

La responsabilidad penal de la persona jurídica en el derecho español. Especial referencia al delito fiscal

María Belén Linares*

Resumen. En el presente trabajo sometemos a estudio la previsión del régimen vigente en el artículo 31 *bis* del Código Penal español, regulación que imputa responsabilidad penal a la persona jurídica como *autor societario*, deteniéndonos en su aplicación en lo que al delito de defraudación tributaria se refiere. Concretamente, y tras algunas cuestiones preliminares de trascendencia, nos centramos en los aspectos de la reforma al ordenamiento jurídico-penal español operada por la Ley Orgánica 1 de 2015, más destacables: los modelos de prevención de delitos, el sistema de exención de la responsabilidad penal de la persona jurídica, las condiciones mínimas de los programas penales y la figura del oficial de cumplimiento.

Palabras clave. Delito fiscal, intervención delictiva, responsabilidad penal de la persona jurídica, artículo 31 *bis* del Código Penal español, exención de responsabilidad penal, atenuación de la responsabilidad penal, programas penales de cumplimiento, oficial de cumplimiento.

Abstract. In the present paper we will study the current regime in the article 31 *bis* of the Spanish Penal Code, regulation that imputes criminal responsibility to the legal entity as a *corporate author*, putting attention on its application referred to the tax fraud. Specifically, and after some preliminary issues of importance, we will focus on the most relevant aspects of the reform of the Spanish legal-criminal order, operated by the Organic Law 1 of 2015: crime prevention models, the system of exemption from the criminal liability of the legal person, the minimum conditions of the criminal programs and the figure of the compliance officer.

* Doctora en Derecho de la Universidad de Sevilla, Departamento de Derecho Penal y Ciencias Criminales. Correo: mblinares@hotmail.com.

Keywords. Tax crime, criminal intervention, criminal liability of the legal person, article 31 *bis* of the Spanish Penal Code, exemption of criminal liability, attenuation of criminal liability, criminal compliance programs, compliance officer.

Introducción y metodología

En el Derecho penal español, tradicionalmente, ha gobernado el principio *societas delinquere non potest* razón por la que la autoría en delitos fiscales cometidos en relaciones jurídicas tributarias en las que el sujeto activo es una persona jurídica se regía (y se sigue rigiendo) por la regla de imputación prevista en el artículo 31 del Código Penal.

Sin embargo, desde el año 2003, el Derecho comunitario de la Unión Europea, por medio de Decisiones Marco y de Directivas —entre otras las siguientes: 2004/68/JAI de 2003, relativa a la lucha contra la explotación sexual de los niños y la pornografía infantil; la 220/757/JAI, dictada en materia de infracciones vinculadas al tráfico ilícito de drogas y precursores; y la 2005/667/JAI, adoptada en materia de contaminación por buques— ha ido introduciendo en el ordenamiento jurídico-penal el concepto de responsabilidad penal de la persona jurídica en concretas infracciones penales, conformando un régimen normativo que ha sido objeto de amplia consideración por la reforma del Código Penal español operada por la Ley Orgánica 1 de 2015, por la que se modifica la Ley Orgánica 10 de 1995 del Código Penal, en adelante, Ley 1 de 2015 (García, Mestre y Figueroa, 2015, pp. 13-5; Manzanares, 2015, pp. 55-60).

Recordemos que la Ley Orgánica 5 de 2010, por la que se modifica la Ley Orgánica 10 de 1995, del Código Penal, en adelante, Ley 5 de 2010. Reconoce por primera vez en la historia del derecho penal (*scil.* español) la responsabilidad penal propia de la persona jurídica, con independencia de la que pueda corresponder a las personas físicas que actúen en el seno de la persona jurídica (Polaino y Polaino-Orts, 2013, pp. 137-166; Alapont, 2017, p. 1). Este régimen se instauró en un contexto de discrepancia doctrinal, y de controversia teórica y práctica sobre la materia, donde las dudas y la incertidumbre primaban sobre las seguridades y las certezas, y se hizo, además, como puede suponerse, dando entrada en la legislación penal española a una sistematización positiva que contribuyó, no tardando, a interpretaciones encontradas en los diversos operadores jurídicos (Hernández, 2013, p. 117). La

introducción de la regulación positiva vino seguida de la Circular 1 de 2011 relativa a la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por la Ley Orgánica 5 de 2010, que sembró todavía más duda sobre la eficacia de los modelos de prevención penal.

En ese escenario de confusiones, y desde un inicio (muy poco tiempo después de su introducción de la redacción originaria), se evidenció que el régimen español de la responsabilidad penal de la persona jurídica presentaba coincidentes vicisitudes con los que se planteaban o con los que se evidenciaban en experiencias (teóricas o propuestas) de Derecho comparado (revisar las experiencias en algunos países de Europa y América: Kuhlen, 2014, pp. 90-125; Seminara, 2014, pp. 127-157; Carrión y Urquizo, 2015, pp. 376-385; Ruggiero, 2015, pp. 459-511), donde un aspecto esencial que se infería era el de procurar el fomento de la participación activa de las propias empresas en la lucha contra la criminalidad producida en su seno.

Desde entonces hasta ahora ha sido creciente el interés y la atención puestos por el legislador en la implantación de los modelos de *gobernanza corporativa*, esto es, sistemas autorregulativos de prevención penal en las empresas con tal capacidad de rendimiento y de efecto que podrían incluso determinar la exención de su propia responsabilidad criminal. De la misma forma que una persona física tiene diversos deberes y diversas facultades de autoprotección, también la persona jurídica dispone de esas facultades y viene obligada por esos deberes. O, dicho sea de otro modo, la única diferencia entre la persona física y la jurídica es fenomenológica; jurídicamente no hay, entre ellas, diferencia alguna.

Ahora sí, tras el introito en la cuestión, entramos en el estudio del régimen vigente con especial referencia en el delito fiscal (confróntese, sobre la denominación del delito, Lombardero, 2011, p. 19). Se podría argüir que no puede denominarse como *delito fiscal* específicamente a la descripción típica contenida en el vigente artículo 305 del Código Penal, pues el delito contable del artículo 310 del Código Penal también es un delito fiscal. Por este motivo, una parte de la doctrina comenzó a denominar a este tipo penal —tras

la reforma del Código Penal por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, que introdujo lo que hoy se conoce como delito contable— como *delito de defraudación tributaria*. Mantenemos en este trabajo la denominación de *delito fiscal* —expresión empleada por la generalidad— indistintamente con la de *defraudación tributaria*.

Singularmente, y tras una contextualización de la problemática bajo análisis, abordamos una exégesis del régimen vigente de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Código Penal español, recogido en el artículo 31 *bis*. Sobre este nos detenemos, poniendo atención en los siguientes aspectos: sus notas definitorias, el sistema de exención de responsabilidad penal, las condiciones mínimas de los planes de prevención o programas penales de cumplimiento y, por último, la figura del oficial de cumplimiento, a quien caracterizamos considerando su rol, función y responsabilidad penal. Para acabar, hacemos alusión a las principales conclusiones obtenidas de la presente investigación. Entremos, pues, sin más demora, en estudio.

Contextualización de la problemática

La implicación de la persona jurídica en la tarea de la prevención criminal mediante el cumplimiento de determinadas facultades y deberes de auto-protección era, pues, una realidad tan obvia y esperada que a nadie puede sorprender el nuevo régimen arbitrado por el legislador por obra de la Ley Orgánica 1 de 2015 (Corcoy y Gómez, 2014, p. 21). Una realidad no solo en España, sino en el mundo actual comparado, que —más allá de la juventud e inmadurez de una figura en pleno crecimiento— ya ha conmovido y revolucionado las estructuras del viejo sistema penal, aportando una nueva faz —una nueva cultura jurídico-empresarial (Calcina, 2014, p. 151; Gómez, 2013, p. 49)— en esta nueva época llamada por Caro (2014), con acierto, «Derecho penal en la era del *compliance*» (p. 145).

Pese a reconocer que aún no queda delimitada con la deseable precisión el vigente sistema de responsabilidad penal de las personas jurídica (Polaino,

2016, pp. 53-63; Rodríguez, 2016, p. 5), son valiosas las modificaciones introducidas con la intención de poner fin a las dudas interpretativas que había planteado la regulación existente en el marco de la Ley Orgánica 5 de 2010 (sobre las características del régimen de responsabilidad penal de la persona jurídica existente durante la vigencia de la Ley Orgánica 5 de 2010, ver Gómez, 2010).

Con dicho propósito, las modificaciones operadas por el legislador de 2015 en el artículo 31 *bis* del Código Penal, incorporando asimismo tres nuevos preceptos —31 *ter*, 31 *quater* y 31 *quinquies*— aspiran a una mejora técnica en la regulación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas con la finalidad de delimitar adecuadamente el contenido del «debido control» que se debe ejercer en el seno de la persona jurídica y cuyo quebrantamiento permite fundamentar su responsabilidad penal (...) el alcance de las obligaciones que conlleva ese deber de control se condiciona, de modo general, a las dimensiones de la persona jurídica (confróntese: Nieto, 2008, pp. 102-108).

Al respecto, ha señalado la Sentencia del Tribunal Supremo, RJ 2016\824, fundamento de Derecho quinto:

Es cierto que la voluntad del legislador no es el único de los parámetros hermenéuticos cuando se trata de fijar el alcance de un precepto penal. Pero también lo es que ese pasaje de la exposición de motivos no puede interpretarse de otro modo que como el confesado propósito legislativo de apartar nuestro sistema de algún modelo comparado —es el caso, por ejemplo, del Derecho italiano, más próximo a la responsabilidad administrativa— en el que, no sin viva polémica, el papel de la persona jurídica solo se justifica por la oportunidad de demostrar que, pese a la comisión del hecho de referencia a cargo de la persona física, aquélla actuó con la debida diligencia en la organización de las medidas de cumplimiento, de gestión y de control.

También, la lectura del otrora régimen de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, que disponía:

1. En los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de estas, y en su provecho, por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho. En los mismos supuestos, las personas jurídicas serán también penalmente responsables de los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en

provecho de estas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control atendidas las concretas circunstancias del caso.

Y su vigente regulación nos permite observar que se conservan los supuestos introducidos por la Ley Orgánica 5 de 2010, pero se incorpora un caudal de modificaciones en su formulación que trascienden de la mera cuestión estilística de expresión literaria, incidiendo en la regulación substantiva de la materia (véase, al respecto y ampliamente, Tiedemann, 2007, pp. 89-110).

En primer lugar, para aludir al primero de los tres cambios mencionados, en la regulación anterior se señalaba que las personas jurídicas serían penalmente responsables de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su provecho, por sus *representantes legales* o por los *administradores de hecho o de derecho* (De la Cuesta, 2013, p. 64). Ahora, y tras la reforma, el artículo 31 *bis* del Código Penal alude a los *representantes legales* o aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están *autorizados para tomar decisiones* en nombre de la persona jurídica u ostentan *facultades de organización y control* dentro de la misma. Resulta innegable que esta novedad conlleva una evidente extensión del círculo de personas que pueden generar responsabilidad penal en el seno de las personas jurídicas.

Por otro lado, anteriormente, y como ya se ha dejado escrito en el párrafo anterior, se requería que la comisión de los delitos por los representantes legales y administradores de hecho o de derecho de la persona jurídica fuesen realizados *en su provecho* (*scil.* de la persona jurídica). En la disposición vigente, distintamente, se habla del *beneficio directo o indirecto* en el aludido comportamiento, lo que podría suponer una relajación en el alcance del vínculo económico (Silva, 2016, p. 368). Sobre este último presupuesto destacado, la Sentencia RJ 2016\600 del 29 de febrero de 2016 ha destacado:

[...] se trata de un extremo que, sin duda, habrá de resolverse de forma casuística en el futuro y que, junto con otros que incorpora el precepto, será, con toda seguridad objeto de importantes debates. Por ello convendría dejar claro desde ahora que ese término de «provecho» (o «beneficio») hace alusión a cualquier clase de ventaja, incluso de

simple expectativa o referida a aspectos tales como la mejora de posición respecto de otros competidores, etc., provechosa para el lucro o para la mera subsistencia de la persona jurídica, en cuyo seno el delito de su representante, administrador o subordinado jerárquico se comete (véase, además, el análisis de la sentencia por Villegas, 2016; Del Rosal, 2016; Calvo, 2017).

En lo que se refiere a los delitos cometidos por trabajadores, la regulación anterior disponía que las personas jurídicas serían penalmente responsables de los delitos cometidos en el ejercicio de actividades sociales, y por cuenta y en provecho de las mismas, por quienes estando sometidos a la autoridad de los representantes legales y administradores de hecho o de derecho hubieren podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el *debido control* atendidas las concretas circunstancias del caso. Hoy, con el nuevo texto, se requiere que tales hechos se hayan podido realizar como consecuencia de un *incumplimiento grave* de aquéllos (*scil.* los superiores) de los *deberes* de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso. Con todo, y como apuntó el Tribunal Supremo en la Sentencia RJ 2016\824 del 16 de marzo de 2016:

El sistema de responsabilidad penal de la persona jurídica se basa, sobre la previa constatación de la comisión del delito por parte de la persona física integrante de la organización como presupuesto inicial de la referida responsabilidad, en la exigencia del establecimiento y correcta aplicación de medidas de control eficaces que prevengan e intenten evitar, en lo posible, la comisión de infracciones delictivas por quienes integran la organización [...]. Así, la determinación del actuar de la persona jurídica, relevante a efectos de la afirmación de su responsabilidad penal [...] ha de establecerse a partir del análisis acerca de si el delito cometido por la persona física en el seno de aquella ha sido posible, o facilitado, por la *ausencia de una cultura* de respeto al Derecho, como fuente de inspiración de la actuación de su estructura organizativa e independiente de la de cada una de las personas físicas que la integran, que habría de manifestarse en alguna clase de formas concretas de vigilancia y control del comportamiento de sus directivos y subordinados jerárquicos, tendentes a la evitación de la comisión por éstos de los delitos enumerados en el Libro II del Código penal como posibles antecedentes de esa responsabilidad de la persona jurídica.

Tras lo dicho, nuestro deseo es dar luz a una de las cuestiones más oscuras en la exégesis del delito fiscal: la responsabilidad penal de la persona jurídica

por actuación de sus miembros, cuestión carente de precisión legal y que requiere para su interpretación de un esfuerzo intelectual evidente. En este sentido, y como se colige de la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de febrero de 2016, la conveniencia de aceptar la existencia de puntos controvertidos aconseja

[...] no interpretar algunas de las soluciones proclamadas como respuestas cerradas, ajenas a un proceso ulterior de matización. En pocas materias como la que ahora nos ocupa las soluciones dogmáticas son tan variadas. El debate parece inacabable y el hecho de que algunos de los autores que han abanderado las propuestas más audaces a la hora de explicar la responsabilidad de las personas jurídicas hayan rectificado sus planteamientos iniciales, es indicativo de que a un catálogo tan abierto de problemas no se puede responder con un repertorio cerrado y excluyente de soluciones. El cuerpo de doctrina jurisprudencial sobre una novedad tan radical referida a los sujetos de la imputación penal, sólo podrá considerarse plenamente asentado conforme transcurra el tiempo y la realidad práctica vaya sometiendo a nuestra consideración uno u otro problema (Ponente: Marchena Gómez, Fundamento de Derecho quinto).

Exégesis del artículo 31 bis del Código Penal español

Rasgos definitorios del régimen. La responsabilidad penal de las personas jurídicas no es ilimitada y reconocida con carácter general para cualquier tipo de delito, sino que, por el contrario, solo resulta operativa en relación con determinadas figuras delictivas que se encuentran previstas legalmente (Hernández, 2013, p. 114; Carreras, 2012, p. 64; García, 2016, p. 6). A estos efectos, es preciso señalar que nada obsta para declarar autoras de los delitos contra la Hacienda Pública a las referidas entidades en virtud de lo dispuesto expresamente en el artículo 310 *bis* del Código Penal.

Hemos de resaltar que este sistema normativo regula una responsabilidad de tipo acumulativo, es decir, la responsabilidad penal de las personas jurídicas no sustituye la correspondiente a las personas físicas mencionadas en el artículo 31 *bis*, 1 a) del Código Penal, sino que se acumula a esta última (Gómez, 2011, p. 131; Carreras, 2012, p. 64), y ello incluso cuando no haya podido individualizarse a la concreta persona física responsable, o no haya sido posible

dirigir el procedimiento contra ella, tal y como lo dispone el artículo 31 *ter* del Código Penal.

En aquel sentido, el Tribunal Supremo en la Sentencia RJ 2016\824 del 16 de marzo de 2016 apuntó que son dos los sujetos de la imputación, cada uno de ellos responsable de su propio injusto y cada uno de ellos llamado a defenderse con arreglo a un estatuto constitucional que no puede vaciar su contenido en perjuicio de uno u otro de los acusados (Gil, 2018, p. 4; González, 2014, p. 300). Destaquemos, además, que los representantes, directivos y sus respectivos dependientes, podrán responder criminalmente por un delito fiscal de forma autónoma y con independencia de la responsabilidad que corresponda atribuírsele a la persona jurídica, supuesto en el que nos remitimos al análisis del artículo 31 del Código Penal; también, en Sentencia RJ 2016\2531 del 13 de junio de 2016 (fundamento de Derecho primero), dejó dicho:

Además, aun en el supuesto de que, salvadas las exigencias derivadas del principio de legalidad y del acusatorio, se hubiera ejercido la acción penal contra la persona jurídica, la redacción del precepto no excluye la de la persona física que la representa si concurren en él los elementos de la autoría precisos para la imputación y la subsunción de su conducta en la norma. El relato fáctico refiere un comportamiento típico en el acusado consistente en no hacer nada para evitar o disminuir, pudiendo hacerlo, los efectos y daños ecológicos que causó la industria que dirigía, comportamiento personal que es imputable al mismo y del que surge la responsabilidad penal. El art. 31 *bis* del Código penal actúa como una cláusula de determinación de la autoría definitiva del tipo de autor en las personas jurídicas. El art. 31 *bis* señala los presupuestos que han de concurrir para la declaración de persona jurídica como autora del delito, esto es, un delito cometido por persona física —representantes legales o por empleados— en nombre o por cuenta de una persona jurídica o en el ejercicio de las actividades sociales por cuenta o en beneficio directo o inmediato de la persona jurídica, y que por ésta no han adoptado las medidas de organización y gestión necesarias, que incluyen medidas de vigilancia y control de los posibles resultados típicos que el ejercicio de su actividad de la persona jurídica pueda realizar. En el diseño de esta imputación a título de autor del delito a la persona jurídica, el legislador ha optado por un sistema vicarial, siendo independiente la responsabilidad penal de la persona física y de la jurídica (art. 31 *ter* CP), respondiendo cada una de ellas de su propia responsabilidad. En el caso, de esta casación no se formuló acusación a la persona jurídica, por lo que ésta no pudo

ser declarada. Por otra parte, la responsabilidad de la persona física es independiente de la posible responsabilidad penal de la persona jurídica.

Con todo, y en virtud de lo expuesto, conforme al primer supuesto regulado en el artículo 31 *bis*, para poder imputar un delito fiscal a una persona jurídica la conducta típica deberá haberse llevado a cabo por alguna de las personas físicas enunciadas en el precepto aludido *ut supra* (representantes legales o quienes actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, estén autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostenten facultades de organización y control dentro de la misma), siempre y cuando dicha conducta se cometa en *beneficio directo o indirecto* de la persona jurídica, lo que puede ser factible si la cuota defraudada se utiliza en las actividades propias de la entidad o bien si se transfiere al patrimonio de los socios (Carreras, 2012, p. 65; Silva, 2016, p. 368).

El artículo 31 *bis*, 1 b) del Código Penal establece, a su vez, una doble vía de imputación, en la medida en que se hace responsable a las personas jurídicas no solo por los delitos cometidos por las personas ya señaladas y bajo las condiciones descritas (apartado «a»), sino también por quienes estando sometidos a la autoridad de las personas indicadas en el artículo 31 *bis*, 1 a), han podido realizar los hechos delictivos debido al incumplimiento grave de los deberes de supervisión, vigilancia y control por parte de aquéllas (*scil.* los superiores).

Si se repara en esto último, pareciera que los sujetos mencionados en el apartado a) son sujetos obligados a supervisar, vigilar y controlar las conductas de los subordinados. Al respecto, y como ha afirmado Silva (2016):

El conjunto resulta, en parte, más preciso que el del texto anterior que aludía a que el delito se hubiera podido cometer por no ejercerse sobre los subordinados un «debido control» sin especificar quién debía ejercerlo. En este sentido, el ámbito de responsabilidad de la persona jurídica por hechos cometidos por subordinados parece haberse estrechado. Sin embargo, y como se ha venido indicando, el círculo de sujetos que pueden dar lugar a responsabilidad de la persona jurídica en virtud del apartado a) parece haberse ensanchado (p. 370).

Por otro lado, y en lo que se refiere al artículo 31 *bis*, 1 a), debemos recordar que los sujetos allí mencionados deberán actuar *en nombre o por cuenta de las mismas*, y en su *beneficio directo o indirecto*, lo que excluye la responsabilidad penal de la persona jurídica por la comisión de un delito fiscal cuando dichos sujetos no cometan el referido tipo penal en tal condición, esto es, lo hagan actuando al margen de su función de representación o administración de la sociedad, aunque la comisión del delito favorezca económicamente a la persona jurídica (Gómez, 2011, p. 133). En aquel sentido, se puso de relieve por la doctrina lo siguiente:

Al imputarse la responsabilidad penal como consecuencia de los actos derivados de quien materialmente los gestiona, aquélla también puede tener lugar por las correspondientes actuaciones del administrador cuando éste tenga la condición de gestor independiente —como, ad. ex., un abogado o un asesor fiscal—, y ello, además, porque no resulta imprescindible que dicho sujeto se encuentre formalmente vinculado a la empresa a través de un contrato laboral o mercantil, siendo suficiente con que el trabajador actúe por cuenta de esta última y en su provecho (Adame, 2009, p. 96).

En lo que se refiere al apartado b) del artículo 31 *bis* del Código Penal, la imputación a la persona jurídica deriva del hecho de que el delito en cuestión haya sido cometido por quienes estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el apartado a), pudieron cometer el delito por haber éstos (representantes legales o aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma) *incumplido gravemente* los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso.

Este último requisito legal de *incumplimiento grave* permite estimar que cuando se infringen los deberes positivos no solo responderán los subordinados por sus actuaciones, sino también los superiores por haber omitido la conducta legalmente exigida de evitación de comisión de delitos mediante el cumplimiento de los especiales deberes de vigilancia y supervisión que les incumbe; así apunta la Circular de la Fiscalía General del Estado 1 del 2016:

Esta clara disminución de la intervención punitiva permite dejar fuera del ámbito penal aquellos incumplimientos de escasa entidad (no graves) frente a los que solo caben las sanciones administrativas o mercantiles que disciplinan algunas de las materias relacionadas con las infracciones para las que el Código Penal contempla la responsabilidad de la persona jurídica (p. 50).

En efecto, y como señaló el pronunciamiento de 16 de marzo de 2016 (Tribunal Supremo, RJ 2016\824, fundamento de Derecho quinto):

La persona jurídica no es responsable penalmente de todos y cada uno de los delitos cometidos en el ejercicio de actividades sociales y en su beneficio directo o indirecto (...). Solo responde cuando se hayan «incumplido gravemente de los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad, atendidas las circunstancias del caso». Los incumplimientos menos graves o leves quedan extramuros de la responsabilidad penal de los entes colectivos.

Con base a lo anteriormente expuesto, y en lo que al delito fiscal se refiere, continuemos nuestro análisis centrándonos en el estudio de la eximente de responsabilidad penal para la persona jurídica, efecto de la implantación de un modelo de prevención de delitos (convencionalmente denominado *criminal compliance program*), regulado en el artículo 31 *bis*, apartados 2, 3, 4 y 5 CP (Silva, 2016, p. 370).

Sistema de exención de responsabilidad penal. La novedad mayor que aporta la nueva regulación en el ámbito empresarial es la adopción de un modelo de prevención de delitos o de un programa penal de cumplimiento (*criminal compliance, corporate compliance*) (Rotsch, 2015, p. 14; Caro y Reyna, 2016, pp. 747-807) que opera, desde el lado negativo de las eximentes penales (y no únicamente como una circunstancia atenuante), como una causa de exención de responsabilidad jurídico-penal. El anterior artículo 31 *bis* del Código Penal, en su apartado cuarto, disponía:

Solo 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: [...] 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.

Tras la reforma de la Ley Orgánica 1 de 2015, esta circunstancia se mantiene en los mismos términos que antes de la modificación, en el incorporado artículo 31 *quater* del Código Penal que dispone expresamente lo siguiente:

1. Solo 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: (...) 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 (...).

Pese a la aparente claridad de la disposición, su regulación generó numerosas discusiones en el ámbito de la doctrina más especializada sobre la materia, especialmente referidas a los efectos benévolos que desplegaba la implementación de un modelo de prevención penal y, más que nada, la factible exoneración total de responsabilidad criminal de la persona jurídica. Por ello, la reforma llevada a cabo por la Ley Orgánica 1 de 2015 al artículo 31 *bis* del Código Penal, por medio de los apartados 2, 3, 4 y 5, se dedicó a caracterizar la *eximente* de responsabilidad penal de la persona jurídica —apartados transcritos en el planteamiento introductorio de este apartado— dilucidando cualquier polémica que haya podido surgir en torno a la cuestión previamente señalada. En efecto, se expresa en los apartados 2 y 4 que, de cumplir con las condiciones allí señaladas, la persona jurídica quedará *exenta* de responsabilidad si adoptó y ejecutó con eficacia, *antes* de la comisión del delito, modelos de organización y gestión idóneos para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión (Bacigalupo, 2011, p. 2; Rotsch, 2012, p. 27).

Tales programas penales de cumplimiento operan como mecanismos internos ejecutados por la persona jurídica para detectar y prevenir comportamientos delictivos en su mismo seno. En otras palabras, como indica Gallego (2014, p. 203), se intenta brindar incentivos a las organizaciones que

se estructuran de tal manera que mediante los modelos de prevención penal actúan como *autopolicía* de su propia conducta.

Cabe destacar que la Fiscalía General del Estado (FGE, 2016), en la Circular 1 de 2016, sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por la Ley Orgánica 1 de 2015 (en adelante, Circular 1 de 2016), partiendo de que el artículo 31 *bis* del Código Penal establece un sistema de responsabilidad indirecta o vicarial conforme al cual el fundamento de la responsabilidad penal de la persona jurídica descansa en un hecho ajeno y no en un hecho propio, sostiene que la aplicación del modelo de organización y gestión como circunstancia exoneratoria de responsabilidad se debe calificar como excusa absoluta, como una causa de exclusión personal de la punibilidad y no de supresión de la punibilidad, reservadas estas últimas causas para comportamientos *post* delictivos o de rectificación positiva, como los contemplados en las circunstancias atenuantes del art. 31 *quater* (p. 56). Al respecto, véase la Sentencia del Tribunal Supremo del 2 de septiembre de 2015 (Ponente: Marchena Gómez):

Ya se optará por un modelo de responsabilidad por el hecho propio, ya por una fórmula de heterorresponsabilidad parece evidente que cualquier pronunciamiento condenatorio de las personas jurídicas habrá de estar basado en los principios irrenunciables que informan el derecho penal (Fundamento de Derecho tercero).

No es momento para profundizar en la controvertida cuestión relativa a la naturaleza jurídica del programa de cumplimiento. Únicamente señalaremos la incoherencia e incorrección del planteamiento de la FGE que, por un lado, no cataloga como «eximente» a una circunstancia que exime de responsabilidad y, por otra, considera el programa de cumplimiento como «excusa absoluta» o «causa de exclusión personal de la punibilidad» (aunque añade «y no de supresión de la punibilidad»), y a continuación afirma que excluye un elemento de la tipicidad (objetiva o subjetiva), con lo que tendría que ser, en todo caso, una causa de atipicidad.

Otro es el criterio de la ya mencionada Sentencia RJ 2016\600 del 29 de febrero de 2016 (fundamento de Derecho octavo), pues consideró que no

estaríamos ante una excusa absolutoria, sino ante una exención de responsabilidad relacionada con el tipo objetivo del injusto, puesto que la exoneración se basa en la prueba de la existencia de herramientas de control idóneas y eficaces cuya ausencia integraría el núcleo típico de la responsabilidad penal de la persona jurídica. El Tribunal descarta que tales herramientas puedan entenderse como excusa absolutoria si tenemos en cuenta que ésta «ha de partir, por su propia esencia, de la previa afirmación de la existencia de la responsabilidad, cuya punición se excluye, mientras que [...] la presencia de adecuados mecanismos de control lo que supone es la inexistencia misma de la infracción».

Mayor razón asiste en este punto Polaino Navarrete (2016), quien —a propósito de la naturaleza jurídica de la aludida cláusula— considera que nos encontramos frente a una *condición objetiva de exención de responsabilidad penal*, naturaleza que, como afirma:

Viene a ser equivalente —a la inversa— a la de las condiciones objetivas de punibilidad en el concepto jurídico de delito: la condición objetiva de punibilidad, de no cumplirse, excluye el delito (por la no necesidad de la pena), y la condición objetiva de exención, de no cumplirse, excluye la exoneración de la responsabilidad penal de la persona jurídica (por acreditarse el merecimiento de pena) (p. 57).

Por otro lado, y en el caso de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las personas jurídicas y en su beneficio directo o indirecto, por sus representantes legales o por aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma, el nuevo precepto dispone cuáles son las restantes condiciones que deben acreditarse para que estos modelos de prevención de delitos eximan de responsabilidad penal a la persona jurídica. A saber:

1. Que la supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de prevención haya sido confiada a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica.

2. Que los autores individuales hayan cometido el delito eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y de prevención.
3. Que no se haya producido una omisión o un ejercicio insuficiente de sus funciones de supervisión, vigilancia y control por parte del órgano supervisor.

En todo caso, cuando las circunstancias detalladas previamente se acrediten de forma parcial, serán valoradas a los efectos de atenuación de la pena. Sobre esta última afirmación:

Uno de los defectos principales del Código penal español actualmente es que no da relevancia en la determinación de la sanción a aquellos casos en que existe un programa de cumplimiento, pero éste no resulta todo lo eficaz que debiera. Se trata de una incoherencia, pues uno de los rasgos de identidad más importantes del CP es la distinción entre eximentes completas e incompletas, que aunque no excluyen de responsabilidad sirven para una rebaja importante de la pena. El Proyecto de reforma de 2013 elimina este defecto. Los programas de cumplimiento no correctamente implementados, pueden dar lugar a una atenuación de la pena (Nieto, 2015d, p. 90).

Al respecto, se debe tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 31 bis 4 del Código Penal, que establece lo siguiente:

Si el delito fuera cometido por las personas indicadas en la letra b) del apartado 1, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si, antes de la comisión del delito, ha adoptado y ejecutado eficazmente un modelo de organización y gestión que resulte adecuado para prevenir delitos de la naturaleza del que fue cometido o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión. En este caso resultará igualmente aplicable la atenuación prevista en el párrafo segundo del apartado 2 de este artículo.

La constitución de los modelos de prevención de delitos no resulta de ninguna manera obligatoria para la persona jurídica; ésta puede o no implementarlo (Nieto, 2015b, p. 190). Si lo hace, podría servir como causa de exención de responsabilidad criminal o, en su defecto, como causa de atenuación de la pena, pero aquella que no lo haya adoptado (de forma completa o incompleta) deberá considerar inviable los beneficios penológicos aludidos. Con todo, y en lo que al delito de defraudación tributaria se refiere, si los representantes legales o aquellos que actuando individualmente o como inte-

grantes de un órgano de una persona jurídica, autorizados para tomar decisiones en nombre de aquella u ostentando facultades de organización y control dentro de la misma, incurrir en la comisión de un delito fiscal, harán responsable penalmente a la persona jurídica, salvo que, entre otras condiciones, el órgano de administración haya adoptado y ejecutado con eficacia, y antes de la comisión del delito, modelos de organización y gestión idóneos para prevenir delitos de aquella naturaleza. En este caso, de haber actuado en los términos previstos por el legislador penal en los artículos 31 *bis* y siguientes, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad penal por la comisión del delito contemplado en el artículo 305 del Código Penal.

Igualmente, si quienes estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el apartado a) del artículo 31 *bis*, 1, pudieron realizar —en el ejercicio de actividades sociales, y por cuenta y en beneficio directo o indirecto de la persona jurídica— un delito fiscal por haberse incumplido gravemente por sus superiores los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso, la entidad quedará exenta de responsabilidad si, antes de la comisión del delito, ha adoptado y ejecutado eficazmente un modelo de organización y gestión que resulte adecuado para prevenir defraudaciones tributarias o para reducir de forma significativa el riesgo de comisión de delitos de tal naturaleza (acerca del debate doctrinal que se ocupa de analizar el derecho de las personas jurídicas a no auto inculparse en materia tributaria, ver ampliamente Sanz, 2016).

Condiciones mínimas de los programas penales de cumplimiento.

Más allá de que la Circular 1 de 2016, de 22 de enero, haya intentado dilucidar ciertas cuestiones caducadas tras la reforma de 2015 con respecto a los programas penales de cumplimiento, determinar el contenido exacto de los modelos de cumplimiento no es posible, pues la persona jurídica tiene libertad para implantarlos o ejecutarlos y hacerlo además de manera en que crea conveniente, en función de la estructura, la composición, el volumen, la actividad, etc., de la empresa. Aquella limitación puede verse como una ventaja, en la medida en que su carácter abierto permite la adaptación permanente a la realidad

inestable de la persona jurídica; y, por el otro lado, como una desventaja, pues esta amplitud y falta de precisión de su contenido podría significar una mayor inseguridad al momento de determinar los deberes de la persona jurídica con relación a estos modelos de prevención (Gómez, 2006, p. 77).

Antes de entrar en el examen del contenido de estos modelos de prevención penal, que —como afirma Ramírez y Díez (2015)— dependerá de la actividad desarrollada por la persona jurídica (p. 63), en el estudio es de tener en cuenta el principio *tone from the top* (Regner, 2018, pp. 211-216). Como afirmó la Circular 1 de 2016:

Cualquier programa eficaz depende del inequívoco compromiso y apoyo de la alta dirección de la compañía. El comportamiento y la implicación del Consejo de Administración y de los principales ejecutivos son claves para trasladar una cultura de cumplimiento al resto de la compañía. Por el contrario, su hostilidad hacia estos programas, la ambigüedad, los mensajes equívocos o la indiferencia ante su implementación traslada a la compañía la idea de que el incumplimiento es solo un riesgo que puede valer la pena para conseguir un mayor beneficio económico. La responsabilidad de la sociedad no puede ser la misma si el delito lo comete uno de sus administradores o un alto directivo que si lo comete un empleado. El primer supuesto revela un menor compromiso ético de la sociedad y pone en entredicho la seriedad del programa, de tal modo que los Sres. Fiscales presumirán que el programa no es eficaz si un alto responsable de la compañía participó, consintió o toleró el delito (p. 53).

Ahora bien, y considerando aquella premisa como nuestro norte, podemos apreciar ciertas exigencias mínimas que deben atenderse al momento de diseñar cualquier programa de cumplimiento (Seminara, 2014, p. 136; Lascu-raín, 2015, p. 272). Estos requisitos constituyen una innovación aportada por la nueva ley que coadyuva a la operatividad y concreción de este instituto que quedaba indefinido en exceso con la regulación anterior. Pero, en verdad, compartimos lo sostenido por Polaino (2016):

La índole administrativa de estas delimitaciones legales de los modelos de organización y gestión excede de la estructura propia de la ley penal, y no tiene sino el valor de una norma objeto de remisión que sirve para poder integrar el presupuesto normativo de la disposición penal. Su ubicación sistemática más adecuada sería la del Derecho administrativo sancionador o disciplinario, en lugar del articulado del Código penal. En todo caso, el sistema positivo establecido limita el alcance de la responsabilidad penal

de la persona jurídica, por la vía de la restricción que implica la posición de garante y de la vigencia de la causa legal de exclusión de la punibilidad de la persona jurídica. (p. 60).

Sin dejar de lado tan sugerente crítica, lo cierto es que según la Ley vigente, tales condiciones mínimas son:

1. Identificar las actividades en cuyo ámbito puedan ser cometidos los delitos que deben ser prevenidos. Sobre este primer requisito, la Circular 1 de 2016 establece:

La persona jurídica deberá establecer, aplicar y mantener procedimientos eficaces de gestión del riesgo que permitan identificar, gestionar, controlar y comunicar los riesgos reales y potenciales derivados de sus actividades de acuerdo con el nivel de riesgo global aprobado por la alta dirección de las entidades, y con los niveles de riesgo específico establecidos. Para ello el análisis identificará y evaluará el riesgo por tipos de clientes, países o áreas geográficas, productos, servicios, operaciones, etc., tomando en consideración variables como el propósito de la relación de negocio, su duración o el volumen de las operaciones. En las empresas de cierto tamaño, es importante la existencia de aplicaciones informáticas que controlen con la máxima exhaustividad los procesos internos de negocio de la empresa. En general, pues depende del tamaño de la empresa, ningún programa de *compliance* puede considerarse efectivo si la aplicación central de la compañía no es mínimamente robusta y ha sido debidamente auditada (p. 44).

Así, y en lo que se refiere a nuestra materia —delito fiscal—, creemos que una de las características de un adecuado modelo de prevención consistiría, por ejemplo, en definir un mapa con los riesgos fiscales existentes unidos a su probabilidad de ocurrencia e impacto. Esta proyección debería identificar los peligros de incumplimiento fiscal susceptibles de sanción o ajuste positivo en la cuota del gravamen. Ejemplos de riesgos de incumplimiento fiscal podrían ser la venta de acciones sometidas al artículo 108 de la Ley 24 de 1988, del Mercado de Valores, «BOE» núm. 181, las operaciones concesionales, las valoraciones fiscales de activos, especialmente intangibles y, en general, cualquier operación que, por su envergadura, complejidad o importancia estratégica para la empresa, sea susceptible de generar una elevada sanción que pueda incluso poner en riesgo la continuidad del negocio.

Las empresas sometidas a Auditoría de Cuentas Anuales se someten a la Nota fiscal del auditor en la que, de alguna manera, los riesgos observados a tenor de la información fiscal de la empresa quedan cubiertos, pero para el resto de las entidades sería aconsejable someterse a una auditoría fiscal antes de diseñar el mapa referido y los demás componentes de su gestión de riesgos fiscales (Peña, 2011, p. 16).

2. El segundo requisito es establecer los protocolos o procedimientos que concreten el proceso de formación de la voluntad de la persona jurídica, de adopción de decisiones y de ejecución de estas con relación a aquéllos. A propósito de este presupuesto, la Circular que venimos señalando, sostuvo:

Tales procedimientos deben garantizar altos estándares éticos, de manera singular en la contratación y promoción de directivos y en el nombramiento de los miembros de los órganos de administración. Además de la obligación de atender a los criterios de idoneidad fijados por la normativa sectorial y, en defecto de tales criterios, la persona jurídica debe tener muy en consideración la trayectoria profesional del aspirante y rechazar a quienes, por sus antecedentes carezcan de la idoneidad exigible (p. 44).

En lo que respecta al delito fiscal, se hace necesario crear un estándar de cumplimiento fiscal o protocolo de política tributaria que se refiera a los principios sobre los que se asienta la planificación de la empresa, que defina los riesgos fiscales, explique las diferencias del modelo de negocio y de organización para justificar cumplidamente la razonabilidad de sus operaciones con trascendencia fiscal, identifique los puntos del programa o modelo que representan la mayor importancia en términos de ventaja competitiva y, entre otras, establezca la frontera entre lo que se entiende contingencia y lo que se entiende por seguridad fiscal. La mayoría de los modelos de cumplimiento, por ejemplo, IDW 980 alemán, incluyen la política fiscal como punto necesario. El estándar IDW AssS 980 es una norma hecha por el Instituto alemán de Censores jurados de cuentas (*Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland*) en 2011 sobre Principios para el desarrollo de encargos sobre seguridad razonable en la evaluación de programas de CMS. Está hecho para auditores, enfocada a garantizar que se ha cumplido con la calidad (*assurance*) exigible en la evalua-

ción y auditoría de *compliance*, y con los mínimos de solvencia y rigor exigibles en la evaluación de un programa.

Además, y particularmente sobre este contenido, un programa idóneo debería, por ejemplo, someter a órganos colegiados las tareas críticas de los procesos principales del área fiscal susceptibles de hacer incurrir a la empresa en responsabilidad penal por defraudaciones tributarias. Es conveniente, en este sentido, maximizar la cautela explicando aquellas decisiones más arriesgadas y, al adoptarse cualquier medida tributaria, debería motivarse en razones económicas de manera que no pueda argüirse inexistencia de razones empresariales para sancionar a la empresa.

3. La tercera condición es disponer de modelos de gestión de los recursos financieros adecuados para impedir la comisión de los delitos que deben ser prevenidos. En lo que se refiere a nuestra materia, la persona jurídica debería trazar un adecuado plan de administración de los recursos económicos destinados a neutralizar los delitos de defraudación tributaria dentro de su seno.

4. El cuarto requisito es imponer la obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención. La Circular expresa acerca de este aspecto legal:

La existencia de unos canales de denuncia de incumplimientos internos o de actividades ilícitas de la empresa es uno de los elementos clave de los modelos de prevención. Ahora bien, para que la obligación impuesta pueda ser exigida a los empleados resulta imprescindible que la entidad cuente con una regulación protectora específica del denunciante (*whistleblower*), que permita informar sobre incumplimientos varios, facilitando la confidencialidad mediante sistemas que la garanticen en las comunicaciones (llamadas telefónicas, correos electrónicos...) sin riesgo a sufrir represalias (p. 45).

Es decir, un modelo de organización y gestión idóneo para exonerar de responsabilidad penal a una persona jurídica por la comisión de un delito fiscal en los términos previstos en el artículo 31 *bis* del Código Penal, debería contar con canales o líneas éticas por los que se puedan denunciar —con las

cautelares legales oportunas— hechos relacionados con el cumplimiento fiscal de la empresa (García, 2014, pp. 43-47; 2015, pp. 206-220).

5. El quinto requisito legal consiste en establecer un sistema disciplinario que sancione adecuadamente el incumplimiento de las medidas que establezca el modelo (confróntese, Nieto, 2015a, p. 150). La Circular agrega:

Presupone la existencia de un código de conducta en el que se establezcan claramente las obligaciones de directivos y empleados. Las infracciones más graves, lógicamente, serán las constitutivas de delito, debiendo contemplarse también aquellas conductas que contribuyan a impedir o dificultar su descubrimiento, así como la infracción del deber específico de poner en conocimiento del órgano de control los incumplimientos detectados a que se refiere el requisito cuarto (p. 45).

6. El sexto presupuesto es realizar una verificación periódica del modelo y de su eventual modificación cuando se pongan de manifiesto infracciones relevantes de sus disposiciones, o cuando se produzcan cambios en la organización, en la estructura de control o en la actividad. Al respecto, la Circular 1 de 2016 apunta:

Aunque el texto no establece plazo ni procedimiento alguno de revisión, un adecuado modelo de organización debe contemplarlos expresamente. Además, el modelo deberá ser revisado inmediatamente si concurren determinadas circunstancias que puedan influir en el análisis de riesgo, que habrán de detallarse y que incluirán, además de las indicadas en este requisito, otras situaciones que alteren significativamente el perfil de riesgo de la persona jurídica (e.g. modificaciones en el Código penal que afecten a la actividad de la corporación) (p. 45).

Resulta fundamental, pues, que el modelo de organización y gestión contemple expresamente un plazo y regule un procedimiento concreto de revisión, con el propósito de detectar y adoptar soluciones para los defectos que se observen en el mismo. Más allá de las exigencias mínimas expuestas, debemos recordar que en el diseño de estos programas penales de cumplimiento pueden existir evidentes diferencias dadas no solo por las diversas actividades desarrolladas por las personas jurídicas que implementarán aquéllos, sino también por las distintas características estructurales y legislativas en las que se desenvuelven (Artaza, 2014, p. 240; Sáiz, 2015, p. 45; Reyna, 2015, p. 263).

También, otra medida que podría incluirse en un modelo de prevención de delitos fiscales, sería la referida a la comunicación interna, es decir, a la información transmitida a los subordinados, pues su involucramiento en la cultura de cumplimiento fiscal es fundamental. Esta pauta podría efectivizarse mediante, por ejemplo, el *welcome pack*, cursos, circulares internas con recibo de lectura, glosarios fiscales; el paquete de bienvenida o *welcome pack* se configura por documentación trascendente sobre la organización que, normalmente, se facilita a las nuevas incorporaciones para su conocimiento. Su contenido debería estar destinado a transmitir información de relevancia desde la perspectiva de *compliance*, comprendiendo las políticas críticas de la organización, resultando ser una herramienta para generar o mantener la cultura corporativa de cumplimiento. Asimismo, a quienes tengan mayor relación con el área fiscal (asesoría jurídica, contabilidad, dirección financiera o auditoría interna, etc.), se les debería brindar la suficiente formación jurídica-tributaria.

Por otro lado, y debido a que la información contable y fiscal generalmente se halla en soportes digitales y se genera por medio de programas informáticos, la política de seguridad informática está estrechamente vinculada al cumplimiento fiscal, por lo que habrá que considerar con especial interés las relaciones entre ambas ramas. Asimismo, la confección de un cuadro de mando fiscal debería ser contemplado por el programa penal de cumplimiento, por su alta efectividad en el proceso de despliegue e implantación de estrategias, focalizando en la importancia de las tareas críticas y en la vigilancia de los procesos donde se concentra el mayor riesgo de incumplimientos tributarios.

A modo de Cuadro de Mando Integral se puede confeccionar un subcuadro de mando fiscal identificando competencias, tareas críticas, responsabilidades y líneas rojas. El concepto de Cuadro de Mando Integral (CMI) (*Balanced Scorecard-BSC*), fue presentado en 1992 por la Revista Harvard Business Review, con base en un trabajo realizado para una empresa de semiconductores. Sus autores, Kaplan y Norton, plantearon el Cuadro como un sistema de administración o sistema administrativo (*management system*), que va más allá de la perspectiva financiera con la que los gerentes acostumbran a evaluar la marcha de una empresa. Según estos dos consultores, gestionar una

empresa teniendo en cuenta solamente los indicadores financieros tradicionales (existencias, inmovilizado, ingresos, gastos), ignora la importancia de los activos intangibles de una empresa (relaciones con los clientes, habilidades y motivaciones de los empleados) como fuente principal de ventaja competitiva. De ahí surge la necesidad de crear una nueva metodología para medir las actividades de una compañía en términos de su visión y estrategia, proporcionando a los gerentes una mirada global del desempeño del negocio. Igualmente, es necesario apuntar a la transparencia en el reporte de la información tributaria como pilar básico de una estructura fiscal óptima y cumplidora de la legalidad, lo que supone elegir procesos contables basados en estándares de reporte aceptados y revelar fielmente la imagen de la empresa a todos los efectos, especialmente, en lo que a datos y procesos con trascendencia tributaria se refiere.

Otra de las condiciones a considerar en un plan de prevención de delitos fiscales podría ser la utilización y generación de documentación tributaria interna, adherencia a protocolos internacionales, definición de *harmful practices*, repositorios de evidencias del debido control, historial de lecciones aprendidas que se usarán para aplicar cambios en el sistema cuando se detecten novedades susceptibles de detectar riesgos fiscales, y otras medidas con similar naturaleza. Lo que se entiende por «prácticas abusivas» ha ido evolucionando notablemente desde que se creó en 2002 el Foro sobre Administración tributaria de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos), con intención de promover la cooperación entre Administraciones Tributarias y desarrollar buenas prácticas. De sus reuniones periódicas, notas, declaraciones (como la de Seúl en 2006 o la de julio de 2009), y de sus grupos de trabajo sobre, por ejemplo, *Harmful tax practices* o el *Aggressive Tax Planning Directory*, han venido forjándose los conceptos de «gobernanza fiscal» y las «prácticas generalmente aceptadas» (al igual que las generalmente reprobadas), en términos de planificación fiscal.

En verdad, si se repara en las condiciones mínimas se advertirá que deben formar parte del programa de cumplimiento todas las medidas que manifiesten objetivamente que una persona jurídica pretende reforzar una línea

organizativa tendente al cumplimiento de la ley y que, al mismo tiempo, desincentive a las personas que actúan en su seno a que incurran o pretendan incurrir al margen del comportamiento ético mínimo esperado por la organización (Sieber, 2013, pp. 63-110).

El oficial de cumplimiento. *Órgano supervisor de la persona jurídica.* En la estructura de los programas penales de cumplimiento quien ocupa el rol más importante es el oficial de cumplimiento o, también conocido —según terminología anglosajona— como el *compliance officer* (De la Mata, Bilbao y Algorta, 2011, p. 8). Éste, como veremos inmediatamente, se encarga de supervisar el funcionamiento y el cumplimiento del correspondiente modelo de prevención (Dopico, 2013, p. 165).

En el estudio del órgano supervisor de los modelos de prevención penal, el nuevo artículo 31 *bis* del Código Penal distingue entre delitos cometidos por representantes o administradores de la persona jurídica, y delitos cometidos por subordinados:

1. En los supuestos de delitos cometidos por administradores o representantes legales, para que proceda la aplicación de la exención de responsabilidad penal se requiere que —entre otras circunstancias— la supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de prevención haya sido confiada a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control, o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica.
2. En los supuestos de delitos cometidos por subordinados se requiere, en cambio, que, antes de la comisión del delito, la persona jurídica haya adoptado y ejecutado eficazmente un modelo de organización y gestión que resulte adecuado para prevenir delitos de la naturaleza del que fue cometido, o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión.

De lo dicho se desprende un mérito del legislador al referirse, por primera vez, a la manera de organizar internamente las estrategias de prevención, aunque, al mismo tiempo, aquél incurre en una desacertada omisión al no precisar la caracterización, configuración y contenido de estos órganos. Es lógico que esta circunstancia haya originado numerosas preguntas en el ámbito empresarial, en la medida en que el cumplimiento de los requisitos legales que

deben presentar aquellos programas es imprescindible para que los modelos de prevención desplieguen sus efectos.

Por otro lado, si nos aferramos a la dicción del nuevo texto, en el supuesto de que el delito haya sido cometido por los subordinados da la impresión de que no se requiere la existencia de un órgano de supervisión y control independiente del órgano de administración encargado de adoptar y ejecutar el modelo de prevención. Pero esta interpretación no es adecuada, pues el mismo artículo 31 *bis* del Código Penal, en su apartado quinto, establece cuáles han de ser las condiciones mínimas de *cualquier* modelo de prevención, sin distinción alguna. Además, carece de sentido en la *praxis*, pues lo más razonable es que el órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica, sea el mismo en supuestos de delitos cometidos por representantes o administradores de la persona jurídica, y en aquellos cometidos por sus empleados (Camacho y Uría, 2015, *passim*).

En suma, el órgano supervisor de la persona jurídica será el contemplado en el apartado segundo del artículo 31 *bis*, 2, del Código Penal, independientemente de quién haya cometido el delito, es decir, un administrador o representante legal de la persona jurídica, o un subordinado.

Caracterización legal del órgano supervisor. Dicho lo anterior, y revisando los requisitos a cumplimentar por el órgano supervisor regulado por el artículo 31 *bis* del Código Penal, apartado segundo, observamos que la reforma de 2015 ofrece dos posibilidades en lo que respecta a su conformación: «1. Que sea un órgano de la persona jurídica con autonomía e iniciativa propia»; al respecto, advierte la Circular 1 de 2016:

(...) pese a que se pretende que el oficial de cumplimiento sea lo más independiente posible, al ser un órgano de la persona jurídica designado por el órgano de administración, al que asimismo debe vigilar, difícilmente gozará de plena autonomía en su función (p. 49).

El segundo es: «2. Que sea un órgano de la persona jurídica que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica». Al respecto, debe tenerse en cuenta:

El oficial de cumplimiento debe necesariamente ser un órgano de la persona jurídica, lo que facilitará el contacto diario con el funcionamiento de la propia corporación. Ello no implica que este órgano deba desempeñar por sí todas las tareas que configuran la función de cumplimiento normativo, que pueden ser realizadas por otros órganos o unidades distintos al específico de cumplimiento normativo.

Y:

Tampoco existe inconveniente alguno en que una gran compañía pueda recurrir a la contratación externa de las distintas actividades que la función de cumplimiento normativo implica. Lo relevante en nuestra investigación es que la persona jurídica tenga un órgano responsable de la función de cumplimiento normativo, no que todas y cada una de las tareas que integran dicha función sean desempeñadas por ese órgano (Circular 1 de 2016, p. 48).

Vamos a detenernos en el estudio de esta segunda posibilidad, que permite que un órgano ya encargado de controlar internamente a la persona jurídica asuma las competencias del oficial de cumplimiento, para lo que, antes, hemos de ponernos de acuerdo en algunas notas definitorias comunes a ambas posibilidades de estructuración.

El oficial de cumplimiento debe ser un órgano de la persona jurídica y, además, parece que la opción más adecuada es que éste se integre por varias personas, descartando la idea de un órgano supervisor unipersonal. La integración plural faculta la toma de decisiones de forma colegiada y, consecuentemente, de manera meditada y consensuada, tal como lo exige un órgano con las tareas como las que se atribuyen legalmente al oficial de cumplimiento. Se suma a esta ventaja la posibilidad de que un órgano colegiado pueda integrarse por especialistas de distintas áreas de la gestión (jurídica, auditoría, financiera, recursos humanos), abarcando un mayor y mejor conocimiento del negocio y de la empresa. Incluso, puede dar cabida en él a personas independientes, ajenas a la empresa, lo que puede garantizar mejor la independencia (Lascu-raín, 2014, pp. 302-306).

La dificultad se presenta cuando se intenta integrar al oficial de cumplimiento en la estructura interna de la persona jurídica, y aquí es cuando debemos precisar algunas cuestiones para intentar apenas aproximarnos a la dilucidación de esta problemática. Para el caso de personas jurídicas de *pequeñas dimensiones* —aquellas que, según la legislación aplicable, estén autorizadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada—, el legislador de 2015 ha previsto en el apartado tercero del artículo 31 *bis* del Código Penal que las funciones de supervisión podrán ser asumidas directamente por el órgano de administración. Estas personas jurídicas son las que señala el artículo 258 del Real Decreto Legislativo 1 de 2010, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Así, pues, en una empresa de pequeña dimensión, su órgano de administración será el encargado de supervisar el modelo de prevención de delitos fiscales adoptado por ella.

Por otro lado, cuando se articule un programa penal de cumplimiento en *sociedades cotizadas*, es de interés acudir al Código unificado de buen gobierno para ese tipo de entes, publicado por la Comisión Nacional del Mercado de Valores, que establece lo siguiente:

Bajo la supervisión directa de la comisión de auditoría o, en su caso, de una comisión especializada del consejo de administración, exista una función interna de control y gestión de riesgos ejercida por una unidad o departamento interno de la sociedad que tenga atribuidas expresamente las siguientes funciones: a) Asegurar el buen funcionamiento de los sistemas de control y gestión de riesgos y, en particular, que se identifiquen, gestionan, y cuantifican adecuadamente todos los riesgos importantes que afecten a la sociedad; b) Participar activamente en la elaboración de la estrategia de riesgos y en las decisiones importantes sobre su gestión y c) Velar por que los sistemas de control y gestión de riesgos mitiguen los riesgos adecuadamente en el marco de la política definida por el consejo de administración.

Cuestión polémica es la implementación de un órgano con autonomía e iniciativa propia en *sociedades medianas*, que buscan actualizar o crear programas de prevención de delitos que les permitan beneficiarse nada más y nada menos que con la exención de su eventual responsabilidad penal. Creemos que puede considerarse un punto de partida las recomendaciones en materia de buen gobierno expuestas anteriormente y tratar de reproducirlas a escala

de la persona jurídica de que se trate. Del texto de la reforma se desprende que es esencial que el oficial de cumplimiento ejerza sus funciones de la forma más independiente posible. Por supuesto que, al ser un órgano de la persona jurídica, nunca podrá ser completamente autónomo pues habrá de ser nombrado por el órgano de administración que, por otro lado, está formado por los sujetos controlados por aquél.

En verdad, y mientras no exista un marco legal preciso sobre esta institución, no resulta fácil prever cómo evaluarán en sede judicial si el oficial de cumplimiento se somete o no a las condiciones mínimas requeridas por el legislador para que resulte procedente la exención de responsabilidad penal. Con todo, podemos apuntar una síntesis relativa al oficial de cumplimiento en lo que a nuestra materia se refiere: en los términos previstos por el legislador en el artículo 31 *bis* del Código Penal, una persona jurídica puede resultar exenta de su responsabilidad penal por la comisión de un delito fiscal siempre y cuando el modelo de organización y gestión haya sido adoptado y ejecutado, antes de la comisión del delito, por el órgano de administración y, además, siempre que la supervisión de su funcionamiento y cumplimiento se haya delegado en un órgano de la persona jurídica —conocido como *oficial de cumplimiento*— con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada la función legal de supervisar la eficacia de los controles internos.

Funciones y responsabilidad penal. El oficial de cumplimiento no es una figura definida por la legislación española, pero el legislador penal alude al mismo como el «órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la *función de supervisar* la eficacia de los *controles internos* de la persona jurídica». Aquel, además de ser responsable de cumplir con la conducta moral y ética aplicada por la empresa, deberá cumplir con las obligaciones legales que implican un riesgo de repercusión penal para la persona jurídica. Con base en este hilo argumental, y como sostienen Cuenca y Cabecerans (2015, pp. 65-73), los modelos de prevención de delitos regulados en el régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas demandan personas que conozcan la normativa garantiza-

dora de exacto cumplimiento en el funcionamiento interno de la empresa. La existencia y nombramiento como garantes del cumplimiento de la ley, al margen de no contar con un estatuto específico y una clara regulación, configura un deber legal. En este mismo sentido, Gallego (2014) afirmó lo siguiente:

El oficial de cumplimiento debe tener una formación acorde con el contenido de los riesgos que tiene que advertir, prevenir y frente a los que tiene que reaccionar. En lo que conozco, no existe una configuración legal general de cuáles son las competencias y deberes del cumplimiento; no existe un estatuto orgánico de esta figura, y ni tan siquiera la práctica nos muestra una actuación uniforme sobre cuál es la formación que tengan estos oficiales. Es precisamente la praxis la que nos dice que podemos encontrar en este puesto desde abogados (generalistas o especializados), hasta economistas y auditores, pasando por ingenieros, etc. (p. 217).

Una vez sentado lo anterior, y con especial referencia al delito de defraudación tributaria, el oficial de cumplimiento se encargará de la gestión de los riesgos fiscales en los que puede verse involucrada la persona jurídica, y será el responsable de informar e investigar todos los hechos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias de aquélla. Incluso, aquél debe reaccionar activamente con el fin de comprobar cualquier posible violación detectada o supuesta que pueda dar lugar a la comisión de un delito fiscal. En otras palabras, el oficial de cumplimiento debe trabajar con el objetivo de prevenir el delito fiscal, detectarlo y reaccionar frente al mismo (Carrión y Urquiza, 2015, p. 375). El oficial de cumplimiento deberá participar en la elaboración de los modelos de organización y gestión de riesgos fiscales, y asegurar su buen funcionamiento, estableciendo sistemas apropiados de auditoría, vigilancia y control. Para ello, deberá contar con personal con los conocimientos suficientes en materia penal y tributaria (asesores fiscales, expertos en derecho penal tributario, tributaristas, etc.), disponer de los medios técnicos adecuados y tener acceso a los procesos internos, información necesaria y actividades de la entidad para garantizar una amplia cobertura de vigilancia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes.

Por otro lado, la expresión «facultades de organización y control», que luce en el artículo 31 *bis*, 1 a), ha llevado a la FGE a entender que el oficial de

cumplimiento estaría incluido en este círculo de personas físicas que *trasponen* su responsabilidad a la persona jurídica. Es así que nos preguntamos: ¿quiénes tienen tales facultades de organización y control? ¿Solo los administradores o también los directivos? ¿Cualquier encargado, cualquier delegado con mando sobre otros? ¿Podría entenderse que también los asesores fiscales de una persona jurídica cuentan con dichas facultades? La Circular 1 de 2016, intenta dar luz a esta problemática, concluyendo que el primer apartado del artículo 31 *bis* del Código Penal —con relación a la alta dirección de la empresa— quedaría configurado por los siguientes sujetos: a. Los representantes legales; b. Quienes «actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica», lo que permite incluir a quienes, sin ser administradores ni representantes legales de la persona jurídica, integran órganos sociales con capacidad para tomar decisiones, así como a los apoderados singulares y a otras personas en quienes se hayan delegado determinadas funciones. Y, c., quienes «ostentan facultades de organización y control», expresión que abarca un amplio abanico de cargos y mandos intermedios que tengan atribuidas tales facultades, entre ellas, las medidas de vigilancia y control para prevenir delitos.

A juicio de la FGE, esta nueva redacción amplía y define mejor la *posición de garante* en la empresa del oficial de cumplimiento, utiliza un lenguaje más adecuado a las categorías de imputación y establece con mayor precisión el hecho de conexión que genera la responsabilidad penal de la persona jurídica, lo que permite —como consecuencia más relevante— incluir en la letra a) del artículo 31 *bis* 1 del Código Penal al propio oficial de cumplimiento. Además, la Circular 1 de 2016 señala:

El oficial de cumplimiento puede con su actuación delictiva transferir la responsabilidad penal a la persona jurídica a través de la letra a) puesto que, como se ha dicho, está incluido entre las personas que ostentan facultades de organización y control dentro de la misma. Por otro lado, puede ser una de las personas de la letra a) que al omitir gravemente el control del subordinado permite la transferencia de responsabilidad a la persona jurídica. En este supuesto, la omisión puede llevarle a ser él mismo penalmente responsable del delito cometido por el subordinado. Finalmente, si el oficial de cumplimiento omite sus obligaciones de control, la persona jurídica en

ningún caso quedará exenta de responsabilidad penal (condición 4ª del art. 31 *bis* 2). De conformidad con este planteamiento, la exposición personal al riesgo penal del oficial de cumplimiento no es superior a la de otros directivos de la persona jurídica. Comparativamente, su mayor riesgo penal solo puede tener su origen en que, por su posición y funciones, puede acceder más frecuentemente al conocimiento de la comisión de hechos delictivos, especialmente dada su responsabilidad en relación con la gestión del canal de denuncias y siempre que la denuncia se refiera a hechos que se están cometiendo y que, por tanto, el oficial de cumplimiento pueda impedir con su actuación (p. 49).

De lo dicho hasta el momento se puede extraer la siguiente conclusión: el asesor fiscal que actúe como oficial de cumplimiento de un modelo de prevención puede con su actuación delictiva transferir la responsabilidad penal a la persona jurídica a través de la letra a) del artículo 31 *bis* del Código Penal, puesto que —como se ha dicho— éste se encontraría incluido entre las personas que ostentan facultades de organización y control en el seno de la entidad (Lascuráin, 2014, p. 302). Además, y como se infiere del pasaje de la Circular transcrito, el asesor fiscal puede ser una de las personas de la letra a), que al omitir gravemente el control del subordinado permite la transferencia de responsabilidad a la persona jurídica. Ambas hipótesis son en la realidad perfectamente imaginables, y de precisar la responsabilidad penal de estos sujetos en los supuestos formulados, diríamos que el incumplimiento de sus deberes de supervisión y vigilancia los hace penalmente responsables por el delito cometido (Robles, 2013, p. 310; Dopico, 2013, pp. 211-230; Gutiérrez, 2015, *passim*).

Conclusiones

En virtud de lo dispuesto en el artículo 310 *bis* del Código Penal español, la persona jurídica puede responder criminalmente —y sin sustituir la responsabilidad correspondiente a las personas físicas mencionados en el artículo 31 *bis*, 1 a) del Código Penal— por la comisión de un delito fiscal, sistema de incriminación recogido en el artículo 31 *bis* del Código Penal.

El primer supuesto contemplado en el artículo 31 *bis* del Código Penal prevé que, para poder imputar un delito —*scil.* delito fiscal— a una persona jurídica, la conducta típica deberá haberse llevado a cabo por el representante legal, o por quien actuando individualmente o como integrante de un órgano de la persona jurídica esté autorizado para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostente facultades de organización y control dentro de la misma, siempre y cuando el delito se cometa en nombre o por cuenta y en su beneficio directo o indirecto —*scil.*, persona jurídica—, lo que puede ser factible si la cuota defraudada se utiliza en las actividades propias de la entidad o bien si se transfiere al patrimonio de los socios.

El segundo supuesto, que se recoge en el apartado b) del artículo 31 *bis* del Código Penal, hace responsable a las personas jurídicas por el delito —*scil.*, delito fiscal— cometido por el subordinado (en la misma forma que lo dispone el supuesto primero) que haya podido realizar el comportamiento típico defraudatorio debido al incumplimiento grave de los deberes de supervisión, vigilancia y control por parte de sus superiores.

El artículo 31 *bis* del Código Penal exime de responsabilidad penal a las personas jurídicas cuando hayan implantado en su seno un modelo de prevención de delitos (*ex* artículo 31 *bis*, apartados 2, 3, 4 y 5 del Código Penal). Si el delito fiscal fuere cometido por los representantes legales, o por quienes actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la entidad estén autorizados para tomar decisiones en su nombre u ostenten facultades de organización y control dentro de la misma, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si se constata lo siguiente: que el órgano de administración haya adoptado y ejecutado con eficacia, antes de la comisión de la defraudación, modelos de organización y gestión integrados por medidas de vigilancia y control para prevenir delitos contra la Hacienda o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión; que la supervisión del funcionamiento y del cumplimiento de aquellos modelos haya sido delegada a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control, o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los mismos, órgano que, además, debe desempeñar de forma activa y suficiente

su propósito; y que los autores individuales hayan incurrido en el delito fiscal rehusando deliberadamente los modelos referidos.

Además, si los subordinados pudieron realizar —en ejercicio de actividades sociales, y por cuenta y en beneficio directo o indirecto de la persona jurídica— un delito fiscal por haberse incumplido gravemente por sus superiores los deberes de control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso, la entidad quedará exenta de responsabilidad si, antes de la ejecución del delito, adoptó y ejecutó eficazmente un modelo de organización y gestión que contemple medidas tendentes a prevenir defraudaciones tributarias o reducir significativamente el riesgo de su comisión, cuya supervisión de funcionamiento y de cumplimiento haya sido delegada a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control, o que tenga encomendada legalmente dicha tarea de vigilancia.

El sistema de responsabilidad penal de la persona jurídica regula en los apartados 2, 3, 4 y 5 del artículo 31 *bis* del Código Penal la implantación y ejecución de un modelo de prevención de delitos, y señala sus contenidos mínimos. Deben formar parte de estos programas de cumplimiento —a fin de considerarse idóneos y eficaces— todas las medidas que demuestren que una persona jurídica intenta trazar una línea organizativa destinada a cumplir la ley y a desincentivar actuaciones al margen del comportamiento ético mínimo buscado por la entidad. Un modelo de prevención de delito de defraudación tributaria podría incorporar los elementos de control eficientes en el contexto concreto.

El oficial de cumplimiento se encarga de supervisar el funcionamiento y el cumplimiento de los programas penales de cumplimiento, por lo que su rol, sin duda, es importantísimo. Al margen de quién haya cometido el delito —representante legal, o quien actuando individualmente o como integrante de un órgano de la persona jurídica esté autorizado para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostente facultades de organización y control dentro de la misma, o un subordinado—, el oficial de cumplimiento será un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de con-

trol, o que tenga encomendada legalmente la vigilancia de la eficacia de los modelos de prevención ejecutados en el seno de la persona jurídica.

El oficial de cumplimiento puede, con su actuación delictiva o con la omisión grave del control de los subordinados, transferir responsabilidad penal a la persona jurídica. Incluso, por omisión puede ser penalmente responsable del delito cometido por el subordinado. Asimismo, el asesor fiscal que actúe en el seno de una persona jurídica puede ostentar la calidad de oficial de cumplimiento, con facultades de organización y control, y con su comportamiento implicar la responsabilidad penal de la persona jurídica.

Referencias

- Adame, F. (2009). *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de los administradores y los asesores fiscales*. Granada: Comares.
- Alapont, J. L. (2017). La primera imputación de un partido político en España *ex* artículo 31 bis del Código Penal, *Diario La Ley* (No. 9107). Recuperado de <http://laleydigital.laley.es>.
- Artaza, O. (2014). Programas de cumplimiento. Breve descripción de las reglas técnicas de gestión del riesgo empresarial y su utilidad jurídico-penal. En S. Mir, M. Corcoy y V. Gómez (Dir.), J. C. Hortal y V. Valiente (Coord.). *Responsabilidad de la empresa y compliance: programas de prevención, detección y reacción penal* (pp. 231-272). Madrid: Edisofer.
- Bacigalupo, E. (2011). *Compliance y Derecho penal*. Navarra: Aranzadi.
- Calcina, A. (2014). *Criminal Compliance*. Hacia una cultura de programa *compliance* penal. En B. H. Atencio, U. Butrón y L. Chayña (Dir.), A. Calcina y L. R. Yanqui (Coord.). *Derecho penal & procesal penal. Delitos de crimen organizado y cuestiones actuales* (pp. 151-175). Lima: Grijley.
- Calvo, J. (2017). La responsabilidad penal de las personas jurídicas por delito fiscal, en *Quincena Fiscal*, 1-2, 63-116.
- Camacho, A. y Uría, A. (2015). El impacto de la Ley Orgánica 1/2015 por la que se modifica el Código penal en los sistemas de *corporate compliance* de las personas jurídicas. *Diario La Ley*. Recuperado de <http://laleydigital.laley.es>.
- Caro, D. C. (2014). ¿Derecho penal en la era del “*compliance*”? En B. H. Atencio, U. Butrón y L. Chayña (Eds.), A. Calcina y L. R. Yanqui (Coord.). *Derecho penal & procesal penal. Delitos de crimen organizado y cuestiones actuales* (pp. 131-149). Lima: Grijley.

- Caro, D. C. y Reyna, L. M. (2016). *Derecho penal económico* (Tomo 1). Lima, Perú: Jurista Editores-Cedpe-Caro & Asociados.
- Carreras, O. B. (2012). La responsabilidad penal de las personas jurídicas y sus implicaciones en el delito de defraudación tributaria (análisis crítico de las últimas reformas legislativas). *Crónica Tributaria*, 143, 57-80.
- Carrión, A. y Urquiza, G. (2015). La responsabilidad penal del oficial de cumplimiento en el ámbito empresarial. Un breve análisis comparativo entre Alemania, Perú y Estados Unidos. En K. Ambos, D. C. Caro y E. Malarino (Coords.). *Lavado de activos y compliance. Perspectiva internacional y Derecho comparado* (pp. 371-401). Lima: Jurista Editores-Cedpal-Cedpe.
- Circular de la Fiscalía General del Estado 1/2011, sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por la Ley Orgánica 5/2010. Recuperado de <http://www.fiscal.es>.
- Circular de la Fiscalía General del Estado 1/2016, de 22 de enero, sobre responsabilidad de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por Ley Orgánica 1/2015. Recuperado de <http://www.fiscal.es>.
- Cuenca, J. y Cabecerans, J. (2015). El *compliance officer* y los límites constitucionales de sus investigaciones. *Revista Aranzadi Doctrinal*, 2, 65-73.
- De la Cuesta, J. L. (2013). Responsabilidad de las personas jurídicas en el Derecho español. En J. L. De la Cuesta (Ed.), N. J. De la Mata (Coord.). *Responsabilidad penal de las personas jurídicas* (1 Edición, pp. 49-102). Pamplona: Aranzadi.
- De la Mata, N. J., Bilbao, M. y Algorta, M. (noviembre de 2011). La atribución de responsabilidad penal de las personas jurídicas y su exención: instrumentos de prevención en el seno corporativo. *La Ley Penal*. Recuperado de <http://laleydigital.laley.es>.
- Del Rosal, B. (01 de abril de 2016). Sobre los elementos estructurales de la responsabilidad penal de las personas jurídicas: reflexiones sobre las SSTs 154/2016 y 221/2016 y sobre la Circular núm. 1/2016 de la Fiscalía General del Estado. *Diario La Ley*. Recuperado de <http://laleydigital.laley.es>.
- Dopico, J. (2013). Posición de garante del *compliance officer* por infracción del deber de control: una aproximación tópica. En L. Arroyo y A. Nieto (Eds.). *El Derecho penal económico en la era del compliance* (pp. 165-190). Valencia, España: Tirant lo Blanch.
- Gallego, J. I. (2014). *Criminal Compliance* y proceso penal: reflexiones iniciales. En S. Mir, M. Corcoy, V. Gómez (Eds.), J. C. Hortal y V. Valiente (Coords.). *Responsabilidad de la empresa y compliance* (pp. 195-272). Madrid: Edisofer.

- García, C., Mestre, E. y Figueroa, C. (2015). *Lecciones de Derecho penal. Parte especial. Adaptadas a la docencia del Plan Bolonia* (2ª ed.) [Según las reformas del Código penal de 2015]. Madrid: Edisofer.
- García, B. (2014). Whistleblowing como forma de prevención de la corrupción en la administración pública. En A. Nieto y M. Maroto (Eds.). *Public Compliance. Prevención de la corrupción en administraciones públicas y partidos políticos* (pp. 43-59). Cuenca: Universidad de Castilla-La Mancha.
- García, B. (2015). *Whistleblowing* y canales institucionales de denuncias. En A. Nieto (Ed.). *Manual de cumplimiento penal en la empresa* (pp. 206-220). Valencia: Tirant lo Blanch.
- García, M. A. (2016, nro. 2). Responsabilidad penal de las personas jurídicas el nuevo artículo 31 bis del Código Penal y su aplicación a los delitos ecológicos. *Revista de Derecho Penal y Criminología*, 2-22. Recuperado de <http://www.pensamientopenal.com.ar/doctrina/44058-responsabilidad-penal-personas-juridicas-nuevo-articulo-31-bis-del-codigo-penal-y-su>.
- Gil, M. S. (2018). Personas jurídicas versus entidades sin personalidad jurídica: análisis y revisión de la dimensión institucional que delimita la aplicación de los artículos 31 bis y 129 del código penal. *Revista General de Derecho Penal*, 29.
- Gómez, J. L. (2013). La persona jurídica acusada en el proceso penal español. En L. Arroyo (Ed.) y A. Nieto (Coord.). *El derecho penal económico en la era compliance* (pp. 43-62). Valencia: Tirant lo Blanch.
- Gómez, C. (2006). *La responsabilidad penal de las empresas en los EEUU*, Sevilla, España: Centro de Estudios Ramón Areces.
- Gómez, C. (2010). La responsabilidad penal de las personas jurídicas en la reforma del Código Penal, *Diario La Ley*. (No. 7534). Recuperado de <http://laleydigital.laley.es>.
- Gómez, V. (2011). Artículo 31 bis. En M. Corcoy y S. Mir (Ed.). *Comentarios al Código penal. Reforma LO 5/2010* (pp. 127-137). Valencia: Tirant lo Blanch.
- González, P. (2014). *La imputación penal de las personas jurídicas. Análisis del art. 31 bis CP*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Gutiérrez, E. (25 de noviembre de 2015). La figura del *compliance officer*. Algunas notas sobre su responsabilidad penal, *Diario La Ley*. Recuperado de <http://laleydigital.laley.es>.
- Hernández, L. (2013). El nuevo artículo 31 bis del Código penal: exigencias legales (explícitas e implícitas) que permiten la atribución de responsabilidad penal a la persona jurídica. En J. L. De la Cuesta (Ed.) y N. J. De la Mata (Coord.). *Responsabilidad penal de las personas jurídicas* (pp. 103-125). Pamplona, España: Aranzadi.

- Kuhlen, L. (2014). *Compliance y Derecho penal en Alemania*. En S. Mir, M. Corcoy y V. Gómez (Eds.), J. C. Hortal y V. Valiente (Coords.). *Responsabilidad de la empresa y compliance* (pp. 90-125). Madrid: Edisofer.
- Lascuráin, J. A. (2014). Salvar al oficial Ryan (Sobre la responsabilidad penal del oficial de cumplimiento). En S. Mir, M. Corcoy y V. Gómez (Eds.), J. C. Hortal y V. Valiente (Coords.). *Responsabilidad de la empresa y compliance* (pp. 301-336). Madrid: Edisofer.
- Lascuráin, J. A. (2015). La responsabilidad penal individual por los delitos de empresa. En A. Nieto (Ed.). *Manual de cumplimiento penal en la empresa* (pp. 271-303). Valencia: Tirant lo Blanch.
- Lombardero, L. M. (2011). *Delitos contra la Hacienda Pública*. Barcelona: Bosch.
- Manzanares, J. L. (2015). *La reforma del Código penal de 2015. Conforme a las Leyes Orgánicas 1 y 1/2015, de 30 de marzo*. Madrid: La Ley.
- Mir, S., Corcoy, M., y Gómez, V. (Eds.). *Responsabilidad de la empresa y compliance*. Madrid: Edisofer.
- Nieto, A. (2008). *La responsabilidad penal de las personas jurídicas: un modelo legislativo*. Madrid: Iustel.
- Nieto, A. (Ed.). (2015a). Código ético, evaluación de riesgos y formación. *Manual de cumplimiento penal en la empresa* (pp. 135-163). Valencia: Tirant lo Blanch.
- Nieto, A. (Ed.). (2015b). La institucionalización del sistema de cumplimiento. *Manual de cumplimiento penal en la empresa* (pp. 187-204). Valencia: Tirant lo Blanch.
- Nieto, A. (Ed.). (2015c). El cumplimiento normativo. *Manual de cumplimiento penal en la empresa* (pp. 25-48). Valencia: Tirant lo Blanch.
- Nieto, A. (Ed.). (2015d). El cumplimiento normativo, criminología y responsabilidad penal de las personas jurídicas. *Manual de cumplimiento penal en la empresa* (pp. 50-109). Valencia: Tirant lo Blanch.
- Peña, J. M. (2011). *Revisoría fiscal: una garantía para la empresa, la sociedad y el estado*. Bogotá: Ecoe.
- Polaino, M. y Polaino-Orts, M. (2013). Imputación normativa: exposición programática en casos fundamentales. En C. Roxin, M. Polaino y M. Polaino-Orts (Eds.). *Dogmática penal y Política criminal. Cuestiones fundamentales para el nuevo sistema de justicia penal*. (pp. 137-166). Lima: Ara.
- Polaino, M. (2016). *Lecciones de Derecho penal. Parte general* (Tomo 2). Madrid: Tecnos.
- Ramírez, F. J. y Díez, A. (2015). El *compliance* en las organizaciones. Relación entre el *compliance* y otras áreas de la empresa. *Compliance y gobierno corporativo*. En C. A. Sáiz (Coord.). *Compliance. Cómo gestionar los riesgos normativos en la empresa*, (1 Ed., pp. 55-87). Navarra: Aranzadi.

- Regner, G. (2018), *Tone-at-the-top*: el apoyo visible e inequívoco al programa de integridad por parte de la alta dirección y gerencia. En N. Durrieu y R. R. Saccani (Ed.). *Compliance, anticorrupción y responsabilidad penal empresaria* (pp. 211-216). Buenos Aires: La Ley.
- Reino de España. Circular 1 de 2016. Sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del código penal efectuada por ley orgánica 1/2015. Fiscalía General del Estado, 22 de enero de 2016.
- Reino de España. Decisión marco 2004/68/JAI. (22 de diciembre de 2003). Relativa a la lucha contra la explotación sexual de los niños y la pornografía infantil. Consejo de la Unión Europea.
- Reino de España. Decisión marco 2005/667/JAI. (12 de julio de 2005). Destinada a reforzar el marco penal para la represión de la contaminación procedente de buques. Consejo de la Unión Europea.
- Reino de España. Decreto Legislativo 1 de 2010. Por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. BOE No. 161, 03 de julio de 2010.
- Reino de España. Ley 24 de 1988. Ley del Mercado de Valores, BOE No. 181.
- Reino de España. Ley Orgánica 10 de 1995. Código Penal Español. 23 de noviembre de 1995. BOE No. 281 del 24 de noviembre de 1995.
- Reino de España. Ley Orgánica 5 de 2010. Por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. BOE No. 152 del 23 de junio de 2010.
- Reino de España. Ley Orgánica 1 de 2015. Por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. BOE No. 77 del 30 de marzo de 2015.
- Reino de España. Sentencia 3974 (septiembre 2 de 2015). M.P. Marchena Gómez. Sala de lo Penal, Sección primera, Tribunal Supremo.
- Reino de España. Sentencia 600 (febrero 29 de 2016). M.P. Maza Martín. Sala de lo Penal, Sección primera, Tribunal Supremo.
- Reino de España. Sentencia 823 (marzo 16 de 2016). M.P. Marchena Gómez. Sala de lo Penal, Sección primera, Tribunal Supremo.
- Reino de España. Sentencia 2531 (junio 13 de 2016). M.P. Martínez Arrieta. Sala de lo Penal, Sección primera, Tribunal Supremo.
- Reyna, L. M. (2015). Implementación de los *compliance programs* y sus efectos en la exclusión de la responsabilidad penal de los sujetos obligados. En K. Ambos, D. C. Caro y E. Marlarino (Coords.). *Lavado de activos y compliance. Perspectiva internacional y Derecho comparado* (pp. 449-85). Lima: Jurista Editores-Cedpal-Cedpe.
- Robles, R. (2013). El responsable de cumplimiento («*Compliance Officer*») ante el Derecho penal. En J. M. Silva (Ed.), y R. Montaner (Coord.). *Criminalidad de empresa y compliance. Prevención y reacciones corporativas* (pp. 319-330). Barcelona: Atelier.

- Rodríguez, L. (20 de mayo de 2016), Sobre la culpabilidad de las personas jurídicas. (Al hilo de las SSTs 514/2015 y 221/2016). *Diario La Ley*. Recuperado de <http://laleydigital.laley.es>.
- Rotsch, T. (2012). Criminal Compliance. *Revista para el análisis del Derecho*, 1, 1-11.
- Rotsch, T. (2015). Sobre las preguntas científicas y prácticas del *criminal compliance*. En J. Winter Etcheberry (Trad.), y D. C. Caro Coria (Ed.). *Anuario de Derecho penal económico y de la empresa* (pp. 13-29). Lima: Cedpe.
- Ruggiero, R. A. (2015). La responsabilidad penal de las personas jurídicas en Italia. En M. Ontiveros Alonso (Ed.). *Anuario Mexicano de Derecho Penal Económico* (pp. 459-511). Ciudad de México: Ubijus.
- Sáiz, C. A. (2015). Introducción. ¿Qué es el *compliance*? Claves para la comprensión de esta obra. Grandes confusiones sobre *compliance*. Futuro del *compliance*. La ISO 19600 de *compliance*. En C. A. Sáiz (Coord.). *Compliance. Cómo gestionar los riesgos normativos en la empresa*. (1 Ed., pp. 33-54). Navarra: Aranzadi.
- Sanz, J. A. (2016). El derecho de las personas jurídicas a no autoinculparse por delito fiscal (reflexiones a raíz de la Circular de la Fiscalía General del Estado 1/2016, y de las Sentencias del Tribunal Supremo 154/2016 y 221/2016), *Diario La Ley* (No. 8738). Recuperado de <http://laleydigital.laley.es>.
- Seminara, S. (2014). *Compliance* y Derecho penal en Italia. En S. Mir, M. Corcoy y V. Gómez (Ed.), J. C. Hortal y V. Valiente (Coords.). *Responsabilidad de la empresa y compliance* (pp. 127-157). Madrid: Edisofer.
- Sieber, U. (2013). Programas de *compliance* en el Derecho penal de la empresa. Una nueva concepción para controlar la criminalidad económica, traducción por M. A. Abanto. En L. Arroyo y A. Nieto (Directores), *El Derecho penal económico en la era del compliance* (pp. 63-110). Valencia: Editorial Tirant lo Blanch.
- Silva, J. M. (2016). *Fundamentos del Derecho penal de la empresa*, (2ª Ed). Madrid: Edisofer.
- Tiedemann, K. (2007). *Derecho penal y nuevas formas de criminalidad*. M. Abanto (Trad.). Lima: Grijley.
- Villegas, M. A. (14 de marzo de 2016). Hacia un modelo de autorresponsabilidad de las personas jurídicas. La STS (Pleno de la Sala de lo Penal) 154/2016, de 29 de febrero. *Diario La Ley*. Recuperado de <http://laleydigital.laley.es>.