

Compliance tributario: UNA PRIMERA APROXIMACIÓN A LOS PROGRAMAS DE TAX COMPLIANCE

[DOC 2019\20](#)

Íñigo de Ros Raventós. Abogado de Cuatrecasas y Doctor en Derecho.

Óscar Bertrán Rocabert. Abogado de Cuatrecasas.

Pol Cots Mir. Abogado de Cuatrecasas.

1.Introducción

1.1.La responsabilidad penal de la persona jurídica

En los últimos años hemos sido testigos de la entrada en vigor de [Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio](#) , por la que entre otras cuestiones se reconocía por primera vez en España la responsabilidad penal a la persona jurídica, o más particularmente, la «atribución» de esa responsabilidad a las empresas.

Más allá de la discusión dogmática sobre si la persona jurídica puede ser responsable penal por un acto propio, o lo es por un acto cometido por otro (por un administrador o por un empleado), lo cierto es que la reforma reconoce que la persona jurídica responderá penalmente cuando el delito lo comentan unas concretas personas, y para determinados delitos que ha fijado expresamente el código. Más adelante, por medio de [Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo](#) , se modifica nuevamente el [Código Penal](#) en el sentido de reconocer de manera expresa la exoneración de la persona jurídica cuando haya establecido un modelo de prevención, detallándose con mayor precisión cuáles son estos elementos que deben integrar este modelo de prevención.

1.1.1.Los programas de compliance

Esta nueva realidad de la responsabilidad penal de la persona jurídica ha obligado a las empresas a desarrollar modelos de prevención del delito (programas de *compliance*), encaminados a proteger de alguna manera a la compañía, y a «asegurar» que la compañía cuenta con sistemas de debido control razonables encaminados a la correcta prevención de los delitos, o de reacción ante estos incumplimientos.

1.1.2.El delito contra la Hacienda Pública, imputable a la persona jurídica

Dentro del catálogo de delitos que generan esta responsabilidad penal de las personas jurídicas se encuentra el delito contra la Hacienda Pública. Este delito, como de sobra es conocido, se cataloga como una norma penal en blanco, en el sentido de que habrá que acudir a la norma tributaria para determinar el tipo de infracción que se ha producido. En este sentido, el delito no se consuma con la mera infracción de la norma administrativa (cuando ésta supera el umbral de los 120.000 euros de cuota defraudada), sino que requiere algo más (algunas resoluciones del Tribunal Supremo hablaban antiguamente de una *mise en scene* , de un «engaño»), esto es, una voluntad defraudatoria, un dolo, en definitiva.

En cualquier caso, lo que parece evidente es que en la comisión de este delito no cabe la modalidad imprudente, sino que únicamente se puede cometer de manera dolosa. Y todo ello más allá de la mal llamada «ignorancia deliberada», admitida como una categoría específica del dolo, a nuestro modo de ver erróneamente.

1.2. Análisis y riesgo del delito contra la Hacienda Pública

Sea como fuere, el delito contra la Hacienda Pública es uno de los delitos que debe ser objeto de análisis en cualquier organización cuando se lleva a cabo un análisis de las actividades en la empresa, y cuando se establecen políticas y procedimientos encaminados a concretar el proceso de la voluntad de la persona jurídica.

La dicción del tipo penal en su modalidad básica hace referencia, particularmente, a la acción o la omisión en la elusión del pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieren debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo devoluciones o disfrutando de beneficios fiscales de la misma forma, etcétera. Es decir, a la omisión en el ingreso de los tributos que correspondan, unido como hemos dicho antes, a esa parte subjetiva del delito (y en algunas interpretaciones a ese «engaño» que parte del término «defraudar» con el comienzo el articulado).

Hasta hace unos años, la convivencia entre la jurisdicción administrativa y la penal parecía clara, pues tradicionalmente se ha regulado que las situaciones de fraude de ley van más dirigidas al ámbito administrativo-tributario, mientras que los casos de simulación se articulan a través de la jurisdicción penal.

A día de hoy, esta distinción clásica es un tanto confusa en la práctica. La experiencia, a nuestro modo de ver, nos advierte que no es descartable el riesgo penal, aunque únicamente exista una discrepancia en la interpretación en la aplicación de una determinada norma administrativa.

Por un lado, el límite cuantitativo de 120.000 euros es muy fácilmente alcanzable para las empresas de tamaño mediano. Por otro lado, el tipo subjetivo, ese dolo, es un aspecto muy poco claro. Teóricamente únicamente cabe apreciar ánimo defraudatorio cuando hay una voluntad manifiesta de ocultación y elusión de impuestos, normalmente bajo la figura de la simulación negocial. Por lo tanto, debería quedar descartado *a priori* ese dolo cuando la operación discutida es un caso de economía de opción o de fraude de ley. Según el Tribunal Constitucional (sentencia 120/2005) en referencia a la [Ley General Tributaria](#), en el fraude de ley “*no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal)*”.

Sin embargo, para aquellos acostumbrados a la realidad de las inspecciones de tributos saben que esta frontera es muy difusa y que últimamente la mera utilización de una opción más favorable en una operación tiene una mayor probabilidad de ser “ajustada” por la inspección apreciando la concurrencia de ocultación y voluntad de

elusión abriendo una posible derivación a la jurisdicción penal.

2.Un nuevo reto para las empresas: aplicar un modelo de prevención al ámbito penal-tributario

Por lo tanto, en la actualidad, por este hecho las empresas se encuentran en el ámbito tributario ante un reto importante que se trasluce en muchas ocasiones en posiciones excesivamente conservadoras que llevan a desnaturalizar el concepto de economía de opción.

A este hecho, hay que sumarle la casuística específica del sistema tributario español:

Profusa y difusa legislación: dispersión, falta de homogeneidad y extensión son tradicionales características de nuestra normativa tributaria.

Las características enunciadas llevan a que el ámbito tributario sea especialmente propenso a la existencia de contingencias y de frecuentes litigios generadores de incertidumbres plasmadas en demasiadas ocasiones en el temor de un procedimiento penal.

El reto aparece cuando hay que aplicar este modelo de prevención al ámbito penal-tributario. Es evidente que con las características del sistema tributario español las empresas no pueden garantizar que sus operaciones, aun en posiciones conservadoras, puedan ser ajustadas por un criterio distinto de la inspección. Por lo tanto, hay un mayor riesgo de responsabilidad al órgano de administración y a la propia empresa.

Asumimos, tal y como hemos expuesto, que no se puede prevenir el delito fiscal considerando únicamente el umbral cuantitativo de 120.000 euros de cuota (elemento objetivo del tipo) pues las operaciones no pueden diseñarse en torno a este criterio. Por lo tanto, consideramos que la prevención debe girar en torno al elemento subjetivo del tipo: el dolo. Puesto que la diferencia a efectos prácticos entre la figura de la simulación de negocio y el fraude de ley es difusa, o muy difícil de discernir en la práctica, queda una sola vía de defensa: probar la diligencia debida en la toma de decisiones que condujeron a esa operación y demostrar la transparencia en todas las actuaciones tributarias de la empresa.

2.1.Los 4 pilares, como punto de partida, en un modelo de gestión para prevenir el delito fiscal

Teniendo esta reflexión como punto de partida un modelo de gestión para prevenir el delito fiscal tendría su base en 4 pilares que sustentan la gestión fiscal de una empresa:

Este modelo de gestión tributaria (*Tax Compliance*) desarrollado en torno a estos 4 pilares detallaría procedimientos para garantizar la transparencia y la

diligencia debida. De esta manera, cualquiera, desde la inspección de tributos hasta la propiedad sociedad, su órgano de administración, los trabajadores, los clientes o los proveedores podrían atestiguar la profesionalidad en la gestión impositiva. Vamos a desarrollar brevemente las características de este modelo a través de estos pilares.

2.2.Características del modelo de gestión

En primer lugar, la **toma de decisiones** . Este capítulo contendría procedimiento ligados a demostrar que las decisiones de índole tributario se toman por las personas adecuadas, con la formación adecuada y con la información adecuada. Por ejemplo y como eje principal el darle al órgano de administración el papel central que debe tener en la toma de decisiones.

En segundo lugar, la **asignación de recursos** . Este capítulo contendría procedimiento cuyo objetivo sería el de probar que la sociedad y las personas con responsabilidades tributarias, cuenta con los suficientes recursos para desarrollar correctamente su función. Por ejemplo, monitorizar el perfil, la experiencia y la formación adecuada de las personas con responsabilidades de índole fiscal.

En tercer lugar, la **trazabilidad**. Este es un capítulo cuyo procedimiento estarían destinados a dar transparencia a las decisiones de calado tributario. Por ejemplo, dejar constancia en un repositorio central de cambios de criterio fiscal.

En cuarto lugar, las **operaciones especiales** . Este capítulo estaría contenido de procedimientos destinados dotar de una especial protección a operaciones de especial relevancia para la empresa. Por ejemplo, elaborar un catálogo de procedimientos para las operaciones sensibles y dotarles de un protocolo específico respecto a quien debe aprobarlas, con qué documentación y apoyo y qué trazabilidad de la misma debe conservarse.

2.3.Vigilancia y control del modelo de gestión

Este modelo de gestión, como todos los modelos de *compliance* , tiene un talón de Aquiles: el mantenimiento y el seguimiento del mismo. Por este motivo es necesario la implicación profunda del órgano de administración para que toda la organización sepa de la importancia del proyecto.

En este punto, es importante traer a colación la repetida Circular 1/2016 de la Fiscalía General de Estado sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas: *“ los programas deben ser claros, precisos y eficaces y, desde luego, redactados por escrito. No basta la existencia de un programa, por completo que sea, sino que deberá acreditarse su adecuación para prevenir el concreto delito que se ha cometido, debiendo realizarse a tal fin un juicio de idoneidad entre el contenido del programa y la infracción. Por ello, los modelos de organización y gestión deben estar perfectamente adaptados a la empresa y a sus concretos riesgos ”.*

Para garantizar el mantenimiento y seguimiento del modelo, sería recomendable

una auditoria anual o bi-anual del grado de avance de este modelo ya que no todos los procedimientos son aplicables desde el momento inicial. Esta auditoria también servirá para demostrar la implicación e interés del órgano de administración en la aplicación efectiva del modelo.

2.4.La protección a toda la organización: objetivo último del modelo

En definitiva, este modelo tiene como objetivo último proteger a la empresa, al órgano de administración y a los trabajadores con responsabilidad tributaria dejado claro el papel de cada uno y el alcance de su responsabilidad. Para eso es clave entender las funciones del órgano de administración en el diseño e implementación de este modelo de *Tax Compliance* para convertir la cultura tributaria de la empresa en una verdadera cultura de cumplimiento que exigen los tribunales. Por último, es clave el papel de la Agencia Tributaria Española con la publicación de una batería recomendaciones de buena práctica fiscal en el Código de Buenas Prácticas Tributarias Documento y las Conclusiones vertidas en la sesión plenaria en noviembre de 2015.