en la responsabilidad penal de las personas jurídicas, donde se ha consagrado un modelo de responsabilidad vicarial que permite imputar a la empresa por los delitos cometidos por sus representantes o empleados, siempre que tenga lugar en el ejercicio de sus funciones o con la intención de beneficiarla.

No cabe alegar por parte de la empresa lo que SCHUNEMANN ha llamado la «irresponsabilidad organizada» ya que lo que se pretende es que los directivos de las compañías controlen el funcionamiento de las empresas, evitando la comisión de delitos en el desarrollo de su actividad y en cualquiera de sus niveles.

El nuevo Derecho Penal que surge ante esta situación encuentra su base fundamental, en la colaboración entre empresas y Estado, y consecuentemente, en la búsqueda de la mayor eficacia del Derecho. Concretamente lo que se pretende restablecer o conseguir, es lo que se conoce como *enforcement* o aplicación del Derecho, dificultado con estas nuevas realidades sociales. Como afirma NIETO MARTÍN, «*Si las grandes empresas multinacionales y las sociedades cotizadas, no se convierten en una suerte de agentes de estado, comprometiéndose seriamente en la prevención y sanción de los comportamientos desviados que puedan realizar sus empleados y directivos, gran parte de las normas de conducta cuya eficacia se trata de asegurar mediante el Derecho penal económico serán papel mojado. Esta alianza entre los agentes del capitalismo y el Estado es parte del ideario de la corporate governance*»⁽⁴⁾. El indicador de esta nueva colaboración es la aplicación de los códigos éticos o de conducta. Esta nueva situación o «*contrato social*» cuenta con una serie de apoyos dentro del Derecho penal. Los países en busca de esa mayor efectividad han globalizado los tipos penales en materias como el blanqueo de capitales o la corrupción en el comercio internacional. Es entonces cuando organizaciones internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE) o el Banco Mundial, e incluso asociaciones privadas como Bussines Round Table o la Cámara de Comercio internacional, entre otras muchas, llevan a cabo una expansión de este nuevo Derecho Penal Económico estableciendo nuevas normas y directrices que sin tener un carácter normativo, las empresas

Va a ser irrelevante que la persona que cometa el delito actúe en contra de la política de la entidad o de instrucciones expresas de esta o de normas incluidas en los programas *compliance*. «Ésta es culpable porque lo es el representante o empleado que ha cometido el delito, por lo que es lógico que sus esfuerzos para prevenir las infracciones penales resulten irrelevantes. La entidad no responde por un hecho propio sino por uno ajeno, el de su representante o empleado». La existencia de un programa de *compliance* no se puede tener en cuenta para exonerar de responsabilidad a la empresa, pero podrá ser valorada para determinar si los empleados de la compañía han actuado en el ámbito de sus competencias.

Un claro ejemplo de la aplicación de la doctrina *respondeat superior*, es el caso de Arthur Andersen (2002) que fue declarada culpable de un delito de obstrucción a la justicia por la destrucción de documentos relacionados con la auditoría que había realizado sobre la entidad Enron. En este caso la única persona física investigada, David Duncan, responsable de los trabajos de auditoría de la firma Enron, se declaró culpable después de alcanzar un acuerdo con la Fiscalía. La empresa fue condenada y aunque finalmente no se confirmó en apelación, la compañía tuvo que cerrar por el daño irreparable de la primera condena. En esta condena no se tuvo en cuenta que las instrucciones de la compañía fuesen contrarias a la actuación llevada a cabo por el señor Duncan, ni el desconocimiento por parte de la empresa de los hechos delictivos, lo único que pesó en la condena es que el empleado se declaró penalmente responsable.

(4) NIETO MARTÍN, A., «El programa político-criminal del Corporate Government». En *Delincuencia Económica y Corrupción*, Ediar, 2006, pág. 446.

siguen por la mera autoridad que estas instituciones internacionales poseen en sus respectivos ámbitos.

Esa tarea pública que empiezan a adoptar las empresas y que se conoce como autorregulación, no es más que la autoimposición de estándares de conducta por parte de las Organizaciones. El buen gobierno corporativo, el Derecho de los mercados financieros, prevención del blanqueo de capitales, son algunos ejemplos de esta autorregulación. Para ello, bien el legislador o bien un Órgano estatal (por ejemplo, en EE. UU. las *Sentencing Comision*⁽⁵⁾) establece una serie de criterios o directrices que indican a las empresas los elementos esenciales que deben incorporar sus programas de cumplimiento para acatar el ordenamiento jurídico. Los Estados toman medidas para favorecer la autorregulación de las empresas. Una de estas medidas es la disposición por parte de algunas naciones, de la responsabilidad penal de la persona jurídica y de los beneficios penales (exención o atenuación de la pena) que podrán obtener las organizaciones, si llevan a cabo esta autorregulación.

Esta nueva corriente del Derecho Penal, que considero utilitarista, surge como respuesta a ese nuevo poder económico y social que suponen las Corporaciones. Se busca la responsabilidad de la persona jurídica de una manera pragmática, pues lo que se pretende es ejercer presión sobre ella para que se asegure que sus empleados y representantes no cometan delitos, pasando a un segundo plano, la idea de culpabilidad de la propia organización.

Admitida la responsabilidad penal de la persona jurídica, vicarial o por defecto de organización⁽⁶⁾, vemos cómo surgen unos nuevos parámetros para conseguir que esta pueda controlar sus riesgos de una manera efectiva. Autorregulación, transparencia, asignación de responsabilidades, son términos que van a ir introduciéndose de una manera transversal en los distintos ámbitos en los que va a poder intervenir la empresa (económico, financiero, corrupción, fiscal...).

(5) Las *US Sentencing Guidelines* surgieron en los años ochenta por la gran disparidad en el contenido de las sentencias que se dictaban por los distintos jueces federales. Esto dio lugar a la no uniformidad en el criterio jurisprudencial con la consecuente inseguridad jurídica. Ante esta situación el Congreso de los Estados Unidos promulgó la *Sentencing Reform Act* de 1984, que dio lugar a una Comisión (*US Sentencing Commission*) que en 1987 publicó las *US Sentencing Guidelines* para las personas físicas y en 1991 para las personas jurídicas. Esta Comisión es la encargada de llevar a cabo las actualizaciones de las *Sentencing Guidelines* (y así ha habido importantes actualizaciones como la de 2002). Volveremos sobre ello en un apartado posterior.

(6) Para profundizar en el estudio sobre el tipo de responsabilidad de la persona jurídica ver GÓMEZ-JARA DÍEZ, C. (2017). «Tomarse la RPPJ en serio la culpabilidad de las PJ». En *Estudios de Derecho Penal. Homenaje al profesor Miguel Bajo*, págs. 125 a 145. Ramón Areces.

La autorregulación surge en las empresas ante su preocupación de verse implicadas en delitos cometidos por sus empleados y las graves consecuencias que esto implica. Es entonces cuando comienza el auge de los sistemas de autorregulación, y con ello, los llamados programas *compliance*⁽⁷⁾. En el mundo empresarial se empieza a hablar de estos programas y con su aparición se pretende, si no impedir la sanción, que al menos esta sea la menor posible. Para ello no va a ser suficiente con acatar formalmente las disposiciones legales que afecten a una determinada Organización, sino que habrá que llevar a cabo una correcta implantación de estos programas en las empresas, para que se promueva una cultura de cumplimiento efectivo de estas normas.

ARTAZA VARELA define los programas de cumplimiento o *compliance* como «*el conjunto sistemático de esfuerzos realizados por los integrantes de la empresa tendentes a asegurar que las actividades llevadas a cabo por esta no vulneren la legislación aplicable*»⁽⁸⁾. Un programa de cumplimiento permite a la empresa coordinar medidas y procedimientos que promuevan un comportamiento respetuoso con la Ley por parte de sus integrantes. Pero no sólo eso, no va a ser suficiente cumplir con el Derecho, sino de manera más amplia, habrá que cumplir con reglas que no necesariamente serán jurídicas, y que pueden tratarse de estándares sectoriales o meras declaraciones de intereses con motivaciones éticas. Además, deberá ser capaz de detectar las conductas delictivas que se produzcan en la empresa y marcar las pautas a seguir ante estas situaciones, para de esta manera conseguir anticiparse a la posible responsabilidad jurídica.

Cuando nos referimos al término Cumplimiento o *Compliance*, lo que se busca es, de una manera sistemática, la adopción de reglas y procesos intraempresariales encaminados u orientados a que se logre el respeto del Derecho vigente. Es decir, que dicho cumplimiento, no obedezca a la casualidad, al comportamiento individual o a los intereses parciales de un depar-

(7) Existe numerosa bibliografía sobre los programas de cumplimiento penal, por citar algunas de ellas:

— NIETO MARTÍN, A., «El programa político-criminal del Corporate...», *op. cit.*

— COCA VILA, I. (2013). «¿Programas de cumplimiento como forma de autorregulación regulada?». En *Criminalidad de empresa y compliance*, págs. 43 a 76.

— ROTSCH THOMAS, «Sobre las preguntas científicas y prácticas del Criminal Compliance». En *Anuario de Derecho Penal Económico y de la Empresa*, 2015.

— ARTAZA VARELA, «Sistema de prevención de delitos o programas de cumplimiento. Breve descripción de las reglas técnicas de gestión del riesgo empresarial y su utilidad en sede jurídico penal». En *Política Criminal*, volumen 8, 2013.

(8) ARTAZA VARELA, «Sistema de prevención de delitos o programas de cumplimiento...», *op. cit.* pág. 548.

tamento, sino a un sistema integrado de cumplimiento vinculado globalmente con todas las actividades empresariales tanto internas como externas.

Los programas de cumplimiento surgen por una nueva necesidad; el Estado es incapaz de regular de forma adecuada las estructuras empresariales complejas. A esta incapacidad fáctica, se le une la incapacidad financiera de asumir los costes de los procesos de regulación, supervisión y sanción en este ámbito, extremadamente complejo. Esta imposibilidad de regulación de las empresas se soluciona, por parte del Estado, valiéndose de ellas para obtener sus objetivos. Aunque parezca lo contrario, la autorregulación no responde a un impulso desregulador ya que supone una mejora cualitativa y cuantitativa en la intervención estatal, en la medida que el Estado obtiene una regulación más rigurosa, específica y eficaz⁽⁹⁾. «*El Estado delegaría en parte su función regulatoria en las propias empresas, que contribuirían decididamente al proceso general regulatorio, sin que, como en toda delegación, el Estado cediera la titularidad de la función*⁽¹⁰⁾». O tomando la metáfora de OSBORNE y GAEBLER, «*lo pretendido sería que el Estado tomara el timón y dejase a la sociedad civil remar*⁽¹¹⁾».

Para promover que las empresas se autorregulen y lleven a cabo la implantación de un programa de cumplimiento, el legislador español ha introducido en el CP la responsabilidad de la persona jurídica; en caso de ser investigada o procesada, esta podrá exonerarse o al menos conseguir una atenuación de la pena, si acredita la diligencia debida a la hora de evitar la comisión de delitos dentro de su organización. Tras la última reforma de 2015 del CP, el programa de cumplimiento o modelo de prevención penal, adquiere una relevancia esencial, por no decir casi exclusiva, en nuestro CP para poder acceder a la exención o al menos atenuación de la pena.

Por tanto, toda organización precisaría de un adecuado y efectivo programa de cumplimiento, es decir, de un cuerpo normativo en el que se recogiesen aquellos sistemas empresariales internos de gestión de riesgos por los que se rige una determinada entidad. Sin embargo, el propio CP distingue entre *empresas de pequeñas dimensiones* y el resto, a la hora de exigir unos determinados requisitos como puede ser la designación de un oficial de cumplimiento. Cuando nosotros nos referimos en este trabajo a organizacio-

(9) Así también, ESTEVE PARDO en *Autorregulación y sanciones*, pág. 39 y ss., o NIETO MARTÍN, «Responsabilidad social, gobierno corporativo y autorregulación: sus influencias en el Derecho penal de la empresa», *Política Criminal*, (5), 2008, pág. 5.

(10) COCA VILA, I. (2013) «¿Programas de cumplimiento como forma...?», *op. cit.* pág. 47.

(11) OSBORNE/GAEBLER, *Reinventing Government*, 1992, (*La reinención del Gobierno. La influencia del espíritu empresarial en el sector público*, 2002), pág. 55.

nes o empresas, estamos pensando en este segundo grupo (el de las grandes empresas). En las pequeñas empresas al no poseer unas estructuras complejas y al configurarse con pocos trabajadores y/o departamentos, la delegación de las funciones de vigilancia y control pierde parte de su sentido, por lo que será más difícil que nos encontremos con el nombramiento de estos oficiales de cumplimiento y la implantación de Programas de Cumplimiento de prevención de riesgos. Además, como veremos más adelante, la propia OCDE recomienda que la aplicación de estos sistemas de cumplimiento se lleve a cabo de manera proporcional al tamaño de las empresas.

El desarrollo de estos programas comienza con una evaluación previa de los riesgos propios de la empresa, donde se especificarían procedimientos de detección de riesgos y las medidas para su control. También se establecerían las posiciones de competencia en la organización. La determinación de los sujetos responsables de cada operación impide la disolución de responsabilidades en el desorden empresarial y facilita posteriormente, su detección y sanción del infractor. *«Pues, en realidad, el problema capital que debe afrontar un eficaz Programa de Cumplimiento es la gestión de la política interna empresarial de delegación⁽¹²⁾».*

Los Programas de Cumplimiento son únicos para cada empresa, no existe un modelo genérico para estos que valga para todos. Es precisamente esta característica uno de los argumentos más importantes legitimadores de la autorregulación. Los riesgos que aparecen son distintos en cada empresa (un banco tendrá distintos riesgos a una empresa química) y dependerán en gran medida del objeto social de la empresa y de su entorno.

Llegados a este punto de nuestro estudio, corresponde ahora centrarnos en la materia tributaria y comprobar cómo todos estos cambios se han ido llevando a cabo en este ámbito.

La globalización económica, como todo fenómeno económico, posee su reflejo en el ámbito tributario. La globalización ha supuesto la búsqueda de nuevas estrategias de producción destinadas a mejorar la rentabilidad de las empresas. Las empresas que antes buscaban su expansión económica en el mercado interno basado en el mantenimiento del peso de los salarios sobre la renta nacional han cambiado su estrategia, y buscan su expansión externa como fuente principal de crecimiento, cuya lógica es justo la contraria; es decir, llevar a cabo los ajustes salariales y fiscales necesarios para mejorar la competitividad internacional (consecuentemente, buscan aquellos Estados

(12) COCA VILA, I. (2013) «¿Programas de cumplimiento como forma...?», *op. cit.* pág. 60.

en los que aparecen estas circunstancias). Los ajustes fiscales que demandan las empresas se dan en las rentas del capital y sobre todo en las rentas empresariales, y se llevan a cabo teniendo en cuenta consideraciones no tributarias (competitividad internacional, volatilidad de la renta, grado de deslocalización o reubicación de la actividad, etc.). Esta nueva situación obliga a tomar medidas por parte de los Estados, para mantener la recaudación tributaria, que se ven en la necesidad de incrementar la carga fiscal sobre manifestaciones de capacidad económica no susceptible de deslocalización (inmuebles, rentas de trabajo, consumo,) o que no resulten afectadas por las fuerzas del mercado. Todo ello compromete la equidad, la progresividad y la función redistributiva del Tributo⁽¹³⁾.

Pero no podemos olvidar que son los propios Estados los que compiten por ofrecer mejores condiciones fiscales a las grandes empresas, dando paso a que estas puedan llevar a cabo planificaciones fiscales, no del todo conformes con la realidad del impuesto. Por determinadas instituciones internacionales como son la ONU (Organización de Naciones Unidas), Organización de Estados Americanos, GAFI (Grupo de Acción Financiera Internacional), Banco Mundial..., y ocupando un lugar destacado la OCDE, se intenta corregir estas situaciones por dos vías de actuación:

- La primera de ellas, obligando a los Estados a reformar su ordenamiento de acuerdo con las normas emanadas de estas instituciones (tanto por medio de *hard law*, como de *soft law*), y en caso contrario, haciendo uso de determinadas contramedidas, como, por ejemplo, la inclusión en una lista negra, sanciones económicas, o simplemente la suspensión de los pagos de un crédito internacional. Los principales problemas que suscita el uso de este tipo de normas derivan de la forma en que son producidas (sin control de los respectivos parlamentos) y los medios para dotarlos de coercibilidad.

- La otra vía es a través de la coordinación fiscal de los distintos Estados y el Cumplimiento Cooperativo por parte del resto de agentes que forman la relación tributaria; las empresas y los intermediarios tributarios. Surge entonces, la paradoja de que, mientras los Gobiernos flexibilizan sus políticas para adecuarlas y hacerlas interesantes a las empresas, se intenta convencer a estas para que lleven a cabo la adopción de medidas que eviten abusos y adecúen sus actuaciones a la legalidad, e incluso den

(13) CALDERÓN CARRERO, J. M. (2012). *La Globalización Económica y su incidencia sobre el Derecho Financiero y Tributario: ¿Implicaciones sobre la protección de los bienes jurídicos Globales?*, AFDUAM (Vol. 16), págs. 342 y 350.

un paso más, y actúen de manera ejemplar y en consonancia con valores éticos.

Esta segunda vía supone una armonización de los impuestos ya que instituciones como la OCDE han llevado a cabo un proceso de «*estandarización normativa y modelización de la fiscalidad internacional*», de tal manera, que «*las instituciones, categorías, cláusulas o principios que alcanzan un cierto nivel de consenso en el marco de esta organización internacional se expanden entre sus miembros y se deslizan (con escasos cambios) en sus ordenamientos tributarios*»⁽¹⁴⁾. Esta «*uniformación*» del Derecho Tributario Internacional se ha visto favorecida por factores como el hecho de que los convenios OCDE⁽¹⁵⁾ no solo se apliquen a los países miembros, o cuestiones como la de supeditar concesiones de préstamos internacionales del Banco Mundial o del Fondo Monetario Internacional, a adoptar las recomendaciones promulgadas por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE⁽¹⁶⁾. Tampoco podemos perder de vista, que la primera de las vías supone la utilización de medidas coercitivas que no dejan de suponer una pérdida de soberanía en una de sus manifestaciones más importantes como es el poder tributario. Con la coordinación fiscal se pretende evitar esta situación y consecuentemente, conseguir que los Estados puedan «*seguir exaccionando sus impuestos más importantes, preservando al mismo tiempo un aceptable nivel de respeto de los principios impositivos clásicos*»⁽¹⁷⁾. Algunas de las experiencias de la aplicación de este modelo en naciones de nuestro entorno han ido definiendo las líneas por las que debe definirse esta nueva relación y los instrumentos que deben adaptarse para conseguir su implantación. Como países más

(14) CALDERÓN CARRERO, J. M. (2012). *La Globalización Económica y su incidencia sobre el Derecho...*, op. cit. págs. 350 y 351.

(15) Son numerosos los convenios de la OCDE que tratan cuestiones tributarias. Algunos de ellos irán apareciendo en nuestro trabajo, pero a modo de ejemplo citaremos el Convenio de la OCDE Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los Tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (<https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>), el Convenio Tributario sobre la renta y sobre el Patrimonio (https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es), o el Acuerdo sobre intercambio de Información en materia Tributaria (<https://www.oecd.org/ctp/harmful/37975122.pdf>)

(16) Todas estas cuestiones tendrán su posterior desarrollo en el capítulo 2.1. «La OCDE y el objetivo de lograr un mejor cumplimiento de la legislación fiscal internacional».

(17) Véase informe de la OCDE, *Access to Bank Information for Tax Purposes*, OECD, París, 2000, párrafos 4, 7 y 11; e informe OCDE, *Harmful Tax Competition*, OECD, París, 1998, párrafo 30.

avanzados en el desarrollo de estas nuevas relaciones cooperativas destacamos al Reino Unido y Holanda⁽¹⁸⁾.

En el primero de ellos, el Reino Unido, la entidad responsable de los tributos estatales, el *Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC), ha implantado el programa de evaluación de riesgos de incumplimiento y de acuerdo con los resultados obtenidos, lleva a cabo la clasificación de las grandes empresas según su riesgo fiscal (*Task Compliance Risk Management*⁽¹⁹⁾). Además, ha adoptado medidas como la creación del *Customer Relationship Manager*⁽²⁰⁾ (CRM), que es el responsable formal de toda la política de comunicación de una determinada empresa con la Administración tributaria, y por tanto el responsable de encauzar todas las solicitudes que sobre interpretación normativa que presente el contribuyente. O las *Disclosure tax avoidance schemes*⁽²¹⁾ (DOTAS), que son normas encaminadas a sancionar la omisión de una determinada información que deben facilitar quienes desarrollan estructuras de planificación fiscal y en general de productos de alto riesgo de ser calificados como ilegales. Posteriormente, veremos el papel que desarrolla desde el ejercicio fiscal de 2009 el *Senior Accounting Officer* (SAO), responsable de certificar que los sistemas de contabilidad de la empresa están diseñados para cumplir con los deberes y obligaciones tributarias, de facturación y en general cumplen las expectativas de transparencia e información financiera⁽²²⁾.

Por su parte, Holanda desde 2002 ha llevado a cabo una importante renovación de la gestión pública. Se ha buscado un modelo de relaciones entre la Administración y los ciudadanos más «horizontal»⁽²³⁾ para poder afrontar los retos del nuevo siglo que se derivan de la globalización. «En

(18) ROZAS VALDÉS, J. A. (2016). *Los sistemas de relaciones cooperativas: Una perspectiva de Derecho Comparado desde el sistema Tributario Español*. Instituto de Estudios Fiscales, 6/2016, pág. 49 y ss.

(19) *Ibidem*, pág. 61.

(20) *Ibidem*, págs. 61 y 62.

En el mismo sentido, CALDERÓN CARRERO, J. M. (2015). *Cumplimiento tributario cooperativo y Buena gobernanza*. Editorial Thomson Reuters & EY, pág. 523.

(21) <https://www.gov.uk/government/publications/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-guidance/disclosure-of-tax-avoidance-schemes>

(22) ROZAS VALDÉS, J. A. (2016). *Los sistemas de relaciones cooperativas...*, *op. cit.* pág. 59. Schedule 46 Finance Act 2009.

La figura del SAO ya ha sido tratada en un capítulo anterior (3.1.2.3. Finance Act británica del 2009. La figura del *Senior Accounting Officer*).

(23) NETHERLANDS TAX AND CUSTOMS ADMINISTRATION. CO-ORDINATION GROUP ON THE TREATMENT OF VERY LARGE BUSINESSES. (2008). *Tax Control Framework. From a focus on risks to being in control: a different approach*, pág. 7 y ss. https://download.belastingdienst.nl/itd/beleid/overige/tax_control_framework.pdf

definitiva, se toma conciencia de que las relaciones administrativas no pueden ya mantenerse en un plano de superioridad, vertical, de relaciones de poder. El futuro del Estado, del Derecho público, como instrumento vertebrador de las comunidades políticas, pasa por entender que a la ciudadanía —no digamos ya a las grandes compañías mercantiles— no se la puede seguir tratando como si de menores de edad se tratase, sobre presupuestos de "orden y mando"; es preciso, necesariamente, evolucionar hacia modelos de relación basados en el respeto y la cooperación mutua, horizontales⁽²⁴⁾». En consecuencia con esta manera de pensar, el modelo implantado descansa sobre las siguientes premisas; mecanismos de control interno/externo con objeto de asegurar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, un sistema eficaz y ágil de resolución preliminar por parte de la Administración de las dudas de interpretación de los tributos, supervisión de cada contribuyente según su histórico y la asunción de que el intermediario fiscal ocupa una posición en el proceso de revisión de primer control interno de la verosimilitud y fiabilidad de la declaración⁽²⁵⁾. El diseño del sistema de control de riesgos tributarios, *Tax Control Framework* (TCF), que ha de implantar la entidad que se acoge a este modelo y sobre el que va a pivotar todo el control tributario posterior, va a condicionar la relación con la administración tributaria. Esta renuncia a conocer al detalle los pormenores y datos se centra en el funcionamiento de la organización y los sistemas internos de control⁽²⁶⁾.

Mientras la Agencia Tributaria en España, y a la vista de los últimos acontecimientos (Suministro de Información Inmediata SII, Norma UNE 19602, aprobación del Código de Buenas Prácticas para los Profesionales Tributarios), vemos cómo va apostando cada vez más por el cumplimiento cooperativo y voluntario de las obligaciones fiscales. Por su parte, las empresas observan cómo se ha instalado en la sociedad un contexto fiscal de tolerancia cero que junto con la enorme presión que los contribuyentes pueden llevar a cabo por medio de las redes sociales, supone que éstas, ante posibles pérdidas reputacionales, se doten de los medios necesarios para llevar a cabo el cumplimiento efectivo de sus obligaciones tributarias.

El Cumplimiento Cooperativo Tributario se ha implantado en el Ordenamiento Jurídico Español y en los próximos años va a determinar en buena

(24) ROZAS VALDÉS, J. A. (2016). *Los sistemas de relaciones cooperativas...*, op. cit. pág. 69, en nota a pie de página número 230.

(25) *Ibidem*, pág. 71.

(26) NETHERLANDS TAX AND CUSTOMS ADMINISTRATION. CO-ORDINATION GROUP ON THE TREATMENT OF VERY LARGE BUSINESSES. (2008). *Tax Control Framework. From...*, op. cit. pág. 22 y ss.

medida las relaciones entre la Agencia Tributaria, los contribuyentes y los intermediarios fiscales.

La *International Fiscal Association* (IFA) define la relación cooperativa en el sentido de aquella que «hace referencia a una relación institucional específicamente definida, basada en intenciones expresadas mutuamente y no en reglas detalladas que los contribuyentes y las administraciones tributarias asumen voluntariamente más allá de sus obligaciones legales básicas, en el entendimiento mutuo, el respeto y una verdadera cooperación, y que tiene como objetivo la aplicación de las leyes fiscales en relación con las actividades de los contribuyentes de la forma más eficiente y oportuna, asumiendo una revelación completa, oportuna y recíproca de la información tributaria relevante (incluyendo las posiciones adoptadas) y que conduce a la determinación de la cuantía correcta del impuesto correspondiente teniendo en cuenta el espíritu y el propósito de la ley tributaria (en lugar de simplemente la letra de la ley) respetando a su vez los derechos de cada una de las partes así como las obligaciones previstas en las leyes procesales en caso de desacuerdo acerca de lo que constituye la cuantía correcta del impuesto⁽²⁷⁾». Por tanto, el objetivo de este modelo «es prevenir el conflicto más que castigar el equívoco⁽²⁸⁾». Para ello la Administración y los contribuyentes siguen unos protocolos previos con los que detectan los ámbitos en los que pueden aparecer contingencias o riesgos fiscales y, anticipadamente, acuerdan las soluciones que han de llevarse a cabo ante tales acontecimientos. Estos protocolos, que las grandes empresas formalizan en un acuerdo, suponen su compromiso a implantar un modelo de gestión de riesgos controlado desde el Consejo de Administración de la empresa y que se conoce como *Tax Control Framework* (TCF)⁽²⁹⁾. La Administración tributaria podrá confiar en estos sistemas internos de control de riesgos fiscales o TCF, que la empresa haya acordado implantar, y consecuentemente, podrá prescindirse del control exhaustivo de todos y cada uno de los registros y operaciones, liberando recursos que se pueden dedicar a otras tareas más rentables. En definitiva, el planteamiento llevado a cabo por la Administración consiste en trasladar al ámbito de la planificación tributaria las técnicas de gestión de riesgos utilizadas en el mundo de la gerencia empresarial, analizando los ámbitos en los que los riesgos de incumplimientos tributarios son más elevados y concen-

(27) INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION. (2012). IFA Initiative on the Enhanced Relationship Key Issues Report, pág. 12.
<http://www.ifa-jb.com/media/ER%20Key%20Issue%20Report%20final.pdf>

(28) ROZAS VALDÉS, J. A. (2016). *Los sistemas de relaciones cooperativas...*, op. cit. pág. 19.

(29) OCDE (2013), *La relación cooperativa: un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, pág. 34.

SEGUNDA PARTE

LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS POR INCUMPLIMIENTOS TRIBUTARIOS

5. EL DELITO FISCAL
 - 5.1. El bien jurídico protegido
 - 5.2. El sujeto activo del delito
 - 5.3. El sujeto pasivo
 - 5.4. El objeto material
 - 5.5. La conducta típica
 - 5.6. Elemento subjetivo del tipo
 - 5.7. El tipo agravado del delito fiscal. El artículo 305 bis CP
 - 5.8. La prueba en el delito fiscal
 - 5.9. La regularización tributaria del artículo 305.1 y 305.4 del CP y otras medidas de cumplimiento voluntario
6. LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN ESPAÑA
 - 6.1. La responsabilidad penal de las personas jurídicas
 - 6.2. El artículo 31 bis del CP
 - 6.3. Las normas UNE 19601 y 19602 / la ISO 37301
 - 6.4. La responsabilidad penal de la persona jurídica por delito tributario
7. NORMATIVA EXTRAPENAL: LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

- 7.1. Las normas antielusión en el derecho tributario español
 - 7.2. Los responsables tributarios
 - 7.3. La empresa como colaborador privado en la gestión tributaria
- 8. EL PRINCIPIO DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO EN LA LGT (ART. 92.2)
 - 9. EL DERECHO A LA BUENA ADMINISTRACIÓN
 - 10. LA MORALIZACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO
 - 10.1. La aparición de nuevos sujetos colaboradores en la prevención del fraude fiscal
 - 10.2. La aparición de nuevas obligaciones de información y control en la prevención del fraude tributario

Establecido el nuevo contexto regulatorio en el que se desarrolla un ámbito importante del Derecho penal Económico, tanto a nivel general, como a nivel específico en el ámbito Tributario, procede ahora el estudio de la aplicación e interpretación de la normativa fiscal y cómo esta puede afectar en la posible responsabilidad del oficial de cumplimiento y en otros *extraneus* de la relación tributaria. En esta segunda parte de nuestro trabajo, entramos ya a analizar en profundidad las normas penales que intervienen en el delito tributario cometido en la empresa.

Con la introducción de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en nuestro CP surgió la necesidad por parte de las empresas de implantar sistemas y métodos que permitiesen llevar a cabo, el control y la supervisión de las posibles contingencias o riesgos en los que pudiesen verse involucradas. Por este motivo, se designó a una serie de personas que asumiesen esta responsabilidad y llevasen a cabo la aplicación de los sistemas de cumplimiento y la efectiva supervisión de los mismos.

Se ha podido comprobar que dentro de estos Sistemas de *Compliance* existe una especialización de la figura del oficial de cumplimiento de acuerdo con las materias de protección de que se trate (LOPD, laboral, medio ambiente, financiero, etc.) y que no todas ellas van a suponer una responsabilidad penal de sus oficiales en caso de incumplimientos normativos. Corresponde, por tanto, en este apartado, estudiar si en el ámbito fiscal se identifican circunstancias que puedan ocasionar responsabilidad penal o no de sus intervinientes, haciendo hincapié en el oficial de cumplimiento tributario. Pero, además, tendremos que tener en cuenta, a la vista de los continuos cambios que en la actualidad se están produciendo, no solo el momento presente, también deberemos considerar la posibilidad de que en un futuro, esta situación pueda cambiar o hacerse más exigente con las responsabilidades penales de este colectivo. Y como venimos diciendo, estos cambios que se están produciendo en el ámbito fiscal y en el Derecho penal, no solo van a tener repercusión en la figura del oficial de cumplimiento tributario,

sino que también afectarán a otros *extraneus* que van a poder intervenir en el delito fiscal.

Dentro de la materia fiscal, no solo analizaremos los artículos del CP, también tendremos que acudir a su legislación extrapenal. La gran dispersión de normas Tributarias y la complejidad de las mismas supondrán una cuestión a tener en cuenta por las graves situaciones de inseguridad jurídica que pueden dar lugar en el día a día de las empresas. A esta situación se añaden los problemas de interpretación de estas normas, tanto por los propios intervinientes en la relación tributaria, como por los juzgados y tribunales. Habrá que tener en cuenta las diferencias que puedan darse entre la norma penal y la legislación tributaria, así como algunas Instituciones que pueden no coincidir (responsables, exenciones y regularizaciones, plazos, etc.). A todas estas cuestiones se dedicará el capítulo quinto de este estudio. El capítulo sexto examinará la responsabilidad penal de las personas jurídicas en nuestro país. Especialmente importante es su apartado 4.º, donde trataremos la responsabilidad penal de la persona jurídica por delito tributario. En este apartado analizaremos cómo se enlazan las dos materias estudiadas —delito fiscal y responsabilidad penal de la persona jurídica— y se considerarán algunas sentencias que puedan clarificar los aspectos más controvertidos que se estén dando en la actualidad.

Pero para poder entender el delito fiscal, será necesario que en nuestro capítulo séptimo introduzcamos algunas cuestiones de su normativa extrapenal: la Ley General Tributaria. Además, se tratarán otras que han ido surgiendo y se han ido implantando en la relación tributaria, y como se ha recogido en nuestra legislación el Principio de Cumplimiento Cooperativo o el de la Buena Administración (capítulos 8 y 9). Se dedicará el capítulo 10 de esta segunda parte a examinar si es posible la moralización del Derecho Tributario y si esto es así, cuál es la situación actual en España.

5. EL DELITO FISCAL

Este capítulo se centrará en el delito fiscal, artículo 305, y en su modalidad agravada 305 bis del CP. Pero como venimos anticipando, no solo se tendrán en cuenta estos preceptos. Las remisiones al Orden Tributario van a ser frecuentes puesto que nos encontramos con la circunstancia de que el delito fiscal es un tipo penal en blanco. Es decir, la descripción típica del supuesto de hecho solo contiene elementos jurídicos normativos, por lo que solo puede conocerse su contenido a través de normas procedentes de otros sectores del ordenamiento jurídico. El tipo quedará completo acudiendo a la

legislación extrapenal, en nuestro caso, la legislación fiscal. El delito fiscal utiliza determinados elementos en la concreción del comportamiento típico que remiten a la legislación tributaria («cuantía de la cuota defraudada», «periodo impositivo» o «deuda tributaria» son algunos ejemplos). Estos elementos, son aclarados por la legislación fiscal, pero ello no impide conocer el hecho punible del delito fiscal, es decir, el tipo penal expresa perfectamente lo que se prohíbe, de tal manera que cualquiera pueda comprender el alcance del mismo. Nos encontramos ante el ejemplo paradigmático de la ley penal en blanco, donde el núcleo de prohibición se encuentra en la norma penal. Pero es necesario acudir a la normativa de reenvío para interpretar adecuadamente determinados elementos típicos que se incluyen en la descripción de la figura delictiva.

5.1. El bien jurídico protegido

Para poder dar a conocer cuál es la posición defendida en esta tesis sobre esta cuestión, antes es conveniente recordar que los delitos económicos se diferencian de los delitos clásicos patrimoniales en el hecho de que mientras que, en los primeros, entran en juego intereses patrimoniales supraindividuales; en los segundos, la protección se dirige a un interés patrimonial individual. La gran mayoría de los autores⁽¹⁾ coinciden en que el delito fiscal se encuentra dentro de lo que conocemos por Derecho penal Económico. Sin embargo, existen distintas posiciones acerca de cuál es el bien jurídico protegido de este delito. Mientras que algunos mantienen su carácter socioeconómico⁽²⁾, otros defienden su sentido patrimonial público⁽³⁾, y finalmente, la

(1) Entre otros: CHOCLÁN MONTALVO, J. A. (2016). *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. Wolters Kluwer, pág. 63 y ss.

AYALA GÓMEZ, I (2016). «Delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad Social». En *Memento Práctico: Penal, Económico y de la Empresa*. Editorial Francis Lefebvre, págs. 729 y 730 (marginal 6866).

RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, G. (2021). «Delitos contra la Hacienda Pública». En *Delitos económicos y empresariales*. Dykinson (Ed.), (1.ª Edición), pág. 411.

GARCÍA DÍEZ, C. (2019). «El Delito contra la Hacienda Pública. El Delito Fiscal (tipo general y tipos agravados)». En *Delincuencia Económica*. Editorial Thomson Reuters, págs. 255 y ss.

(2) A la hora de definir el bien jurídico se manejan conceptos como la función de los tributos, los valores constitucionales implícitos y siempre se alude a un interés patrimonial de las distintas Haciendas Públicas. Ejemplo de estos autores CHOCLÁN MONTALVO, J. A. (2016). *La aplicación práctica del delito fiscal...*, op. cit. pág. 63 y ss.

(3) Entre los defensores de las tesis patrimonialistas se encuentra el profesor MARTÍNEZ BUJÁN PÉREZ, C. (2019). *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social* (Título XIV: arts. 305-310 bis). En Tirant lo Blanch (Ed.), *Derecho Penal económico y de la empresa*. Parte especial (6a, págs. 656-832). Este autor confirma su posición patrimonialista y afirma

mayoría adopta posiciones eclécticas⁽⁴⁾. La posición que defendemos en esta discusión se inclina por la protección de valores socioeconómicos, más que garante patrimonialista. El bien jurídico del delito fiscal consistirá en la protección del principio constitucional de solidaridad cuando este se vea lesionado por un ataque concreto al patrimonio de la Hacienda Pública (delito de resultado). Esta postura es respaldada por parte de la doctrina⁽⁵⁾ y jurisprudencia⁽⁶⁾, como veremos a continuación, y en nuestra opinión, se adapta mejor al nuevo contexto que se está implantando entre los intervinientes de la relación tributaria: el cumplimiento cooperativo y voluntario. Se busca el pago justo del tributo y consecuentemente el cumplimiento efectivo de sus

que puede «partirse de la base de que el bien jurídico protegido es el interés patrimonial de la hacienda pública, pero siempre que se reconozca que ese bien se concreta en la necesidad de tener recursos públicos tributarios y, más precisamente aún, en la fase de liquidación de los tributos» (pág. 663)...«Evidentemente, ello no significa desconocer la existencia de un bien jurídico mediato o inmaterial, que es el bien jurídico representado y que vendría integrado por las funciones que el tributo está llamado a cumplir, pero con la salvedad de que dicho bien no posee relevancia directa alguna ni en el tipo de acción, ni en la imputación subjetiva, es decir, es un bien que por su grado de generalidad no puede ser lesionado por el comportamiento típico defraudatorio individual, sino que en su caso tan solo podrá ser abstractamente puesto en peligro a través de la reiteración y generalización de las conductas defraudatorias individuales.» (pág. 665).

RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, G. (2021). «Delitos contra la Hacienda...», *op. cit.* pág. 411.

(4) Al referirme a posiciones eclécticas o intermedias, incluyo a aquellos autores que explican el bien jurídico del delito fiscal adoptando aspectos de unas y otras posturas. Un ejemplo de ello es AYALA GÓMEZ, I. (2016). «Delitos contra la Hacienda pública y...», *op. cit.* págs. 729 y 730 (marginal 6866). Este autor define «el bien jurídico (del delito fiscal) protegido es el patrimonio de la Hacienda pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria y se identifica con la recaudación completa de los impuestos particulares. Ahora bien, identificar el bien jurídico protegido con el interés patrimonial de las Haciendas es correcto, pero insuficiente. Dicho interés está presente tanto en la fase de liquidación como en la de recaudación. Si bien el perjuicio es finalmente económico, la vulneración de los principios de solidaridad tributaria ubica a estos delitos dentro de los socioeconómicos». En el mismo sentido, TORRES CADAVID, N. (2019). *La responsabilidad penal del asesor fiscal*. Tirant lo Blanch, págs. 73 y ss.

(5) CHOCLÁN MONTALVO, J. A. (2016). *La aplicación práctica del delito fiscal...*, *op. cit.* pág. 65. En el mismo sentido RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, G. (2021). «Delitos contra la Hacienda...». *op. cit.* pág. 411.

(6) STS 952/2006, de 6 de octubre (Ponente Ferrándiz Gabriel) donde se recoge que no se trata de un delito patrimonial ya que no es tan sólo, «la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del patrimonio estatal, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas». Además, se aleja del delito patrimonial al referirse a que «(...) en los delitos patrimoniales se ataca directamente al patrimonio del perjudicado, mientras que en el delito fiscal solo indirectamente puede ser resultar afectado las cantidades que, por ejemplo, debió ingresar el denunciado y no lo hizo, nunca han podido integrar el patrimonio del Estado, como en el delito de malversación, porque no llegaron a tener entrada en él».

La STS 182/2014, de 11 de marzo (Ponente Monterde Ferrer), que es incluso más contundente al entender que «algunos sectores doctrinales desvían la esencia de la lesión hacia un delito semejante a los patrimoniales cuyo sujeto pasivo es la Hacienda Pública. Es cierto que al final el perjuicio es económico, pero no puede olvidarse que la justificación de la pena específica radica en la admisible vulneración de los principios de solidaridad tributaria inexcusables en una sociedad democrática».

obligaciones por parte de los contribuyentes. De esta manera, se consigue el retorno a la sociedad de las inversiones que en un determinado momento llevó a cabo el Estado (infraestructuras, educación, sanidad, etc.). Para poder cumplir este objetivo, no será suficiente con conformarse con el mero cumplimiento legal que pueda exigir un determinado ordenamiento en detrimento del resto, puesto que no se trata de cumplir la letra de la Ley, sino de cumplir su finalidad que no es otra que conseguir el reparto equitativo y solidario de las cargas, gastos e inversiones del Estado.

En la STS 952/2006 de 6 de octubre (Ponente Ferrándiz Gabriel), se dice textualmente:

«Es indudable, pues, que el bien jurídico protegido no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas».

CHOCLÁN MONTALVO partiendo de esta idea y completándola con la doctrina del Tribunal Constitucional del principio de solidaridad establecido en el artículo 31 de la Constitución Española, llega a la conclusión de que *«en la lesión del principio de solidaridad reside el injusto del delito fiscal⁽⁷⁾»*. La razón del bien jurídico del delito fiscal la encontramos en evitar el efecto cumulativo que supondría acumular los daños que individualmente ocasionasen las conductas defraudatorias a la Hacienda Pública, llevados a cabo por muchos contribuyentes. El comportamiento individualmente considerado, por sí solo, no supone un peligro real para la función de los tributos en un Estado Social.

Compartimos esta postura ya que entendemos que con ella se respeta la idea de *ultima ratio* del Derecho penal y se explica la penalidad impuesta a

Defendiendo la doble dimensión, mediata e inmediata del delito fiscal, se ha pronunciado la STS 288/2018, de 14 de junio (Ponente Marchena Gómez) *«(...) Un delito contra la Hacienda Pública, por ejemplo, no puede ser indiferente al interés colectivo. Desde luego, no lo es. Tienen razón quienes reivindican la dimensión social de aquel delito, ligada al deber constitucional que alcanza a todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (art. 31 CE). Sin embargo, ese mandato constitucional no agota el bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública. Antes, al contrario, se aproxima más a la razón de política criminal que justifica el castigo con penas privativas de libertad a todo aquel que, mediante la elusión fraudulenta del pago de los impuestos, menoscabe el patrimonio y las expectativas de ingreso en el erario público. Con todos los matices sugeridos por su tratamiento sistemático, estamos ante un delito de naturaleza patrimonial, por más que su existencia entronque de una manera tan directa con la llamada constitucional a la intención de vigencia del principio de igualdad en el sostenimiento de las cargas».*

(7) CHOCLÁN MONTALVO, J. A. (2016). *La aplicación práctica del delito fiscal...*, op. cit. pág. 65.

un delito económico que, por sí solo, no consigue causar un daño real efectivo al bien jurídico protegido que aquí defendemos⁽⁸⁾. Al no poder menoscabarse autónoma o individualmente el bien jurídico «solidaridad», se hace preciso añadir otro bien con el que constatar su lesividad por parte de un individuo concreto⁽⁹⁾. En la opinión de algunos autores⁽¹⁰⁾, en el Derecho penal Tributario, el delito surge de la lesión de un bien jurídico mediato (en nuestro caso solidaridad), y de otro inmediato. Mientras que el bien jurídico mediato legitima la intervención penal, el bien jurídico inmediato establece e individualiza la lesión o puesta en peligro.

La «solidaridad» se materializa a través de la correcta determinación de los tributos para que estos sean justos, igualitarios, progresivos y no confiscatorios. Pero la «solidaridad» no solo se consigue de la obtención de los recursos económicos del Estado, también se consigue mediante los fines que se asignan al tributo como instrumento de dirección política⁽¹¹⁾. Por tanto, la lesión de estos fines que se asignan al tributo será el objeto de protección del delito fiscal. El bien jurídico inmediato del delito fiscal recae en la funcionalidad del tributo⁽¹²⁾. Con la protección de las funciones del tributo se preserva su aplicación, es decir, su elaboración y ejecución correcta, que, a su vez, les viene impuesta a los ciudadanos como un deber. Se protege la recaudación de cada uno de los tributos ante posibles vulneraciones de alguno de los deberes impuestos a los administrados. ULLATE JIMÉNEZ lo define con exactitud al priorizar «*los valores constitucionales consagrados en el artículo 31 CE, protegiéndose así la función que nuestro ordenamiento*

(8) Naturalmente, en aquellas posturas que defienden la protección del patrimonio de la Hacienda Pública, estos ataques sí que afectan al valor protegido.

(9) No podemos obviar que el delito fiscal es un delito de resultado, como nos recuerda entre otras la STS 1505/2005, de 25 de noviembre (Ponente Colmenero Menéndez de Luarda): «(...) *El delito fiscal, en su modalidad de elusión del pago de tributos, se configura como un delito de infracción de deber. Concretamente del deber de contribuir a los gastos públicos mediante el pago de los impuestos. Se configura como un delito de infracción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de tributos, conducta esencialmente omisiva. Se configura como un delito especial propio, de naturaleza patrimonial y además de resultado, siendo el bien jurídico protegido el patrimonio de la hacienda pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria.*»

(10) FERRÉ OLIVÉ, J. C. (2014). «El bien jurídico protegido en los delitos tributarios». *Revista Justiça e Sistema Criminal*, 6 (11), pág. 21 y ss.

(11) El artículo 2.2 LGT: «*Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.*»

(12) El artículo 1.1 de la LGT, los define como «*Los Tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.*»

jurídico atribuye a los tributos y que como indica el artículo 2 LGT no solo es la de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, sino que podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución. Se sitúa así el bien jurídico protegido, no en el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas⁽¹³⁾».

El ataque a este bien jurídico se podrá llevar a cabo en el momento en el que esas prestaciones se formalicen por medio del procedimiento de la relación tributaria que se conoce como «Liquidación».

5.2. El sujeto activo del delito

Corresponde en este apartado determinar quiénes pueden ser sujetos activos del delito de defraudación tributaria del artículo 305 CP y como será valorada su intervención o participación. Para poder situar correctamente esta cuestión debemos recordar conceptos que ya hemos tratado, e introducir nuevos problemas que se plantean en el delito de defraudación tributaria. Ya hemos definido nuestra postura sobre el bien jurídico que debe proteger este delito. Este tiene un carácter socioeconómico frente al exclusivamente patrimonial público que otros autores le otorgan. Lo importante es la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del Estado vista desde su conjunto, y no lo que un individuo considerado aisladamente pueda defraudar a la Hacienda Pública.

Además, partimos de que el delito de defraudación tributaria es un delito de infracción de un deber⁽¹⁴⁾ que consiste en contribuir de acuerdo con la capacidad económica que cada uno posea (por medio del pago de los tributos que a cada uno le corresponden), para que, de esta manera, el Estado pueda sufragar los gastos necesarios en el desarrollo y estabilidad económica de la Sociedad. En consecuencia, nos encontramos ante un delito especial donde no todos pueden ser autores, sino tan solo, aquellos que cumplan la condición de estar obligados a contribuir por un determinado hecho impo-

(13) ULLATE JIMÉNEZ, A. (2019). «Delito Fiscal: últimas tendencias jurisprudenciales». *Centro de Estudios Jurídicos*, págs. 14 y 15.

(14) SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES. «Delito fiscal, prescripción y determinación del hecho». *Actualidad Penal n.º 10, 2002*, pág. 248.
Este autor desarrolla la teoría de los delitos de infracción de deber en su monografía: SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, J. (2002) *Delito de infracción de deber y participación delictiva*. Marcial Pons.



El hecho de **poder exigir la responsabilidad penal por un delito fiscal a los intervinientes de la relación tributaria**, aunque estos no hayan participado directamente en el mismo, **supone un alto grado de incertidumbre para determinadas profesiones**. Es el caso del asesor fiscal, auditor de cuentas, director financiero y el tax compliance officer. En la actualidad la responsabilidad penal de estos profesionales, es un tema de discusión doctrinal y jurisprudencial apasionante (un claro ejemplo lo encontramos en la sentencia del caso Messi).

A esta circunstancia se añade que nos encontramos **en un momento de cambio en el ámbito penal que ha dado lugar a un nuevo paradigma en el que la sociedad empieza a exigir a las empresas que asuman la tarea de controlar sus riesgos que pueden desencadenar en delitos** —se busca la aplicación efectiva de la norma—. Esta situación no es ajena al ámbito fiscal, donde se habla de una nueva forma de relación entre los intervinientes de la relación tributaria y de las propias administraciones de los distintos Estados. A este nuevo fenómeno se le conoce como *cumplimiento cooperativo tributario*, y va a suponer nuevas atribuciones y responsabilidades para los intermediarios fiscales. Otras cuestiones a tener en cuenta, son las últimas transposiciones a nuestro ordenamiento de Directivas Comunitarias como la DAC 6 o la que regula el canal de denuncias.

En este libro se pretende determinar si las nuevas atribuciones que se les están otorgando a los distintos intermediarios fiscales pueden llegar a suponer un deber especial de impedir la comisión de delitos tributarios derivados de actividad empresarial, de tal manera que alguno de estos intervinientes, pudiera llegar a asumir un deber de garante, cuya infracción podría dar lugar a una responsabilidad penal.

ISBN: 978-84-19905-41-3



3652463889



ER-0280/2005



GA-2005/0100