

La protección de los *compliance officers* ante su eventual responsabilidad en el ámbito tributario: un apunte a la luz del Derecho comparado

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de GA_P

La figura de los compliance officers ha sido analizada en nuestro país fundamentalmente desde la perspectiva penal, toda vez que su génesis está asociada desde el 2010 al reconocimiento de la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Sin embargo, considerando las implicaciones que pueden derivarse de la actuación de tales sujetos en otros ámbitos, como el administrativo-tributario, hemos considerado conveniente reflexionar sobre la posible responsabilidad tributaria de quienes asuman la labor de directores de cumplimiento fiscal.

1. Introducción

Como es sabido, en el año 2010 se acometió una reforma del Código Penal en virtud de la cual se reconocía por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico la posibilidad de que las personas jurídicas pudieran terminar siendo responsables penalmente de las acciones u omisiones de las personas físicas integradas en la empresa.

En ese contexto, fue la Ley Orgánica 1/2015 la encargada de detallar las condiciones en las que, aun pudiendo apreciarse la comisión de uno de los delitos de los que en principio podría responder la persona jurídica, éstas podrían resultar exoneradas de responsabilidad penal. En concreto, dicha exención de responsabilidad requiere, entre otras condiciones, que la persona

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

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, así como el hecho de que la supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de prevención implantado 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.

Como consecuencia de ello, las empresas se han volcado en la implantación de planes de *compliance*, ya que la exoneración de su posible responsabilidad penal dependerá, en gran medida, de la existencia de un adecuado plan de cumplimiento legal y prevención de la comisión de delitos.

Pues bien, en ese contexto se sitúa la figura a la que vamos a referirnos en esta nota, esto es, el director u oficial de cumplimiento o *compliance officer*. La novedad que supone en nuestro ordenamiento jurídico esta figura —muy arraigada ya en países anglosajones—, así como el hecho de que no esté definida como tal en la legislación española, ha provocado que aspectos tales como las características, las funciones y, sobre todo, las eventuales responsabilidades que podrían terminar asumiendo tales sujetos hayan comenzado a concretarse en el ámbito doctrinal, labor que previsiblemente completarán los tribunales de justicia.

Precisamente el último de los aspectos citados ha suscitado un especial interés entre la doctrina, que parece compartir algunas premisas. Así, y aunque se considera excluida la existencia de una responsabilidad objetiva para estos sujetos, no se discute la posición de garante en la que se coloca el *compliance officer* respecto del cumplimiento de las funciones que haya asumido en la empresa, cuya concreción exigirá atender al contenido del contrato que le vincule con la entidad. En ese sentido, por ejemplo, una omisión grave de su función de control sobre la actuación de los empleados de la entidad podría llevarlo a ser considerado responsable a efectos penales (art. 31 bis.2.4.º del Código Penal). En ese sentido, y para ilustrar lo anterior, sirvan como ejemplo las actuaciones llevadas a cabo por el Juzgado Central de Instrucción núm. 5 de Madrid respecto de diez *compliance officers* de dos importantes entidades financieras a nivel mundial investigados por presuntos delitos continuados de blanqueo de capitales cometidos en el seno de tales entidades y detectados a partir de los datos desvelados por la lista Falciani. Pues bien, dicha imputación se fundamenta sobre el hecho de que tales *compliance officers* tenían encomendada concretamente la gestión del riesgo de incumplimiento en relación con la prevención de blanqueo de capitales, de donde se deriva para ellos un deber de garantía específico sobre esa materia.

2. La responsabilidad tributaria de los *compliance officers* y sus límites: una referencia al Derecho comparado.

Llegados a este punto, ha de ponerse de relieve que, pese a que la mayor parte de los estudios efectuados hasta el momento en nuestro país acerca de la responsabilidad de esta figura se

han focalizado en el ámbito penal, en el que aquélla se ha gestado, no deberían desdeñarse las consecuencias que para los *compliance officers* podrían derivarse de su labor en el ámbito administrativo y, más concretamente, en el tributario.

Desde esta perspectiva, algunos autores ya han criticado que, en materia de *compliance*, el interés de las empresas por prevenir eventuales responsabilidades se haya limitado en muchos casos a la esfera penal, obviándose así sus posibles efectos en el ámbito administrativo y, en particular, en el tributario. Y ello, por un doble motivo. En primer lugar, porque desde esta perspectiva la empresa puede tener la condición de obligada tributaria a título de contribuyente y, por ende, de responsable en primera persona de la comisión de una infracción tributaria. Y, en segundo lugar, porque quienes pueden considerarse autores de las acciones y omisiones susceptibles de reproche, coinciden en el plano penal y en el administrativo.

Puede pensarse así, por ejemplo, que, en el caso de un director de cumplimiento legal-fiscal cuya conducta omisiva constituya la base de una infracción administrativa sancionable en el ámbito tributario, no llegue a constituir un delito fiscal únicamente por razones de cuantía. En ese sentido, no parece que pueda ignorarse la posibilidad de que tal sujeto pueda terminar incurso en un proceso de derivación de responsabilidad solidaria —por ejemplo, con considerarse que con su acción u omisión ha contribuido a la comisión de una infracción tributaria por parte de la persona jurídica—, o subsidiaria —si la labor de director de cumplimiento fiscal recae sobre los administradores de la entidad—.

Pues bien, en línea con lo que acaba de señalarse, y al igual que la responsabilidad penal de los *compliance officers* no puede configurarse como una responsabilidad objetiva, pensamos que ello tampoco tendrá cabida en el ámbito administrativo, por lo que sería aconsejable trazar la línea por encima de la cual un director de cumplimiento fiscal, como garante del cumplimiento de la normativa tributaria y de la prevención de los riesgos fiscales —siempre atendiendo a las funciones que hubiera asumido contractualmente—, podría terminar incurso en un procedimiento de responsabilidad tributaria que, en su caso, podría alcanzar también a las sanciones tributarias.

En ese sentido, y a falta de tratamiento específico de esta cuestión en nuestro ordenamiento jurídico, consideramos interesante traer a colación una Sentencia inglesa de 3 de agosto del 2017, del First-Tier Tribunal Tax Chamber (FTT UK) —caso *Thathiah v. HMRC*, 2017 UKFTT 601 TC—. El motivo de ese interés radica en la conexión que podría establecerse entre la figura del *compliance* fiscal en nuestro país y el *senior accounting officer* (SAO) —objeto de análisis en dicho fallo—, individuo que, de acuerdo con lo dispuesto por la legislación británica desde el 2009, han de designar las grandes empresas y grupos como responsable de certificar a la autoridad tributaria británica cada año el cumplimiento de las disposiciones contables y fiscales de aquéllas («*appropriate tax accounting arrangements*»).

De ese modo, el *senior accounting officer* asume, en su posición de garante, la obligación personal de tomar las medidas pertinentes para asegurar tal cumplimiento, estando prevista a estos

efectos, y para el caso de que no sea así, una sanción personal para él. Ahora bien, su responsabilidad no se configura de forma objetiva, ya que se prevé expresamente la improcedencia de dicha sanción cuando pueda apreciarse que concurre una «*reasonable excuse*», traducida en la prueba de que dicho sujeto adoptó las medidas que en cada caso pudieran considerarse razonables para desempeñar su cometido.

Pues bien, en la referida sentencia se aborda judicialmente por primera vez la imposición de una sanción tributaria por parte de la Administración fiscal inglesa (HMRC) a un *senior accounting officer*, al considerar que éste había incumplido las responsabilidades propias de su cargo, desempeñadas en este caso concreto en el seno de un grupo de empresas no cotizadas, siendo además su exdirector de finanzas.

La Administración llegó a tal conclusión tras comprobar las irregularidades que, en el curso de una *due diligence* realizada con motivo de la venta de una empresa, fueron detectadas y comunicadas a aquélla por parte del asesor externo (KPMG) con el que el *senior accounting officer* contó para el desempeño de su labor, junto con un pequeño equipo interno que se dedicaba a verificar con él el cumplimiento tributario.

La sanción impuesta, concretamente por considerar la Administración que el muestreo de facturas del impuesto sobre el valor añadido no se había efectuado adecuadamente de acuerdo con lo dispuesto en el manual interno de la Administración fiscal inglesa sobre el régimen de los *senior accounting officers* —detectando así la Administración «*failing in internal control functions to the reporting and recoverability of VAT in respect of specific areas*»—, fue recurrida por el *senior accounting officer*, que centró su defensa en la adopción de medidas «razonables» para el desarrollo de su función. Así, alegó que había contado con un equipo tributario interno de dos personas con formación adecuada sobre dicho impuesto, con las que se reunía con frecuencia; que había incrementado la automatización de los procesos para reducir errores materiales; que se había ampliado el sistema de registro de riesgos tributarios; que se había introducido un documento integral de política tributaria de grupo y, además, que se habían contratado servicios externos (KPMG para revisar o auditar anualmente la documentación contable y fiscal).

Pues bien, aunque el tribunal estuvo de acuerdo con la Administración en que su función respecto de los *appropriate tax accounting arrangements* no se había cumplido, sí estimó que el *senior accounting officer* había adoptado las medidas «razonables» para ello teniendo en cuenta los recursos de los que disponía. En ese sentido el tribunal consideró, a diferencia de la Administración fiscal inglesa, que los estándares de cumplimiento no eran los mismos para todas las empresas. Antes al contrario, argumentó que, en aras de la justicia, habría de estarse en cada caso concreto a circunstancias tales como el tamaño de la empresa, los recursos disponibles y otros factores contextuales.

Desde esa perspectiva, el tribunal advirtió que, en el futuro, la Administración deberá tomar en cuenta aspectos como los mencionados para aplicar el régimen del *senior accounting officer* de

una manera más ponderada, aunque no deja de apuntar que las exigencias de este régimen y sus requisitos deben ser más estrictos para las empresas más sofisticadas y con acceso a mayores recursos, como las entidades financieras cotizadas, cuyos *senior accounting officers* mantendrán estándares de cumplimiento más altos.

Para terminar, el tribunal pone de relieve algunas de las circunstancias que serán particularmente relevantes en el desarrollo de las funciones de los *senior accounting officers* a fin, especialmente, de evitar su posible responsabilidad personal. Entre ellas, destacan las siguientes:

- En línea con la ausencia de responsabilidad objetiva que también debe predicarse en nuestro ordenamiento interno respecto de los responsables de cumplimiento normativo en las empresas, se insiste en la relevancia de que se recoja por escrito tanto la política fiscal interna de la empresa o grupo de entidades como los procedimientos internos establecidos para una adecuada llevanza de la contabilidad y del cumplimiento de la normativa tributaria.
- Se destaca también la relevancia de documentar por escrito tanto los procesos de control y monitoreo realizados como los recursos adicionales solicitados, tales como la conveniencia de asesoramiento externo.
- Por otra parte, se advierte de la necesidad de que los responsables de cumplimiento estén al corriente de los criterios manejados por la Administración sobre los procedimientos que determinados tipos de empresas deben adoptar al respecto y, en el caso de que éstos sean relevantes para su entidad, asegurarse de que estén debidamente implantados y recogidos por escrito.
- En último lugar, se destaca la importancia que puede tener para un *senior accounting officers* contar con la asistencia de asesores externos que puedan contribuir a verificar el buen funcionamiento de los sistemas de cumplimiento, al tiempo que pueden aportar un asesoramiento independiente en el control de los riesgos fiscales, extremos que el tribunal considera que son útiles para proteger la posición de un director de cumplimiento ante posibles problemas futuros.

3. Reflexión final sobre las medidas de protección de los *compliance officers*

En conclusión, aun cuando legalmente la figura del *compliance officer* no está definida en nuestro ordenamiento jurídico, lo cierto es que la sentencia aludida puede aportar elementos relevantes para implantar procesos de mejora en los programas de cumplimiento, de forma que éstos tengan en cuenta no sólo las implicaciones que de ellos pueden derivarse a efectos penales, sino también las que pueden tener en el ámbito administrativo y, particularmente, en el tributario, sobre todo en lo que se refiere al control de riesgos fiscales.

Al mismo tiempo, y en relación concretamente con el director de cumplimiento fiscal, la lectura de la citada sentencia pone de relieve el importante papel que, para ponderar y limitar la responsabilidad en la que aquél puede incurrir en el desempeño de su función, puede tener el contar con el asesoramiento externo independiente de expertos que supervisen su función con cierta periodicidad, además, obviamente, del resto de las circunstancias en las que incidió el citado tribunal inglés.