

Compliance Advisory Lab

Investigación sobre Compliance, Forensic y R.P.P.J. de Grant Thornton

Report 10

Absolución de terceros con funciones significativas frente a delitos corporativos e importancia del «Compliance»



Report 10

Absolución de terceros con funciones significativas frente a delitos corporativos e importancia del «Compliance»

Análisis de la exculpación de una auditora (sts 89/2023, 10 febrero) previamente condenada por la audiencia nacional

Rafael Aguilera Gordillo, Ph D
Codirector del Compliance Advisory LAB

Julio 2023

La Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha dictado este año una sentencia que, sin duda, ha generado gran impacto y revuelo en el panorama corporativo, particularmente en las empresas y otros agentes dedicados a la prestación de servicios de auditoría o de verificación de estados financieros. Nos referimos a la sentencia del Alto Tribunal núm. 89/2023 de 10 de febrero, una resolución que viene a resolver los recursos de casación por infracción de Ley, quebrantamiento de forma e infracción de precepto constitucional interpuestos por algunas partes afectadas en el conocido como «caso Pescanova» contra la sentencia dictada en su día por la Audiencia Nacional.

Como resulta conocido (y sin perjuicio de la exposición y examen pormenorizado de ciertos aspectos jurídico-penales de importancia crítica que se van a desarrollar a lo largo presente report), el «caso Pescanova» tuvo su arranque en el descubrimiento de un conjunto de irregularidades de naturaleza contable y financiera de una de las empresas pesqueras más relevantes del país. Entre otros aspectos, se evidenció que algunos miembros de la cúpula directiva habían utilizado una red de sociedades y manipulado los estados financieros de la corporación para ocultar su verdadera situación financiera (con pérdidas millonarias) para, de ese modo, seguir obteniendo financiación de entidades bancarias e importantes inyecciones de dinero por parte de inversores. Este caso afectó sobremanera a inversores y a un gran número de empleados y proveedores, lo que propició que se buscarán cauces para tratar de recuperar los activos y conformar una organización viable que pudiera mantener la actividad (a tal efecto se logró salir del concurso de acreedores en que se declaró, configurando una nueva organización bajo altos estándares de gobernanza, extremo que hizo que se recuperara la confianza de inversores y resto de agentes económicos).

La investigación penal de este caso fue desarrollada por el Juzgado Central de Instrucción no 5 de la Audiencia Nacional. Tras cinco años de instrucción (desde 2013 hasta 2018) se dictó Auto de apertura de Juicio Oral en junio de 2018 y el órgano juzgador fue la sección 4ª de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional, que dictó sentencia en octubre de 2020. En esta sentencia, diversos miembros de la dirección de la corporación y otros sujetos con funciones decisorias resultaron condenados a penas de prisión. Además, varias personas jurídicas fueron declaradas penalmente responsables en virtud del art. 31 bis CP. La propia Pescanova resultó condenada por concurso medial de un delito de estafa agravada y falseamiento de información económica y financiera, a la pena de multa de dos años, a razón de una cuota diaria de treinta euros (se le aplicó la atenuante analógica de confesión), más al pago proporcional de las costas, incluidas las de las acusaciones particulares.

El socio auditor externo, persona física, y la auditora, persona jurídica, de la que formaba parte fueron condenados (bajo los fundamentos que examinaremos en el siguiente apartado). Por un lado, el socio auditor fue declarado responsable y se le condenó a la pena de prisión de tres años, seis meses y un día (junto con otras penas) y, por otro, la auditora fue declarada penalmente responsable y se la condenó a la pena multa de dos años, a razón de una cuota diaria de treinta euros y al pago proporcional de las costas (incluidas las relativas a las acusaciones particulares). Junto con la declaración de la responsabilidad penal de estos sujetos se les impuso la correspondiente responsabilidad civil ex delicto¹, que aglutinaba elevadísimas cuantías.

Frente a esta sentencia se interpusieron varios recursos de casación y, en el presente año, la Sala de lo Penal del

Tribunal Supremo ha dictado sentencia en la que se han estimado algunas de las pretensiones formuladas por los recurrentes. Entre otras cuestiones, el Alto Tribunal ha absuelto al socio auditor externo y a la entidad auditora. Como apuntábamos, en esta STS núm. 89/2023 se abordan diversos conceptos y fundamentos jurídico-penales de la Parte General y Especial que resultan determinantes para conocer las dinámicas de imputación y atribución de responsabilidades penales de sujetos que, como los auditores externos, ejercen tareas indispensables o particularmente relevantes en ciertos marcos corporativos donde otros sujetos protagonizan alguna actividad delictiva. Asimismo, la resolución incide en la importancia que tienen los Hechos Probados de las resoluciones judiciales y su virtualidad desde el plano Procesal. Pues bien, a lo largo de este nuevo report del Compliance Advisory LAB de Grant Thornton se analizan todos estos puntos clave.

En este sentido, se van a descomponer y sintetizar aquellos elementos de mayor significación de este mediático asunto del que, únicamente la suma de las sentencias de la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo superan las trescientas ochenta páginas (y toda la documental obrante en autos excede los ochenta mil folios). Por ejemplo, se van a examinar los requisitos de tipicidad y fácticos para incardinar a este tipo de profesionales con funciones determinantes bajo la categoría de cooperación necesaria; las exigencias jurisprudencialmente desarrolladas para imponer un reproche penal a las personas jurídicas para las que estos profesionales trabajan o la enorme trascendencia de los «sistemas de compliance» a la hora de evitar los gravosísimos efectos penales y también civiles sobre estos sujetos.



1. Conforme a lo establecido en los Arts. 116 y ss. CP.

1. El caso: investigación del Juzgado Central de Instrucción núm. 5 de la Audiencia Nacional y condena al auditor como «cooperador necesario»

El origen del caso radica en la **presentación de 4 querellas por la posible comisión de varios delitos económicos que fueron interpuestas en el mes de abril del año 2013 contra la persona jurídica Pescanova y contra determinadas personas físicas que ocupaban puestos directivos o desarrollaban ciertas funciones decisivas vinculadas a la gestión financiera de la referida persona jurídica**. El juzgado que se ocupó de la fase de instrucción fue el Juzgado Central de Instrucción nº 5 de la Audiencia Nacional² que, tras dar el correspondiente traslado a la Fiscalía para su pronunciamiento, se le incorporaron otras diligencias provenientes de la *Fiscalía Especial* (por denuncia de la *Comisión Nacional del Mercado de Valores*) y de la *Fiscalía Provincial de Pontevedra*³.

Una vez practicadas las diligencias correspondientes a lo largo de la fase de instrucción⁴ se dictó Auto de transformación de las diligencias en Procedimiento Abreviado y Auto de apertura de Juicio Oral de fecha once de junio de dos mil dieciocho⁵. **La Fiscalía presentó Escrito de Calificación**⁶ contra diversas

personas físicas y jurídicas ligadas a la entidad mercantil Pescanova (incluyendo a la propia Pescanova) en el que, junto con otros aspectos, **se contemplaba la apreciación de tipos delictivos**:

1-delito continuado de **falseamiento de cuentas anuales u otros documentos** (Arts. 74 y 290-2o CP); 2 - delito de **falseamiento de información económica y financiera** (Arts. 74 y 282 bis, 2o CP); 3 - delito **continuado de falsedad en documento mercantil** (Arts. 74 y 392 C.P.); 4 - delito **continuado de estafa** (Arts. 74, 248 y 250-1, 5o CP); 5 - delito de **insolvencia punible** (Art. 260 vigente en fecha de los hechos, pero Art. 259-1o, 6o y 9o y 2 y 259 bis CP en el momento del enjuiciamiento); 6 -delito de **alzamiento de bienes** (Arts. 257 y 258 CP, vigente en el momento de los hechos) **o, de modo alternativo, delito de blanqueo de capitales** (Art. 301 CP); 7 - Delito de **uso de información relevante** (Art. 285 CP) y 8 - delito de **obstaculización de la actuación del ente supervisor o regulador** (Art. 294 CP).

2. Fruto de las querellas presentadas se incoaron diligencias previas no 31/2013.

3. Las diligencias de la Fiscalía especial eran las diligencias de investigación no 6/2013 y las concernientes a las actuaciones de la Fiscalía Provincial de Pontevedra las diligencias de investigación no 72/2013. Con respecto a las principales causas en las que intervino la Fiscalía Especial, cabe reseñar lo recogido en la *Memoria 2020 de la Fiscalía*, disponible en: <https://www.fiscal.es/memorias/memoria2020/FIS>

4. Instrucción judicial iniciada por el magistrado Ilmo. Sr. D. Pablo Rafael Ruz Gutiérrez y finalizada por el magistrado Ilmo. Sr. D. José de la Mata Amaya, que le sustituyó en abril de 2015 en comisión de servicios (retornando el magistrado Ruz al Juzgado nº4 de Móstoles).

5. Auto de transformación a Procedimiento Abreviado no 31/2013 y, como se apuntaba, el Auto de apertura de Juicio Oral se dictó el 11 de junio de 2018; esta resolución judicial se encuentra disponible en: <https://es.scribd.com/document/382535862/Audiencia-Nacional-Auto-Apertura-Juicio-Oral-PESCANOVA>

6. Como resultaba lógico, se personaron diversas acusaciones particulares que presentaron sus respectivos escritos de calificación. Así, por ejemplo, la calificación de la perjudicada LUXEMPART recogió: «1. Delito continuado de falseamiento de cuentas anuales del art. 290 del Código Penal vigente al tiempo de los hechos, en relación con las alteraciones contables constatadas en las cuentas anuales del ejercicio de 2009, 2010, 2011 y en grado de tentativa en cuanto a las cuentas de 2012, de forma que proporcionaron públicamente una imagen irreal de su situación económica y patrimonial, con el consiguiente perjuicio para los inversores que, con base en dicha información, suscribieron acciones de PESCANOVA. 2. Delito continuado de estafa de inversiones y de crédito del artículo 282 bis del Código Penal, y artículo 288 en relación con el artículo 31 bis y con el artículo 74 del mismo texto legal, por el incumplimiento de los deberes de información establecidos para garantizar la transparencia y correcto funcionamiento del mercado de valores, en su modalidad agravada dado el perjuicio provocado y su notoria gravedad. 3. Delito de estafa de los arts. 248 y 250.1. 4o y 6o, y 251 bis a) en relación con el 31 bis del Código Penal en relación con la captación singular de inversores, consistente en la maquinación engañosa orientada de forma personal e individualizada a ocultar la auténtica situación financiera de PESCANOVA provocando el error en LUXEMPART, quien materializó su inversión confiando en la información suministrada personalmente por los acusados y en su credibilidad empresarial y profesional. 4. Delito continuado de falsedad en documento mercantil del artículo 392 en relación con los artículos 390, 1o, 2º y 3º y 74 del Código Penal, consistente en la generación de facturación ficticia o efectos susceptibles de descuento mediante la simulación de transacciones, con la intención de generar financiación bancaria. 5. Delito de insolvencia punible del artículo 260 del Código Penal, en cuanto que la declaración de concurso a que se vio abocada PESCANOVA tuvo su origen en prácticas irregulares y mecanismos fraudulentos de obtención de financiación realizadas por los acusados y que contribuyeron a un aumento desorbitado de la deuda financiera del Grupo y la matriz. 6. Delito de alzamiento de bienes del art. 257, 258 (en el momento de los hechos), y 258 ter del Código Penal, consistente en los actos dispositivos realizados sobre el patrimonio realizados con la intención de eludir la efectividad de las acciones que corresponden a los acreedores para el ejercicio de sus derechos de crédito».



El Ministerio Fiscal apreció en el concreto modo de proceder del socio responsable de la auditora externa una conducta subsumible en la «cooperación necesaria»⁷ de los delitos de falseamiento de cuentas anuales y falseamiento de información económica y financiera. Así, defendió la procedencia de aplicar las penas en inferior grado a las correspondientes a los autores, de conformidad con lo dispuesto en el Art. 65.3 CP:

«Cuando en el inductor o en el cooperador necesario no concurren las condiciones, cualidades o relaciones personales que fundamentan la culpabilidad del autor, los

jueces o tribunales podrán imponer la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate»

En concreto, La Fiscalía solicitó para el socio de la auditora las siguientes penas: 1o) por *falseedad continuada de cuentas anuales* pidió la pena de un año y medio de prisión y multa de cinco meses con una cuota diaria de doscientos euros (con la correspondiente responsabilidad personal subsidiaria prevista del Art. 53.1 CP⁸ en caso de impago y accesorias de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo y para el ejercicio del comercio y la administración de sociedades durante el tiempo de la condena), **y 2o)** por *falsedad de información económica y financiera* solicitó la imposición de la pena de dos años de prisión y multa de cinco meses con una cuota diaria de doscientos euros (con similar responsabilidad personal subsidiaria del Art. 53.1 CP ante el impago y con las accesorias de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo y para el ejercicio del comercio y la administración de sociedades durante el tiempo de la condena). **Asimismo, la Fiscalía solicitó para la auditora externa⁹ como persona jurídica** la pena de multa de pena de multa de dos años con una cuota diaria de mil euros por su condición de responsable penal, conforme a lo dispuesto en el Art. 31 bis CP, por los *delitos de falseamiento de información económica y financiera*.

Tras la celebración del juicio, el órgano juzgador (sección 4a de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional¹⁰) dictó sentencia con fecha 6 de octubre de 2020 mediante la que, entre otros aspectos, se condenó al presidente de la sociedad a ocho años de prisión y a otros once directivos o sujetos con responsabilidades ligadas a la contabilidad a penas que oscilaron entre los seis meses a los tres años y medio prisión. **Es decir, se declaró la responsabilidad penal de una parte importante de la cúspide del organigrama de la corporación** por el desarrollo de un conjunto de actividades delictivas que tenían como propósito captar financiación de entidades bancarias y alterar la contabilidad de la empresa a objeto de captar inversores que, finalmente, perdieron el dinero. La resolución judicial declaró probadas un amplio elenco de actuaciones y prácticas absolutamente irregulares desarrolladas la alta dirección, encabezada por el presidente

7. De conformidad con lo dispuesto en el Art. 28 CP en su letra b), se incardinan bajo esta figura a aquellos que colaboran en la ejecución del hecho delictivo con acto/s imprescindible/s para la materialización del delito. Art. 28 CP: «Son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento. También serán considerados autores: a) Los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo.

b) Los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado».

8. Art. 53.1 CP: «Si el condenado no satisficiera, voluntariamente o por vía de apremio, la multa impuesta, quedará sujeto a una responsabilidad personal subsidiaria de un día de privación de libertad por cada dos cuotas diarias no satisfechas, que, tratándose de delitos leves, podrá cumplirse mediante localización permanente. En este caso, no regirá la limitación que en su duración establece el apartado 1 del artículo 37.

También podrá el juez o tribunal, previa conformidad del penado, acordar que la responsabilidad subsidiaria se cumpla mediante trabajos en beneficio de la comunidad. En este caso, cada día de privación de libertad equivaldrá a una jornada de trabajo».

9. BDO Auditores S.L.

10. Compuesta por los Ilmos Sres.: Da Teresa Palacios Criado, D. Juan Francisco Martel Rivero y Da Carmen Paloma González Pastor, siendo esta última ponente de la sentencia (no 14/2020 de 6 de octubre). Resolución disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/openDocument/2b0e454e8017af9>



ejecutivo y miembros del consejo de administración en colaboración con otros directivos que dirigían los departamentos u áreas especialmente relevantes (Dpto. Financiero, Dpto. Administración, etc.) y otros empleados o personal de confianza para continuar obteniendo líneas de financiación. Asimismo, la sentencia expuso que se realizaron un conjunto de alteraciones y manipulación de las cuentas anuales y de otros documentos de la corporación y de filiales con el objeto de simular unos resultados -positivos- que no guardaban relación con la situación real financiera y contable de la corporación. Este particular posibilitaba, a su vez, recabar fondos de terceros inversores que resultaban muy atraídos por la aparente situación de la empresa.

En concreto, se realizaron operaciones fraudulentas de ámbito internacional con filiales de modo que se posibilitaba a la propia corporación captar y acreditar financiación a través de los denominados *créditos documentarios* sin correlación con la propia contabilidad de la corporación y sin reflejarse en las filiales. Igualmente, se constituyeron empresas que no eran más que «sociedades instrumentales» para materializar la simulación de adquisiciones y operaciones de compraventa, aspecto que permitía a la empresa contratar *pólizas de*

crédito y de *factoring*, que eran abonadas con *pagarés*, que ulteriormente se descontaban en las entidades bancarias (posibilitando la disposición de tesorería). Tales operaciones simuladas se contemplaron con la aquiescencia del auditor interno y disimularon la cuantía real del pasivo bancario. Estos hechos, junto con el recurso a los neteos o compensaciones de activos con pasivos y de créditos con deudas, reforzaron la falsa apariencia de solvencia y potencial de la organización. La Audiencia también apreció un alzamiento de bienes del presidente de la corporación y su esposa cuando, tras las primeras querellas presentadas, se extrajeron más de cuatro millones de euros de cuentas españolas para depositarlas en cuentas portuguesas e intentar transferirlas a una cuenta en Hong Kong¹¹. La resolución expone la línea jurisprudencial relativa al alzamiento de bienes¹², incidiendo que se trata de un «delito de mera actividad» donde el deudor realiza actos de disposición sobre sus bienes para mostrarse -de manera real o aparente- insolvente al objeto de *frustrar los créditos que pudieran ejecutarse sobre dichos bienes*. Esta resolución rechazó, además, los argumentos expuestos por las defensas para apreciar el atenuante de dilaciones indebidas (por la larga fase de instrucción y juicio oral)¹³ o la confesión esgrimida por algunos acusados.

11. También resultaron condenadas por delito de alzamiento de bienes: QUINTA DO SOBREIRO S.L., Y KIWI ESPAÑA S.A. (ampliamente vid. p. 169 y ss. de la resolución).

12. Así, en la sentencia se expone lo siguiente (p. 170 y ss.): «El delito de alzamiento de bienes, una vez superado el concepto tradicional que tuvo en nuestra historia, referido al supuesto de fuga del deudor con desaparición de su persona y de su patrimonio, en la actualidad equivale a la sustracción u ocultación que el deudor hace de todo o parte de su activo de modo que el acreedor encuentre dificultades para hallar con los que poder cobrarse (STS de 30/04/2002 y 27/12/2007). Acerca de hasta qué punto la ocultación ha de dificultar la realización del crédito de los acreedores, la STS de 14/07/2004 indicaba que no es preciso que haya tenido lugar una sustracción en sentido material, o sea, alguna forma de extracción o apartamiento de los bienes del lugar en que pudieran encontrarse. Basta con que la realizada fuera una actuación, obviamente intencional, funcionalmente dirigida a obstaculizar la esperable ejecución, total o parcial de un crédito y dotada de cierta aptitud para producir tal efecto. [...]»

Así, en la sentencia de 23/03/2002, o en la de 04/01/2005, se indica que no es preciso ser deudor y disponer de un determinado patrimonio para ser condenado como autor de alzamiento de bienes, sino que también debe serlo el cooperador que colabora con la persona en la que concurren tales circunstancias.

Por su parte, la sentencia de 21/11/2002, indicaba, la participación del «extraneus» en la acción delictiva como coautor por cooperación necesaria se ha reconocido repetidamente por la jurisprudencia, cuando se trata de personas que, de acuerdo con el deudor, colaboran eficazmente con éste para frustrar los legítimos derechos de los acreedores, de suerte que, sin este concurso no hubiera podido llevarse a efecto la acción defraudatoria. Pero, aún es más precisa y aplicable al caso, las STS de 14/01/2003, 30/06/2005 y 28/02/2006, relativas a la participación del cónyuge como cooperador necesario cuando colabora en la modificación de las capitulaciones matrimoniales, a sabiendas de la finalidad defraudatoria que se persigue. En definitiva, los elementos necesarios del delito básico de alzamiento de bienes según la jurisprudencia plasmada en las STS 28/09/2000; 26/12/2000; 31/01/2001; 13/03/2002; 15/06/2006; 25/05/2007 y 10/12/2019, son ...»

13. Abordado en el Fundamento de Derecho Decimosexto (p. 191 y ss.). Atenuante que sí fue apreciada por el Alto Tribunal, en tanto que, junto con la duración del proceso, los recursos de casación tardaron dos años en sustanciarse.

En lo relativo a la labor de auditoría externa, la Audiencia Nacional contempló en la sentencia que no existió un adecuado control por parte del socio auditor responsable y que su inapropiado modo de proceder (p. ej.: no señalando salvedades en la formulación de las cuentas y otros documentos oficiales que se ponían en conocimiento de la Comisión Nacional del Mercado de Valores) generó que se difundieran unos buenos -pero falsos- datos y resultados de la corporación; por lo que diversas empresas e individuos que invirtieron a raíz de estas informaciones tuvieron que soportar intensas **pérdidas a causa de la deficitaria situación** de la corporación.

A continuación, exponemos algunos de los fragmentos de los «**Hechos Probados**»¹⁴ de la sentencia que contienen apreciaciones sobre la más que **dudosa labor de auditoría externa** que resultan enormemente representativas y que la Audiencia Nacional describió para sustentar la condena del socio auditor externo y de la auditora, como persona

jurídica. Igualmente, resulta oportuno adelantar al lector que -paradójicamente- estos mismos extractos sirven para cimentar el principal motivo al que recurrió Tribunal Supremo para revocar (a nuestro juicio, de manera acertada) esas condenas (extremo sobre el que profundizaremos en el segundo epígrafe del presente documento):

«14o¹⁵.- **Gumersindo, pertenecía a la firma BDO Auditores S.L., como auditor adscrito** desde 1996 hasta 2002, fecha en la que empezó a tener contacto con Pescanova, integrándose en el equipo de auditoría como socio auditor en 2009, razón por la que firmó con el Sr. Gaspar las cartas de encargo de 2009, 2010, 2011 y 2012 ya indicadas. Desde 2009 estuvo también en contacto con cada uno de los auditores de las sociedades, con el Sr. Fulgencio, jefe de administración de la matriz y con Gonzalo, de Pescafina.

Ya se ha indicado que, dentro de las **cartas de encargo, BDO Auditores S.L. asumió la auditoría de: Pescanova SA (matriz), Pescanova SA y sociedades del Grupo [...]**». «En esas cartas,



14. Subrayados y negritas de los extractos añadidos por el autor del report.

15. A efectos de localización, página 49 y ss. de la sentencia.

firmadas por el socio auditor de BDO, Sr. Donato con el Sr. Gaspar, jefe de la auditoría interna de la matriz, figuraban las afirmaciones siguientes:

“Al completar la auditoría de cada una de estas sociedades, emitiremos nuestros informes que contendrán nuestra opinión sobre las cuentas anuales, individuales y consolidadas examinadas y sobre la información contable incluida en los informes de gestión individuales y consolidados. Adicionalmente, informaremos sobre las debilidades significativas en el control interno; el objetivo de nuestro trabajo, - indicaba el compromiso asumido por BDO-, es obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales estén libres de errores o irregularidades significativos”.

No obstante, los citados compromisos, la actuación de BDO, como se expone al analizar cada una de las operaciones en las que intervino por razón de su cometido, fue diferente pudiendo distinguirse los dos tipos de situaciones siguientes:

En algunos casos, fue ajeno al hecho de que la matriz ocultaba deuda en el consolidado utilizando sociedades filiales EFRIPEL, AMERICAN SHIPPING, ANTARTIC SEA FISHERIES, MEDOSAN y PORVENIR, cuya existencia no conoció hasta abril de 2013.

Pero, en el resto de los supuestos en los que BDO intervino como auditora externa, teniendo acceso a todos los datos de la contabilidad de la matriz y sus filiales, avaló con sus informes, sin salvedades, cuantas operaciones llevó a cabo la matriz vulnerando las normas de la contabilidad y permitiendo dar una imagen de su situación económica y financiera muy diferente a su abultada deuda financiera real; aquiescencia que no desapareció por el hecho de que la intención real de Pescanova fuera distinta de la propia de los mecanismos financieros utilizados.» [...]

Así, en relación a los créditos documentarios:

a) Era enormemente revelador el hecho de que las sociedades utilizadas por Pescanova como soporte de este mecanismo de financiación fueran filiales, pues tales operaciones de crédito utilizando una entidad bancaria tienen su razón de ser, precisamente, en asegurar los riesgos de una operación comercial internacional entre partes que no se conocen; sin embargo, en el presente supuesto, el importador (Pescanova) no utilizó como exportadores a empresas desconocidas que exigieran la intermediación de una entidad bancaria para asegurarse el buen fin de la operación comercial supuestamente existente entre las partes, sino que los exportadores utilizados, esto es, Pesca Chile, Promarisco, Skeleton Coast, Argenova y Medosan eran filiales de

la matriz, por lo tanto, no había ningún elemento del que surgiera una situación de desconfianza mutua; todo ello, sin perjuicio del enorme coste que la comisión financiera suponía para la matriz; datos, sin embargo, que el auditor externo pasó por alto, tras examinar todos y cada uno de los créditos documentarios suscritos.

b) BDO utilizó en sus papeles de trabajo y en el Memorandum elaborado al efecto el modelo de otro crédito documentario suscrito por Pescanova en el 2006, en el que, a diferencia de los supuestos ahora en entredicho, existía: un exportador real de mercancía, no filial de la matriz y con la documentación legal necesaria exigida por el banco, circunstancias, totalmente contrarias a los suscritos en los ejercicios 2010, 2011 y 2012, donde las partes eran la matriz y sus filiales, no había más documentación que la factura y no había transacción real.

c) BDO pasó desapercibido al revisar los créditos documentarios que el banco no pedía la documentación necesaria ordinaria en este tipo de transacciones, como, por ejemplo, el seguro, los certificados sanitarios o la documentación de aduana, sino sencillamente el efecto y la factura de Pescanova o copia de ella.

d) Otro dato que BDO conocía por haber auditado las cuentas era que las cifras de compras que figuraban en las cuentas anuales no se correspondían con las enormes cifras de las operaciones financieras.

e) Una quinta circunstancia de la que también prescindió en su análisis fue la falta de concordancia entre las cifras solicitadas por Pescanova y los datos que figuraban en la Agencia Tributaria. [...]

Pero aparte de que la laxitud de la labor desempeñada por BDO en relación a los supuestos anteriores permitió este desfase en las cuentas presentadas por la matriz a su consideración, existía otro grupo de actividades irregulares realizadas por Pescanova de acuerdo a lo acordado por su presidente, departamento administrativo, financiero, auditoría interna y con la participación del Sr. Hermenegildo, supervisadas, como las anteriores, por BDO en las que se constataba reiteradamente la existencia de una infracción contable que los estamentos responsables de Pescanova, encabezados por su auditor interno, llevaba a gala transmitir a todas las áreas y ante la que tampoco BDO reaccionó impidiéndolo, mostrando una vez más, su complacencia con los datos que la matriz hacía constar en sus cuentas.

[...]



Y, ciertamente, BDO no objetó salvedad alguna a las cifras elaboradas por el departamento administrativo de la compañía, supervisadas por el auditor interno y que después ella revisaba nuevamente:

1o.- En los informes favorables emitidos a las cuentas anuales de los ejercicios 2010, 2011 y 2012.

2o.- En los informes favorables sobre las informaciones financieras trimestrales o semestrales.

[..]

De modo que, superado el último control de supervisión de los datos que figuraban en los citados documentos por un organismo independiente como era el auditor externo, sin que, pese a conocer que Pescanova neteaba todo lo que podía, presentara algún tipo de objeción, se inició el principio de su difusión mediante su remisión al organismo supervisor y con ello a cualquier tercero interesado en invertir, conociendo que la información que se transmitía no era acorde a la situación económica y financiera real de la Sociedad, de forma tal que todos aquellos que invirtieron confiados en la veracidad de los datos publicados, perdieron sus inversiones» [..].

«...el socio-auditor, Sr. Gumersindo manifestó que se establecieron una muestra de 14 puntos de control sobre albaranes, baja de stocks, cobros y estaban todos, no controlándose las tarifas de venta. Esa mínima revisión de datos confesada permitió que **BDO no se percatara** de que:

a) Muchas de las facturas emitidas por las 14 sociedades no tenían número de pedido (tomo 17, folio 316).

b) Los precios de venta de algunos productos entre esas compañías eran muy superiores a los del resto, así por ejemplo, el precio medio del calamar en el 2010, era de 4 euros/kilo, según figura en la pieza no 2, "Plan auditoría programas", sin embargo en las facturas de estas sociedades era de 30 o 40 €/kilo (tomo 17, folio 316 y tomo 24, folio 389); ocurre lo mismo con la merluza, que tenía un precio medio de 4,84 €/Kilo según en el fichero de...»¹⁶.

«NOVENO.- De acuerdo a la cronología de los hechos declarados probados y su secuencia lógica hasta conseguir la finalidad de inversión por parte de terceros, los hechos son constitutivos de: [..]



3o.- Un delito continuado de falseamiento de cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, del artículo 290 párrafo segundo, en relación con el 74, ambos del código penal, del que son autores (artículo 28 del código penal) los acusados: Eladio y Fabio , este último, en grado de tentativa, y Fulgencio , Florian , Gaspar , Gerónimo, Hermenegildo , Carlos Gonzalo y **Gumersindo, como cooperadores necesarios** del artículo 28 b) del código penal.

4o.- Un delito de falseamiento de información económica y financiera de los artículos 282 bis 2, del que es autor, de conformidad con el artículo 28 del código penal, el acusado Eladio y **cooperador necesario, el acusado Gumersindo**. Igualmente, son autores del referido delito, Pescanova S.A. y **BDO Auditores** por virtud del artículo 288, en la redacción dada por la L.O. 5/2010, de 22 de junio, y 31 bis del código penal»¹⁷.

«Con respecto al Sr. Gumersindo¹⁸:

- a) No efectuó la menor objeción desde que asumió la responsabilidad de auditor externo en nombre de BDO Auditores S.L. a las cuentas anuales de los ejercicios 2009, 2010, 2011 ni tampoco cuando dio el visto bueno a las elaboradas en el 2012.
- b) Emitió su parecer favorable en los informes de gestión intermedia trimestrales o en las periódicas informaciones financieras semestrales desde el 2009 que no sólo siempre fueron positivas, sino que se iban incrementando paulatinamente año tras año.
- c) Avaló documentalmente los datos necesarios para la aprobación de las ampliaciones de capital del 2009 y de 2012, llevando a cabo en relación a estas últimas un procedimiento de “due diligence” con motivo de la revisión de las cuentas consolidadas limitada al mes de mayo firmando

17. p.175

18. p. 181 y ss.

una “comfort letter” dirigida especialmente a avalar a BNP PARIBAS, como entidad coordinadora global y aseguradora de la ampliación de capital, verificando la corrección de determinados cálculos y la conformidad de la información financiera suministrada con sus respectivas fuentes.

d) Entre las tareas de supervisión pasaron por unos u otros miembros de BDO los expedientes de los créditos documentarios con las enormes cifras concedidas por los bancos y su falta de coherencia con: - Las cifras de las importaciones. - Los datos de la Agencia Tributaria.

- Los del Banco de España a través de la CIRBE. - La documentación presentada por la sociedad a los bancos y la que debía haberse presentado. - Las cifras de compras que figuraban en la Memoria o en las propias cuentas anuales. - El hecho de que las exportadoras fueran filiales de la Sociedad, lo que era un dato más que suficiente para poner en tela de juicio la contratación de esos productos financieros. - También se ha reflejado que conociendo los neteos no ponía objeción o, que conociendo las operaciones con las sociedades instrumentales manifestara que no fueran objeto de especial revisión. [...]»

Todos ellos, tras el examen de la misma contabilidad que analizó el responsable de la auditoría externa, cada uno con sus conclusiones analizadas por separado, coincidieron en que la contabilidad de Pescanova era inexacta, contenía neteos y no reflejaba la imagen fiel de la Sociedad. [...]

Por lo tanto, ante una Sociedad netamente incumplidora de las obligaciones de llevar una contabilidad que reflejara la situación real de la matriz y **una auditoría externa relajada ante los resultados fijados por aquella, el resultado fue el inicio de este procedimiento penal** y los enormes perjuicios económicos derivados de la comisión de determinados ilícitos penales durante varios años, sin que ni la Sociedad auditada ni los responsables de velar porque aquella reflejara la imagen fiel de su situación en sus cuentas, cumplieran el contenido de sus obligaciones de transparencia hacia terceros. [...]

Para la acreditación de este elemento debe acudir de nuevo a los hechos probados, esto es: cómo se ocultó deuda en los ejercicios 2010, 2011 y 2012; cómo se anuló por la administración concursal las operaciones sin contenidos; cómo se re expresaron o reformularon las cuentas de

algunos ejercicios y cómo, en definitiva, la propia Sociedad reconociendo las opacidades contables realizadas durante los últimos años, **-sin que BDO hubiera opuesto obstáculo alguno pese a comprobar la falta de coincidencia de los datos que se reflejaban** con los soportes documentales,-fue reconociendo en abril de 2013 ante la CNMV, los neteos, la cifra de los créditos documentarios que con anterioridad estaba en otra cuenta de la contabilidad de Pescanova, la falta de base de las sociedades instrumentales y cómo estas sirvieron de base a los factoring [...].»

«DECIMO-TERCERO¹⁹.- El cuarto delito cometido por los acusados Eladio, en concepto de autor, **Gumersindo , como cooperador necesario y las mercantiles Pescanova y BDO Auditores S.A., es el del artículo 282 bis**, párrafo segundo, del código penal, identificado en el escrito de la acusación pública como de **falseamiento de información económica y financiera** y, en las de las acusaciones particulares como delito de estafa de inversores y de crédito, en relación con el artículo 288 y 31 bis del código penal con respecto a las personas jurídicas.

[...]

El otro coacusado de este delito, en concepto de cooperador necesario es el auditor externo, de conformidad con lo ya expuesto con respecto al cooperador necesario y a la mención al respecto en la S.T.S. de 23/02/2018 cuando dijo...:

“la aportación del auditor avalando con su informe, cuando es necesario en tanto que exigido por la ley, unas cuentas que sabe que ocultan la imagen fiel, dada la relevancia de la misma, debe ser considerada como constitutiva de cooperación necesaria, ya que el informe de auditoría, como pone de manifiesto la doctrina autorizada, opera como un elemento de seguridad de enorme trascendencia para la correcta valoración de la información suministrada por las sociedades a través de la publicidad de sus cuentas anuales”, y, no cabe duda de que toda la documentación publicada por la CNMV indicativa de la situación económica-financiera de Pescanova estaba avalada por quien se encontraba al frente de la auditoría externa.

La responsabilidad personal en concepto de autor de Eladio y del cooperador necesario, Gumersindo, acarrea la responsabilidad penal, de conformidad con el artículo 31 bis

y 288 del código penal, de las sociedades PESCANOVA S.A. y BDO Auditores S.L. [...]»

En consecuencia, junto otras personas físicas y jurídicas, la Audiencia Nacional condenó al socio auditor externo como responsable penal de un concurso medial de los delitos de falseamiento de cuentas anuales y falseamiento de información económica y financiera, a la pena de prisión de tres años, seis meses y un día y multa de seis meses a razón de diez euros diarios (con responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago de un día por cada dos cuotas impagadas), inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y para el ejercicio del comercio y la administración de sociedades mercantiles durante el tiempo de la condena y pago proporcional de las costas, incluyendo las correspondientes a las acusaciones particulares. De conformidad con establecido en el Art. 31 bis CP, el órgano juzgador también condenó a la sociedad auditora externa²⁰ por falseamiento de información económica y financiera a la pena de multa de dos años, a razón de una cuota diaria de treinta euros y al pago proporcional de las costas, incluyendo las relativas a las de las acusaciones particulares. Además, otro aspecto que no resulta baladí y que se avanzó al comienzo del report es que, con la declaración de la **responsabilidad penal por la implicación en los delitos, se estableció la responsabilidad civil directa de estos dos sujetos pasivos del proceso punitivo, de conformidad con lo preceptuado en el Art. 116 CP²¹.**

No obstante, tras una lectura detenida de los fragmentos de la sentencia expuestos, así como del resto de argumentación contemplada por la Audiencia Nacional para justificar la aplicación de reproche penal sobre el socio auditor externo, podría extraerse que existen dudas sobre la presencia de elementos probatorios o evidencias que muestren que tenía constancia del plan delictivo ejecutado por la cúpula directiva de Pescanova y, consecuentemente, dudarse de la existencia de elementos que permitan «inferir» que este sujeto quiso coadyuvar a la materialización de dicho plan o facilitar su ejecución. **Es decir, la falta de los elementos propios de la imputación subjetiva del colaborador (el que coopera con el principal) resulta notoria.**



20. BDO Auditores.

21. Artículo 116 CP: «Artículo 116: «1. Toda persona criminalmente responsable de un delito lo es también civilmente si del hecho se derivaren daños o perjuicios. Si son dos o más los responsables de un delito los jueces o tribunales señalarán la cuota de que deba responder cada uno.

2. Los autores y los cómplices, cada uno dentro de su respectiva clase, serán responsables solidariamente entre sí por sus cuotas, y subsidiariamente por las correspondientes a los demás responsables.

La responsabilidad subsidiaria se hará efectiva: primero, en los bienes de los autores, y después, en los de los cómplices.

Tanto en los casos en que se haga efectiva la responsabilidad solidaria como la subsidiaria, quedará a salvo la repetición del que hubiere pagado contra los demás por las cuotas correspondientes a cada uno.

3. La responsabilidad penal de una persona jurídica llevará consigo su responsabilidad civil en los términos establecidos en el artículo 110 de este Código de forma solidaria con las personas físicas que fueren condenadas por los mismos hechos.»



La hipotética contribución al plan delictivo del auditor externo, se considere cooperación necesaria o complicidad²², debe estar unida a la concurrencia del *doble dolo* (cuanto menos, a la exigencia de una conducta dolosa). Atendiendo a los tipos penales por lo que se le condenó (donde no cabría el castigo como autor bajo modalidad imprudente), no resultaría procedente una condena a menos que en los hechos probados se contemplen evidencias que permitan inferir la concurrencia del elemento subjetivo. Pues bien, **lo que parece trasladarnos la sentencia al desglosar el modo de proceder del socio auditor no es, precisamente, una actuación dolosa del auditor, sino de una conducta negligente o muy poco diligente**. Nada se dice sobre la posible inferencia del dolo -aunque sea dolo eventual-.

¿Es la descripción de los *Hechos Probados* de la sentencia de la Audiencia Nacional suficiente para justificar la declaración de responsabilidad penal del socio auditor externo (sujeto que contribuye al delito ajeno en el ejercicio de funciones relevantes)? Si no lo fuera, ¿qué efectos deben desplegarse sobre la entidad auditora para la que trabajaba? ¿La condena del socio auditor externo implica la condena de la entidad auditora bajo la argumentación ofrecida por la Audiencia Nacional (que uno de los delitos cometidos contempla la responsabilidad penal de la persona jurídica y procede la aplicación del Art. 31 bis)? Veamos cómo afrontó el Tribunal Supremo los interrogantes señalados.

22. Conforme a la correlación entre los artículos 28 y 29 CP con el artículo 12 CP y a la doctrina relativa a la *accesoriedad limitada* en la participación.

2. Análisis de los fundamentos del Tribunal Supremo para declarar la absolución del auditor externo y trascendencia del «sistema de compliance»

Tras la interposición de diversos recursos de casación contra la supracitada sentencia de 20 de octubre de 2020 de la sección 4ª de la Audiencia Nacional, la Sala de lo Penal emitió en el presente **año una sentencia que estimó parte de los recursos**. Se trata de la **STS núm. 89/2023 de 10 de febrero de 2023²³ y ha marcado, por su repercusión e impacto, un antes y un después en materia de responsabilidad penal de los auditores externos u otros sujetos con funciones evaluadoras relevantes en marcos corporativos donde se desarrollan conductas delictivas asociadas al ámbito económico-financiero²⁴**.

Aunque esta resolución judicial examina durante sus ciento ochenta páginas un amplio elenco de aspectos particularmente importantes para los contextos empresariales, corresponde analizar aquello que desarrolla sobre la procedencia o no del castigo al socio auditor externo (persona física) y a la entidad auditada (persona jurídica). Como punto de partida, **resulta oportuno incidir en que el auditor, al igual que cualquier otro sujeto con funciones o atribuciones de especial significación, sí puede ser declarado penalmente responsable como cooperador necesario²⁵**.

Tal y como preceptúa al Art. 28 de nuestro Código Penal, el colaborador o cooperador necesario de un delito es aquel sujeto que **«coopera a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado»**. Esto es, el núcleo de su comportamiento se realiza una aportación o contribución esencial al hecho delictivo que, en puridad, protagoniza/n otro/s sujetos (el autor o los autores²⁶, *strictu sensu*). El Tribunal Supremo ya expuso en su sentencia núm. 383/2010 de fecha 5 de mayo que **«existe cooperación necesaria cuando se colabora con el ejecutor directo aportando una conducta sin la cual el delito no se habría cometido (teoría de la conditio sine qua non), cuando se colabora mediante la aportación de algo que no es fácil obtener de otro modo (teoría de los bienes escasos) o cuando el que colabora puede impedir la comisión del delito retirando su concurso (teoría del dominio del hecho) (STS. 1159/2004 de 28.10)»**.

Ahora bien, debe subrayarse que esta **doctrina jurisprudencial ha ido evolucionando a lo largo de las últimas décadas**; a ello ha contribuido que numerosos recursos interpuestos incluyeran e incluyan esta cuestión [dados los **distintos efectos penológicos²⁷** aplicables según nos encontremos

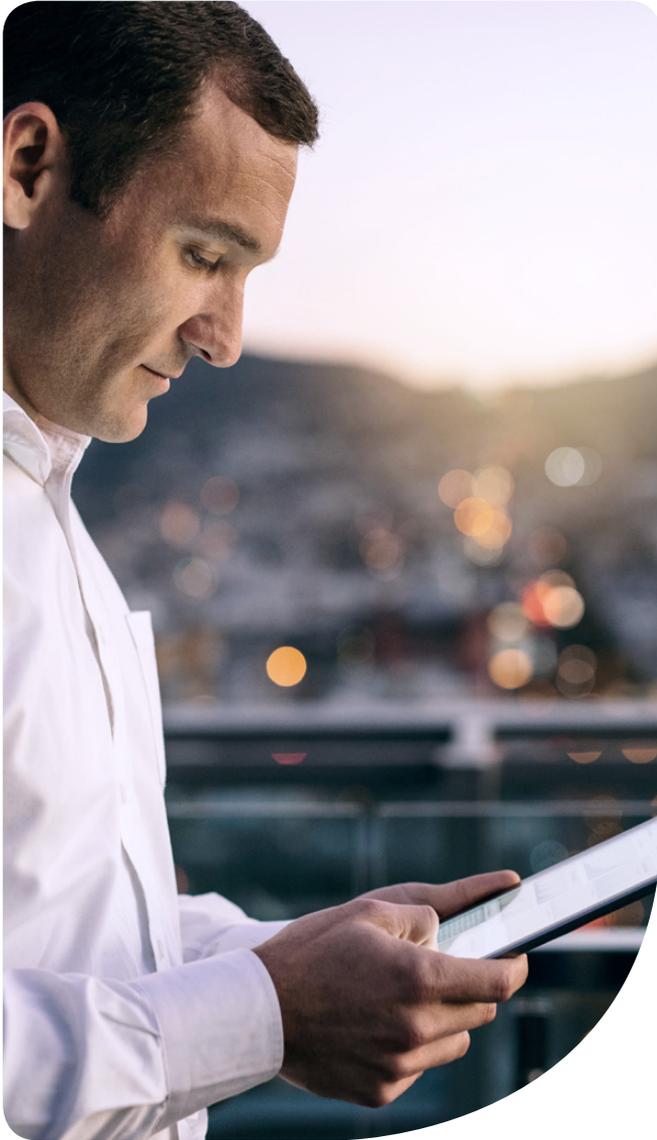
23. Recurso disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/2be67bc76df911f5a0a8778d75e36f0d/20230224>. Posteriormente, el Alto Tribunal emitió Auto de aclaración de 24 de marzo de 2023; disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openCDocument/cac2ec927df2ac24f49df7209bb2d50647dec85c37e6b733>

24. Asimismo, sus fundamentos pueden aplicarse en otros ámbitos, como el tributario, laboral, etc.

25. Como paradigmas de este particular, se señalan las STS núm. 94/2018 con fecha de 23 de febrero o la STS núm. 688/2019 de fecha 4 de marzo de 2020.

26. Sobre ello, la STS núm. 258/2007, de fecha 19 de julio expuso: **«realizado su aporte, dejan la ejecución en manos de otros que ostentan el dominio del mismo. En otras palabras, el cooperador necesario realiza su aportación al hecho sin tomar parte en la ejecución del mismo»**.

27. Sobre los efectos de aplicación de penas vid. Arts. 61, 62 y 63 CP.



ante un **cooperador necesario** (con pena similar al autor, salvo lo dispuesto en el Art. 65.3²⁸ CP) o ante un **cómplice** (con pena inferior en grado²⁹). Fruto de la referida evolución jurisprudencial, han quedado atrás los criterios de naturaleza conceptual o cualitativos y el **Alto Tribunal viene adoptando un posicionamiento que acoge criterios cuantitativos o de intensidad del aporte para distinguir entre ambas categorías de participación**³⁰.

En consecuencia, cuando un **profesional que tiene un ámbito funcional de especial relevancia o atribuciones que resultan indispensables para poder materializar un delito (desarrollado/protagonizado por otros³¹) actúa de un modo que facilita el injusto penal, puede ser señalado como cooperador necesario**. Ahora bien, para declarar la responsabilidad penal por esta participación en el delito, resulta necesaria tanto la concurrencia de los requisitos de carácter objetivo como del elemento subjetivo. Así, la STS núm. 503/2008 de 17 de julio destacaba la necesidad de apreciar un conocimiento y voluntad respecto a la realización del delito (que, en puridad, protagonizan otros) y respecto a su **aportación específica tendente a facilitar**lo: *«la doctrina y la jurisprudencia han exigido en el cooperador un doble dolo. Debe abarcar, de un lado, el hecho que realiza o que va a realizar el autor, cuyo propósito debe conocer en sus aspectos esenciales, y de otro, que su aportación supone una colaboración, lo que implica que el cooperador ha de conocer la finalidad con la que aquella va a ser utilizada por el autor, siendo consciente de que con ella se facilita de alguna forma relevante la ejecución de aquel hecho, al menos mínimamente determinado»*³².

En consecuencia, un **cooperador necesario** debe ser conocedor de que existe un autor o autores que están protagonizando un hecho (o varios) delictivo³³ y, además, debe conocer que con su modo de proceder en el **ejercicio de sus concretas tareas coadyuva en el delito**. Por lo tanto, queda fuera del perímetro

28. Apartado 3 del Artículo 65 CP: «3. Cuando en el inductor o en el cooperador necesario no concurren las condiciones, cualidades o relaciones personales que fundamentan la culpabilidad del autor, los jueces o tribunales podrán imponer la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate».

29. Artículo 63 CP: «A los cómplices de un delito consumado o intentado se les impondrá la pena inferior en grado a la fijada por la Ley para los autores del mismo delito».

30. Así, la STS núm. 311/205 de 16 de abril señala: «Para la distinción entre cooperación necesaria y complicidad, entre la teoría del dominio del hecho y la de la relevancia, la jurisprudencia, aún con algunas vacilaciones, se ha decantado a favor de esta última, que permite, a su vez, distinguir entre coautores y cooperadores necesarios, visto que «el dominio del hecho depende no sólo de la necesidad de la aportación para la comisión del delito, sino también del momento en que la aportación se produce «de modo que» el que hace una aportación decisiva para la comisión del delito en el momento de la preparación, sin participar luego directamente en la ejecución, no tiene, en principio, el dominio del hecho» y así «será un partícipe necesario, pero no coautor», concluyendo que «lo que distingue al cooperador necesario del cómplice no es el dominio del hecho, que ni uno ni otro tienen. Lo decisivo a este respecto es la importancia de la aportación...».

31. Es apropiado recordar que, en caso de realizar conjuntamente el delito o ejecutarlo aplicando una división funcional, nos encontraríamos ante una **coautoría** (y no ante una participación subsumible en la categoría de cooperación necesaria), aunque es cierto que en múltiples ocasiones no resulta sencilla la distinción. Respecto a la **coautoría** vid. STS núm. 955/2021 de 3 de diciembre donde se dice: «... la coautoría de quienes forman parte en la ejecución de un hecho requiere, de una parte, la existencia de una decisión conjunta, elemento subjetivo de la coautoría, y, de otra, un dominio funcional del hecho con aportación al mismo de una acción en la fase ejecutiva, que integra el elemento objetivo. Será coautor quien dirija su acción a la realización del tipo con dominio de la acción, que será funcional si existe la división de funciones entre los intervinientes, pero todas con ese dominio de la acción característico de la autoría. La existencia de una decisión conjunta, elemento subjetivo de la coautoría, puede concretarse en una deliberación previa realizada por los autores, con o sin reparto expreso de papeles, o bien puede presentarse al tiempo de la ejecución cuando se trata de hechos en los que la ideación criminal es prácticamente simultánea a la acción o, en todo caso, muy brevemente anterior a esta (coautoría adhesiva o sucesiva). Y puede ser expresa o tácita, lo cual es frecuente en casos en los que todos los que participan en la ejecución del hecho demuestran su acuerdo precisamente mediante su aportación». Disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/openDocument/0aff58f02e193670>

32. Y continúa señalando la posibilidad de apreciar dolo eventual: «Se ha admitido que, en este sentido, es bastante el dolo eventual, de forma que no es preciso que el cooperador oriente su conducta de modo directo a la facilitación del hecho del autor principal cuyo propósito de ejecución conoce».

33. Debe conocer el delito o la realización del ataque al bien jurídico penalmente protegido; no obstante, no resulta preceptivo que el cooperador necesario conozca de manera pormenorizada el plan delictivo (vid. STS no 258/2007, de 19 de julio).

de la imputación subjetiva aquellas hipotéticas conductas de «participación» en las que el sujeto facilita que se desarrolle el plan delictivo protagonizado por otros a causa de un modo de proceder negligente, improcedente o por la materialización de actos imprudentes. En otras palabras, no puede declararse la responsabilidad penal de un profesional que ha posibilitado o favorecido que otro u otros (principales) cometan un delito por el desempeño deficitario de sus tareas o por mala praxis (sin ser consciente del delito). **La participación imprudente es atípica y, salvo que se contemple un tipo penal imprudente en que la conducta de ese sujeto «participe» pueda subsumirse como «autor»³⁴, no procede el castigo (extremo desde un punto de vista preventivo-general y ético bastante razonable)**

Pues bien, el eje conceptual sobre el que bascula la argumentación vertida por la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo en lo concerniente a la responsabilidad penal del auditor es la *imputación subjetiva* del socio auditor externo como cooperador³⁵. Por una parte, señala como exigencia el conocimiento de que las cuentas fueran manipuladas o alteradas y, por otra, indica que no solo debe conocer de que las cuentas no se correspondían con la imagen real de la sociedad, sino que **tiene acreditarse que sabía que tal aspecto configuraba una conducta defraudatoria**

desarrollada por parte de la directiva y que, con sus acciones u omisiones, contribuía a la ejecución del plan delictivo o estas se realizaban en conveniencia con el mismo. En otras palabras, constituye un requisito esencial que el cooperador favorezca de manera dolosa al injusto.

Por consiguiente, y tal como hemos expuesto, **la desatención, falta de diligencia o el más que dudoso modo de proceder del auditor se alinea con una conducta imprudente**, que puede favorecer o propiciar delitos ajenos (o incurrir en uno propio de contemplarse la modalidad imprudente, circunstancia que no se presenta en ninguno de los dos delitos por los que resultó condenado), pero no posibilita la apreciación de una cooperación necesaria. Resulta especialmente representativo de este razonamiento el siguiente extracto de la referida sentencia³⁶:

«En la primera de dichas resoluciones veníamos a observar, por lo que ahora importa: **“En cuanto al aspecto subjetivo, el conocimiento de la falsedad de las cuentas es un elemento imprescindible para sostener la comisión de un delito de falsedad de las cuentas anuales a través de su aportación como auditor, omitiendo las salvedades necesarias en su informe.**»



34. Para la propia apreciación como imprudente de una conducta no solo debe darse una falta de prudencia o diligencia, resulta preceptivo que el resultado generado fuese previsible. Esta previsibilidad constituye otro aspecto sustancial a la hora de inferir la imprudencia, de no darse, no podría exigirse al sujeto otro modo -diligente- de actuar o proceder (en tanto que no cabría anticipar la producción del resultado típico). En Luzón Peña, D.M.; Lecciones de Derecho Penal, 2016, p. 280. Para profundizar sobre la imputación subjetiva y sus efectos, se recomienda la lectura del report 6 del Compliance Advisory LAB, titulado Probabilidad del riesgo, dolo eventual e imprudencia consciente. Disponible en: <https://www.grantthornton.es/contentassets/89602fdd50594d4589cd579755fe6495/report6-compliance.pdf>

35. Asimismo sobre la imputación subjetiva, expone (p. 108): «Desde otro punto de vista, muchos han sido los autores que se han ocupado de precisar que la responsabilidad penal de los auditores de cuentas, como partícipes en los delitos como el previsto en el artículo 290 del Código Penal, no puede conformarse con que su informe de auditoría pueda ser considerado causal con respecto a los perjuicios producidos o, incluso, que podrían haberse producido, (“de forma idónea para causar un perjuicio económico”, reza el precepto), resultando exigible, además, que aporte una contribución relevante para la causación del resultado, tanto si éste consiste en la generación de un riesgo potencial como si se trata de un daño efectivo, conforme a los criterios derivados de la doctrina de la imputación objetiva (creación de un riesgo jurídicamente desaprobado por la norma y que el resultado finalmente producido, -en términos de puesta en peligro o de lesión-, resulte ser la materialización de dicho riesgo).»

36. Fundamento de Derecho Decimotercero (p. 108).



Pero, además, lo **es también en relación con la cooperación en el delito de estafa**, pues para afirmar la comisión del mismo es necesario acreditar, no solo que el recurrente sabía que las cuentas formuladas por el administrador único no ofrecían la imagen fiel de la situación económica de la sociedad, sino que, de ellas, podría desprenderse que los directivos de aquella estaban desarrollando una conducta defraudatoria constitutiva de un delito de estafa contra sus propios clientes, a los que vendían lotes de objetos artísticos de los que una parte, al menos, carecía de cualquier valor. **Es decir, para la condena por la comisión de un delito de estafa no es suficiente con acreditar que el recurrente sabía que las cuentas no reflejaban la imagen fiel de la empresa, sino que además es preciso que haya quedado acreditado que sabía que estaban cometiendo un delito de estafa y que, consecuentemente, si contribuía al mantenimiento y operatividad del instrumento que utilizaban para el engaño, contribuía asimismo a la continuidad de la comisión de la estafa**".

En el mismo sentido, nuestra sentencia número 688/2019, de 4 de marzo de 2020, confirma la decisión adoptada en la instancia a partir de las siguientes consideraciones: «El recurrente ha sido condenado como cooperador necesario de un delito continuado de falsedad de las cuentas anuales, por emitir informes de auditoría de las cuentas anuales de Fórum

Filatélico desde 1999 a 2004, ambos incluidos, en los que admitía que las cuentas reflejaban la imagen fiel, a pesar de saber que no era así. Los elementos decisivos para apreciar el delito son, en el tipo objetivo, de un lado, que las cuentas han sido falseadas de forma idónea para causar un perjuicio a los mencionados en el artículo; y, de otro lado, que el acusado ha emitido un necesario informe de auditoría en el que no hace constar que no reflejan la imagen fiel de la sociedad. En el tipo subjetivo, que el acusado, al emitir su informe, sabe que las cuentas que avala no reflejan la imagen fiel de la sociedad, y que actúa en connivencia con los responsables de aquella».

Definitivamente, por lo tanto, **quien incumple las normas de auditoría como consecuencia de su impericia o desidia profesional habrá de responder, desde luego, de los daños y perjuicios que pudiera haber causado con ello, en la vía civil. Y podrá también incurrir en la correspondiente responsabilidad disciplinaria. Pero su actuación, así descrita, evidentemente, no alcanzará para que pueda predicarse su participación en un delito doloso**»³⁷.

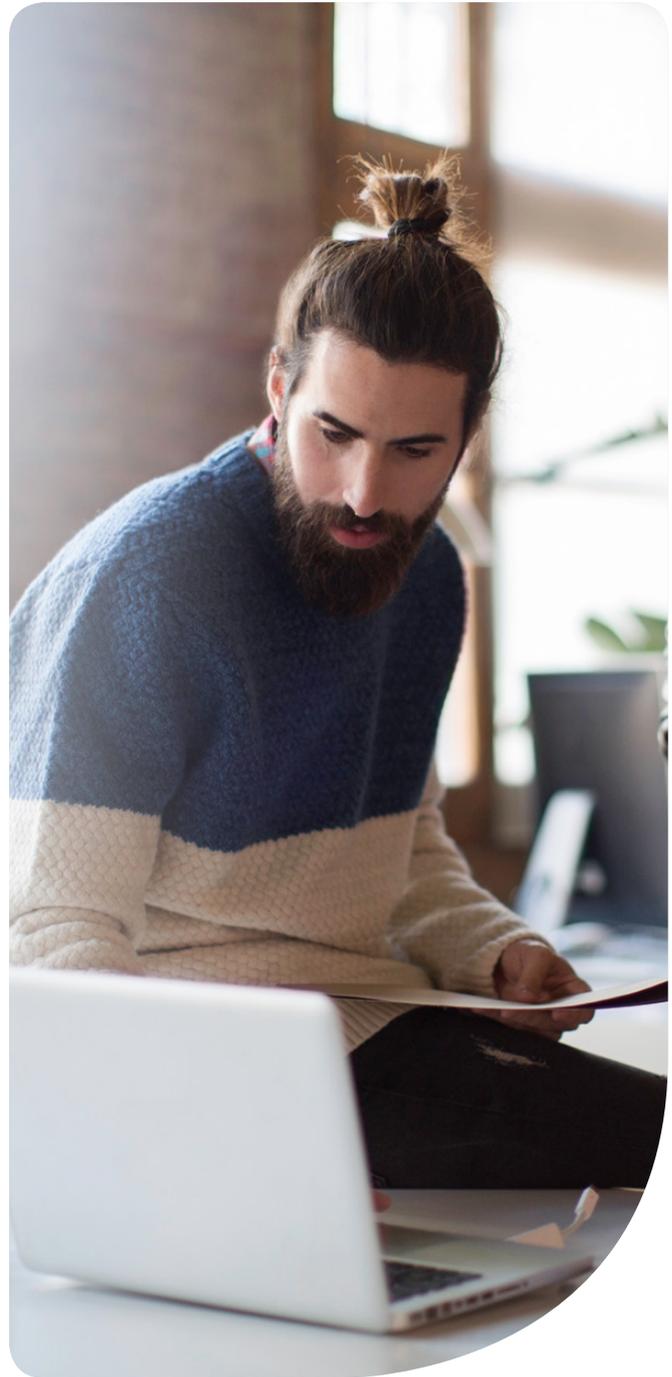
Tras abordar la cuestión de la imputación subjetiva, el Tribunal Supremo la relaciona con otro aspecto que tiene una importante vertiente jurídico-procesal, el contenido de los **Hechos Probados de la sentencia de la Audiencia Nacional objeto de los recursos**. A este respecto, argumenta que la resolución de la Audiencia describe y califica los hechos

37. Subrayado y negrita añadidos.

del auditor externo como infracciones manifiestas de sus obligaciones, como omisiones o falta de control y supervisión adecuados, como desatención de sus deberes o, en el mejor de los casos, relata cómo no se apreciaron incumplimientos o pasaron desapercibidos para este profesional. Es decir, **los hechos contemplan un amplio elenco de conductas que pueden calificarse como negligentes y, además, recogen afirmaciones que reprochan intensamente el *modus operandi* de este profesional.** Sin embargo, tales características no muestran o evidencian en modo alguno la existencia del necesario elemento subjetivo exigido³⁸. Del relato fáctico no puede deducirse con certeza que el auditor tuviera conocimiento de las falsedades orquestadas por algunos individuos situados en la cúspide del organigrama de la organización ni tampoco que quisiera contribuir a un plan delictivo.

El Tribunal Supremo, fruto del examen del extensísimo número de páginas de la resolución de la Audiencia Nacional dedicadas a exponer el amplio elenco de operativas efectuadas, señaló en su sentencia algunos fragmentos focalizados en las conductas del auditor externo para, inmediatamente después, **afirmar que la Audiencia Nacional no explicitó ninguna circunstancia o hecho directo, o derivado, que permita inferir la concurrencia de dolo en el auditor externo.** Es decir, desde un enfoque lógico probatorio, **debieron señalarse hechos que resultarían acreditados y que, cuanto menos, permitieran extraer que existió dolo en el modo de actuar del profesional.** A este respecto, cabe traer a colación el siguiente extracto de la sentencia del Tribunal Supremo (por ser especialmente representativo de tales argumentos)³⁹:

«3.- A nuestro parecer, la **redacción del relato de hechos probados por lo que a este recurrente⁴⁰ respecta resulta particularmente confusa.** Se afirma, en algunos pasajes, que conocía la existencia de las referidas irregularidades, en particular de los tan mencionados “neteos”, porque admitía en sus informes, como premisa, haber revisado sus cuentas, lo que, creemos entender, obligadamente conduciría a la conclusión de que avaló la existencia de los mencionados neteo, sin presentar ningún tipo de objeción, contribuyendo (objetivamente) con su actuación a que se transmitiera a los terceros una imagen irreal de la situación económica



38. En sentido muy parecido, sobre el inadecuado modo de proceder de un sujeto con ciertos deberes de control de una entidad financiera y cómo su negligente modo de proceder facilitó un delito ajeno (de manera no dolosa), resulta de interés la **STS no 442/2014, 2 de junio**: «En la sentencia impugnada el tribunal razona sobre la desidia en el actuar de las funciones del director de la sucursal en defensa de los intereses de la sociedad financiera para la que trabaja, y esa inactividad ha contribuido a la estafa...». [...]. **«sin una actuación dirigida a ayudar y cooperar en sus fines al autor principal, hechos que merecen un reproche por la entidad financiera que lo emplee, pero no alcanza el reproche penal como cooperador a la acción del autor principal, pues no tiene intenciones de ayudarlo, cooperar, en la estafa...».**

39. Fundamento de Derecho Decimocuarto (p. 110 y ss.).

40. El recurrente al que el Alto Tribunal hace alusión es al socio auditor externo. Relacionado con ello cabe advertir que, mientras que la denominación de este profesional en la sentencia de la Audiencia Nacional era la de Gumersindo en la del Tribunal Supremo pasa a ser Sebastián (siendo conocido que son nombres ficticios seleccionados aleatoriamente).



y financiera de la empresa. En otros casos, se alude, sin embargo, al incumplimiento de normas contables, o a otros extremos relevantes que habrían pasado “desapercibidos” a la empresa auditora. **Tampoco se añade explicación alguna,--ni las razones por las que dicha explicación no pudiera hallarse disponible--**, con relación a los motivos por los cuáles el ahora acusado se habría prestado a dichas prácticas, sin que exista la menor constancia de que, en efecto, percibiera por ello alguna clase de sobreprecio, en su propio beneficio y/o en el de la sociedad, o a que el cliente representara para esta empresa una parte muy relevante de su cartera, mostrándose así proclive a aceptar, después de haberlas conocido, ciertas irregularidades en sus cuentas.

La realidad es que el relato de hechos probados, así redactado, no termina de proporcionar elementos bastantes para determinar, primeramente, si, a juicio del Tribunal sentenciador, debería considerarse acreditado que, en efecto, el acusado conocía y aceptaba las mencionadas falsedades; o si lo que se declara probado es que no se apercebó de las mismas como consecuencia de una deficiente realización de su actividad profesional,

abogando por este último entendimiento buena parte de las expresiones empleadas en la sentencia que se impugna (le pasaron desapercibidos determinados datos, sin que conste que se percatara, etc.)» [...]

«El relato resulta, en relación con Sebastián, confuso y carente de la necesaria asertividad. No hemos sido capaces de identificar en el mismo pasaje alguno en el que el Tribunal afirme de forma inequívoca y sostenida que Sebastián, en el desempeño de su actividad profesional como auditor externo, tuviera conocimiento de las irregularidades descritas y, en connivencia con sus autores, se prestara a emitir un informe sin salvedades o a protagonizar el conjunto de las actuaciones descritas, con el propósito de contribuir eficazmente a distorsionar la imagen fiel de la compañía. [...]»

«El resto de las afirmaciones fácticas, dispersas en un relato de hechos probados que se extiende por espacio de más de ciento cincuenta folios, en unos casos con referencia genérica a BDO y, en otros, al propio Sebastián, aluden a las razones que la Sala apreció para considerar que el auditor debió haber detectado las irregularidades contables, hallazgo que considera estuvo en todo momento a su alcance».

Ciertamente, con relación a los elementos subjetivos exigibles en el marco de las diferentes figuras típicas, **resulta frecuente la imposibilidad de acreditarlos a través de las denominadas pruebas directas. Es así preciso, a menudo, inferir dichos aspectos de otros, --acreditados, estos sí, a través de prueba directa--**, regularmente plurales y que, valorados de un modo integrado, conduzcan a la razonable inferencia de que, en efecto, el acusado actuó con conocimiento y voluntad, --cuando es esto lo necesitado de prueba--, de lo que estaba realizando, con exclusión de cualquier otra alternativa igual o parecidamente válida en el plano epistemológico.

No resulta, sin embargo, técnicamente correcto, prescindir en el relato de hechos probados del elemento fáctico, aunque concerniente a aspectos subjetivos, decisivo y sustancial así obtenido, sustituyendo el mismo por aquellos otros aspectos que sustentan el juicio de inferencia. Lo necesitado de prueba, por decirlo en términos más simples, en el marco, por ejemplo, de un delito de homicidio doloso, es que el acusado actuara con la intención de matar. Esta, por lo general, será inferida a partir de otros elementos concurrentes que, aun recayendo sobre aspectos periféricos, sustentan la conclusión de manera bastante (las expresiones proferidas, el número y dirección de los golpes, el arma empleada, etc.). Ambos elementos, los acreditados por prueba directa y el juicio de inferencia que se obtiene de ellos, en buena técnica, deben aparecer incluidos en el relato de hechos probados».

El resultado es la estimación del recurso del socio auditor externo, procediendo a su absolució

41. Por consiguiente, se le libró de la pena de prisión de tres años, seis meses y un día⁴². Junto con la absolució de este individuo, se procede a la correspondiente absolució de la persona jurídica de la que formaba parte, la auditora⁴³. Y es que, la falta del necesario presupuesto (o exigencia contenida en un hecho de conexió, según la doctrina que se acoja)⁴⁴ consistente en la concurrencia de *conducta, típica y antijurídica* de un miembro de la persona jurídica -o sujeto que actúa bajo su ámbito- cuya responsabilidad penal es objeto del análisis, conlleva la imposibilidad de activar la responsabilidad criminal corporativa.

Además, en este punto procede recordar⁴⁵ **que carecemos de jurisprudencia consolidada que permita sostener, sin género de dudas, que debe condenarse a una persona jurídica cuyo miembro participó en un delito a título de «cooperador necesario»**. Ante este interrogante de evidente repercusión práctica, nos encontramos con autores que mantienen posturas ciertamente divergentes. LASCURAÍN SÁNCHEZ, sostiene que debe excluirse de la posibilidad de aplicar reproche penal a la persona jurídica cuando alguno de sus miembros participa en un delito ajeno. Es decir, el cooperador necesario de un delito ajeno no activa la responsabilidad penal de su organizació⁴⁶. Uno de los argumentos que señala es que en las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 31 bis 1 CP se dice claramente que las personas jurídicas serán penalmente responsables «de los delitos cometidos» (pasando a exponer las características de las personas físicas que desarrollan el comportamiento delictivo). En virtud del principio de legalidad, el uso del verbo «cometer» conlleva que el individuo (cuya responsabilidad

penal de su organizació se analiza) debe protagonizar la conducta delictiva; en cambio, *el participe no comete un delito, pues ayuda al autor a cometerlo*.

Igualmente, este autor destaca que si penamos a la persona jurídica para la participació de uno de sus miembros en un delito ajeno, estaríamos haciendo algo similar a castigar la *participació dentro de otra participació* (ya que es la propia responsabilidad penal de la persona jurídica constituye una especie de participació omisiva en un delito de la persona física, que es quien fácticamente o desde un punto de vista ontológico protagoniza el comportamiento delictivo). Si se acoge esta postura y la aplicamos en el caso que nos ocupa, nos encontraríamos con otro sólido argumento que impediría la condena de la empresa auditora por la conducta del socio auditor externo bajo la categoría de cooperació necesaria. En contraste, existen otros autores que sostienen que sí procede la atribució de responsabilidad penal a la persona jurídica si alguno de sus miembros contribuye dolosamente al delito ajeno bajo la categoría de cooperador necesario. Así, DEL ROSAL BLASCO⁴⁷ señala la absoluta procedencia del castigo a la persona jurídica bajo la *cooperació necesaria* o la *inducció* (pero descartando la mera *complicidad*) como categorías que pueden activar de la responsabilidad penal de la persona jurídica.

Por último, otro déficit importante de la sentencia emitida por la Audiencia Nacional⁴⁸ que no obvia el Tribunal Supremo es **la breve argumentación que expuso el órgano a quo para justificar la aplicació del reproche penal sobre la empresa auditora por la conducta del socio auditor externo**⁴⁹:

«La sentencia impugnada destina un particularmente lacónico argumento para justificar dicha condena: “La

41. Fundamento de Derecho Decimocuarto (pp.113-114): «Los motivos de impugnación se estiman, debiendo determinar la absolució del acusado. Decaen, en consecuencia, el resto de las quejas, planteadas con carácter subsidiario a las anteriores, relativos a la pretendida aplicació del artículo 65.3 del Código Penal, a la relación concursal entre los delitos previstos en los artículos 290 y 282 bis, a la individualizació de la pena, y a cuestiones relacionadas con la responsabilidad civil».

42. Junto con la pena de multa de 6 meses a razón de 10 € diarios, con responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago de un día por cada dos cuotas impagadas, inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y para el ejercicio del comercio y la administració de sociedades mercantiles durante el tiempo de la condena y pago proporcional de las costas, incluidas las de las acusaciones particulares.

43. En el Fundamento de Derecho Decimoquinto (p. 114) se indica este particular: «Al amparo de las previsiones contenidas en el artículo 31 bis del Código Penal, --responsabilidad penal de las personas jurídicas--, resultó condenada esta recurrente, como cooperadora necesaria de un delito de falseamiento de la situación económica y financiera, sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal».

44. Vid. -AGUILERA GORDILLO, R.; *Manual de Compliance Penal en España*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2022, pp. 266-295; -DEL ROSAL BLASCO, B.; «Responsabilidad penal de las personas jurídicas: títulos de imputació y requisitos para la exención», en AAVV/ MORILLAS CUEVA (Dir.); *Estudios sobre el Código Penal reformado (Leyes Orgánicas 1/2015 y 2/2015)*; -GONZÁLEZ CUSSAC, J.L.; «La eficacia exigente de los programas de prevención de delitos», en *Estudios Penales y Criminológicos*, vol. XXXIX, 2019, pp. 595-596. como apunta este último, son presupuestos esenciales: que la conducta antijurídica de la persona física desarrollada bajo el ámbito de la organizació, que el comportamiento pueda subsumirse en alguno de los tipos penales para los que se contempla la responsabilidad penal de la persona jurídica corporativa y que la organizació tenga personalidad jurídica.

45. Tal y como se expuso en el *report 6* del *Compliance Advisory LAB*.

46. LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A.; «¿Penamos a la persona jurídica por conductas de participació?», en *Almacén del Derecho*. Recurso disponible en <https://almacenderecho.org/penamos-a-la-persona-juridica-por-conductas-de-participacion>.

47. DE ROSAL BLASCO, B.; *Manual de responsabilidad penal y defensa penal corporativas*, Ed. Wolters Kluwer, Madrid, 2018, p.132. También, vid. FERNÁNDEZ TERUELLO, J.; «Criterios de transferencia o conexió en el modelo vigente de responsabilidad penal de las personas jurídicas: La doble vía de imputació (art. 31 bis 1. apartados a y b CP)», en AAVV/SUAREZ LÓPEZ; BARQUÍN SANZ; BENÍTEZ ORTUZAR; JIMÉNEZ DÍAZ; SAINZ-CANTERO CAPARRÓS (Dir.) *Estudios jurídicos penales y criminológicos en homenaje al Prof. Dr. H. C. Mult. Lorenzo Morillas Cueva*, Ed. Dykinson, Madrid, 2018, p. 226.

48. Que se contempla en la p. 18ª de la supracitada sentencia no 14/2020 de 6 de octubre de la sección 4ª de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional.

49. P. 11ª de la aludida STS no 89/2023 de 10 de febrero.



responsabilidad personal en concepto de autor de Carlos Jesús y del cooperador necesario, Sebastián, acarrea la responsabilidad penal, de conformidad con el artículo 31 bis y 288 del Código Penal, de las sociedades Pescanova, S.A. y BDO Auditores, S.L.”

Es claro, en consecuencia, que estimado íntegramente el recurso interpuesto por Sebastián, decae también cualquier imputación relativa a la persona jurídica de la que éste formaba parte, habiendo quedado así sobrevenidamente sin objeto el presente recurso de casación».

Como indica el Alto Tribunal, la falta de explicación y evidencias claras que posibilitem inferir el dolo del socio auditor externo implica su absolución y, consecuentemente, conlleva la absolución de la persona jurídica a la que pertenece (por ausencia de un presupuesto necesario); por esta razón, no entró a analizar la insuficiencia de los extremadamente concisos argumentos dados por la Audiencia Nacional para sustentar el castigo a la auditora como persona jurídica.

No obstante, tiene una importancia crítica incidir en que, a nuestro juicio, la razón ofrecida por la Audiencia Nacional (que no es más que una correlación de preceptos) no resulta suficiente para castigar a la persona jurídica, al menos, conforme a la jurisprudencia acogida y reiteradamente aplicaba en nuestro país. La declaración de la responsabilidad penal a la persona jurídica no opera de

manera automática u objetiva⁵⁰ ante la mera apreciación de una conducta delictiva de un individuo que actúa dentro del perímetro de la organización junto con la concurrencia de las restantes circunstancias señaladas en alguno de los hechos de conexión (letras a y b del apartado 1 del Art. 31 bis CP. Es decir, la comisión de un delito por parte de un profesional que forma parte de una persona jurídica no implica la comisión del **delito corporativo** (delito de la persona jurídica que justifica la activación de la responsabilidad criminal corporativa).

Y es que, de ser así, se estaría transgrediendo el principio de culpabilidad -corporativa-. (según el modelo de autorresponsabilidad penal de la persona jurídica). En consecuencia, **para condenar a una persona jurídica es necesario que quede debidamente acreditado la existencia del «defecto organizativo estructural» de la organización** (noción a la que no se refiere la Audiencia Nacional en su resolución).

Además, a tenor de las circunstancias puestas de manifiesto por la auditora, esta contaba organización con un **«sistema de compliance» lo que, en principio, vuelve muchísimo más compleja la apreciación del defecto organizativo estructural en cualquier persona jurídica que lo implemente y más difícil para la acusación mostrar tal defecto, en tanto que opera como una especie de «elemento negativo del tipo» del delito corporativo.** Como resulta notorio, esta configuración de la responsabilidad penal de la persona

50. Extremo prohibido, vid. (STC no 283/2006, de fecha 9 de octubre o la STC no 59/2008, de fecha 14 de mayo, entre otras). Asimismo, procede señalar lo indicado -respecto a la fase instructora- en el Auto de 29 de julio de 2021 del J.C.I. no 6 de la Audiencia Nacional (primer sobreseimiento provisional de Caixabank y Repsol por la implementación de sistemas de compliance): «De este modo, a la hora valorar en las fase preparatoria la posible responsabilidad penal de la persona jurídica, debemos distinguir entre el “fundamento” de la responsabilidad del ente [incumplimiento de la obligación de adoptar medidas o sistemas orientados a controlar y evitar la comisión de determinados delitos], y “el presupuesto” para que dicha responsabilidad pueda surgir [la comisión de alguno de los delitos que pueden ser cometidos por la persona jurídica según el Código Penal por parte de algunas de las personas y en las condiciones establecidas en el artículo 31 bis y siguientes del CP], en el buen entendimiento que la persona jurídica no responde por el hecho del tercero, sino por haber sido posible, o por haber facilitado el delito, por la ausencia de una cultura de respeto al Derecho, como fuente de inspiración de la actuación de su estructura organizativa (autorresponsabilidad).» Negrita añadida.

jurídica se fijó en la controvertida STS núm. 154/2016 de 29 de febrero, de la que resultan especialmente representativos los siguientes extractos:

«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...».

«Y ello más allá de la eventual existencia de modelos de organización y gestión que, cumpliendo las exigencias concretamente enumeradas en el actual art. 31 bis 2 y 5, podrían dar lugar, en efecto, a la concurrencia de la eximente en ese precepto expresamente prevista, de naturaleza discutible en cuanto relacionada con la exclusión de la culpabilidad, lo que parece incorrecto, con la concurrencia de una causa de justificación o, más bien, con el tipo objetivo, lo que sería quizá lo más adecuado puesto que la exoneración se basa en la prueba de la existencia de herramientas de control idóneas y eficaces cuya ausencia integraría, por el contrario, el núcleo típico de la responsabilidad penal de la persona jurídica, complementario de la comisión del ilícito por la persona física. [...]»

Circunstancia de exención de responsabilidad que, en definitiva, lo que persigue esencialmente no es otra cosa que posibilitar la pronta exoneración de esa responsabilidad de la persona jurídica, en evitación de mayores daños reputacionales para la entidad, pero que en cualquier caso no debe confundirse con el núcleo básico de la responsabilidad de la persona jurídica, cuya acreditación por ello habrá de corresponder a la acusación, en caso de no tomar la iniciativa la propia persona jurídica de la búsqueda inmediata de la exención corriendo con la carga de su acreditación como tal eximente».

Sobre el importantísimo aspecto de la carga probatoria, es apropiado recordar lo argumentado en la sentencia del «caso Aquagast»⁵¹, una resolución que absuelve a la

persona jurídica por ausencia de una «mínima actividad acusadora» de la Fiscalía o la acusación particular tendente a acreditar la existencia del defecto necesario para declarar la responsabilidad de la persona jurídica (se acusaba a una sociedad anónima de cohecho). Esta sentencia, expuso en su Fundamento de Derecho Trigésimo Segundo que «Ni la Fiscalía ni la acusación particular del Ayuntamiento de Corvera efectúan pregunta alguna relativa a intentar acreditar un defecto estructural u organizativo grave que pudiera haber facilitado la comisión del delito cometido por Justiniano». Por otro lado, en otra investigación que tuvo un importante eco mediático (por tratarse de un asunto dimanante de la macrocausa conocida como «caso Púnica»), el instructor del caso dispuso el sobreseimiento de una persona jurídica ante la ausencia de indicios que apuntaran a la existencia del defecto organizativo estructural⁵².

Consecuentemente, en el asunto que nos ocupa, una de las cuestiones litigiosas para esclarecer la culpabilidad de la auditora como persona jurídica debió ser la existencia -o no- del defecto organizativo estructural (cuya carga le corresponde a la acusación), por lo que los hechos probados tendrían que haber dedicado algún argumento a la presencia -o no- de tal defecto. Además, a tenor de la virtualidad de los «sistemas de compliance», el examen se tendría que haber puesto en relación con el compliance implementado en la persona jurídica y la superación -o no- del juicio de idoneidad y juicio de eficacia de dicho instrumento autorregulatorio.

Y todo ello, teniendo en cuenta que nos encontraríamos ante un examen del sistema de compliance ex post, susceptible de que el juzgador se vea afectado por el «sesgo de resultado»⁵³. A este respecto, consideramos particularmente valioso referirnos a otra resolución judicial emitida este año que ha tenido bastante eco en los medios; nos referimos al **Auto núm. 35/2023 de 30 de enero, de la sección 3a de la Audiencia Nacional**⁵⁴, relativo al asunto del llamamiento como investigadas y posterior sobreseimiento de las entidades Repsol y Caixabank en una de las piezas diamantes del conocido como «caso Villarejo». En esta resolución, se hace muy palpable el **efecto desactivador de responsabilidad criminal corporativa de los «sistemas de compliance» adecuadamente aplicados, aunque no hayan podido evitar la comisión del delito en el caso concreto**⁵⁵:

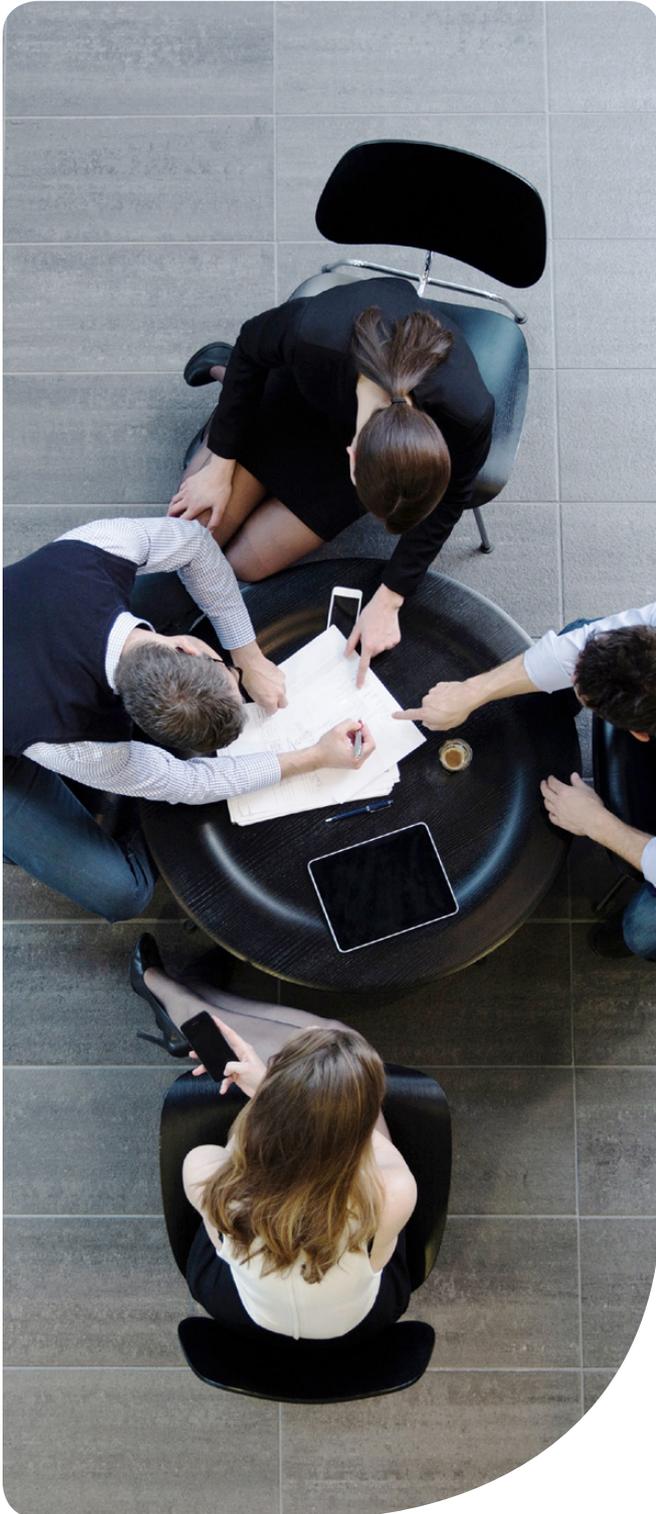
51. Sentencia del Juzgado de lo Penal de Avilés de fecha 13 de febrero de 2020.

52. Sobreseimiento acordado respecto a la persona jurídica Indra Sistemas S.A. mediante Auto de 23 de marzo de 2021 del Juzgado Central de Instrucción No. 6 de la Audiencia Nacional, del que cabe extraer lo siguiente: «Es importante subrayar, en este sentido, que no estando ante un sistema de responsabilidad objetiva, rechazado expresamente por la Sala Segunda del Tribunal Supremo, la indiciaria existencia de conductas ilícitas cometidas por personas físicas en el seno de Indra no puede constituir siquiera indicio de ese defecto estructural de organización que conformaría el "delito corporativo", puesto que el hecho de referencia y el hecho propio de la persona jurídica constituyen dos elementos distintos, con diferentes substratos fácticos, por tanto, dado que, como destaca la jurisprudencia, "cada uno de ellos es responsable de su propio injusto" (STS 221/2016, de 21 de marzo)».

53. Sobre la noción de «sesgo de resultado» vid, *report 6 del Compliance Advisory LAB* (p. 13).

54. Este Auto ratifica lo dispuesto en el Auto de 2 de febrero de 2022 del Juzgado Central de Instrucción no 6, en lo concerniente al sobreseimiento provisional y archivo de la presente pieza respecto de las personas jurídicas CAIXABANK y REPSOL. Resolución disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/e6bbf6e7c001fb0da0a8778d75e36f0d/20230213>.

55. Fundamentos de Derecho Segundo y Sexto.



«En el momento en que se produjeron las contrataciones con CENYT a que se refiere este procedimiento, **REPSOL SA contaba con un Modelo de Prevención de delitos que cumplía con los requisitos previstos en el artículo 31 bis CP. Ningún modelo es infalible, y si un delito se comete por alguno de los sujetos que contempla el precepto citado, no implica necesariamente que el modelo de prevención de delitos adoptado por la persona jurídica sea inadecuado, incumpla la normativa vigente o falle, pues bastaría con adoptar un modelo que cumpliera todas las normas para impedir la comisión de delitos, lo que no se ajusta a la realidad y precisamente por eso los modelos de prevención de delitos están sujetos a revisiones periódicas.** Esa es la conclusión que alcanza el instructor tras analizar las diligencias de instrucción practicadas que menciona y que compartimos, entre ellas, la declaración de los representantes especialmente designados por CAIXABANK y REPSOL SA»

«concluyeron que REPSOL SA contaba con un Modelo de Prevención de Delitos que tenía las medidas de control adecuadas y eficaces, tanto en diseño como en efectividad operativa, para intentar prevenir y detectar los delitos a los que se refería el informe, entre los que estaban descubrimiento y revelación de secretos y cohecho. Estos informes se habían elaborado a petición de la Dirección de Repsol YPF, SA y con el objeto de analizar la razonabilidad del Modelo de Prevención de Delitos (MPD) elaborado para su uso por parte de la dirección de la sociedad y no relacionados con ninguna investigación penal. [...]

Todo ello, junto con el análisis de las normas sobre prevención de delitos de Repsol, nos lleva a compartir la conclusión del instructor de que el modelo de prevención de delito de REPSOL era adecuado a la legalidad vigente, aunque el riesgo de que el delito se produjera pudiera no haber sido evitado en este caso.»⁵⁶

«...En el auto de 02.06.2022 se especifican que testimonios y que documentos se han valorado para llegar a la conclusión que compartimos, de que CAIXABANK SA en el momento de la contratación con Cenyt contaba con un modelo de prevención de delitos que cumplía con los requisitos previstos en el art. 31 bis CP aplicable. Damos por reproducida la lista de documentos que en él se recogen y que se han analizado por el instructor que se refieren a la normativa de CaixaBank sobre Modelo de Prevención de delitos, código ético, planes de formación, canal de denuncias o régimen disciplinario que evidencian la cultura de cumplimiento y de prevención de delitos y “respeto al Derecho” implantado en la entidad.

56. Fundamento de Derecho Segundo. Negrita y subrayado añadidos.

Para valorar el modelo de cumplimiento de prevención de delitos ha de tenerse en cuenta toda la normativa que incide en ello sin focalizarlo en el incumplimiento de una única y concreta norma, pues para que las actividades de control y cumplimiento cumplan su misión, es preciso que funcionen de una manera colectiva. Recoge el auto de 02.06.2022 que “[...] El representante especialmente de CAIXABANK, S.A. declaró [...] que no se incumplió la normativa interna en relación con la contratación de CENYT toda vez que se siguió el procedimiento previsto en la Norma 87 de la entidad. En ese sentido, destacó que su norma interna de contratación de proveedores aceptaba la contratación verbal y directa. También que el alta del proveedor se hizo contando con numerosa información contable, societaria, fiscal y registral de la mercantil CENYT»⁵⁷

Asimismo, la absolución del socio auditor externo y de la entidad auditora acordadas por el Tribunal Supremo, supone la ausencia de responsabilidad civil ex delicto (aspecto que benefició a la entidad aseguradora de la auditora⁵⁸, que quedó libre de las pretensiones civiles formuladas contra

ella⁵⁹). Este particular tiene unos importantísimos efectos en términos económicos y contribuye a destacar la enorme importancia que tiene que las organizaciones cuenten con unos «sistemas de compliance» adecuadamente diseñados y que ejecuten procesos de revisión verdaderamente apropiados.

Un compliance aplicado de manera eficaz que supere el denominado juicio de idoneidad reduce muy sustancialmente las probabilidades de que se cometan incumplimientos y, además, incoado un proceso penal, se evidencia como un instrumento autorregulatorio que paraliza la apreciación del defecto organizativo estructural, en tanto que constituye un elemento negativo del tipo del delito corporativo, lo que imposibilita la condena a la persona jurídica.

Rafael Aguilera Gordillo

Codirector del Compliance Advisory LAB

Julio 2023

Web: [Compliance Advisory LAB](https://www.complianceadvisorylab.com)



57. Fundamento de Derecho Sexto. Negrita y subrayado añadidos.

58. Sobre este particular la resolución señala (p. 179): «1.4.- Recurso de Mapfre España, Compañía de Seguros y Reaseguros, S.A.- DECIMOSEXTO.- Se adhiere, como no podía esperarse fuera de otro modo, esta recurrente a las impugnaciones sostenidas por el propio Sebastián y por la compañía BDO.

Resulta claro, en este sentido, que, condenada la recurrente como responsable civil directa, en su calidad de aseguradora de la responsabilidad civil que pudiera derivarse de la actuación negligente de los auditores, y absuelto en este procedimiento el mencionado Sebastián , -y por extensión, la mercantil BDO-, de los delitos que se les imputaban, ninguna responsabilidad civil ex delicto podría sostenerse aquí tampoco con relación a la aseguradora, habiendo quedado así su recurso sobrevenidamente sin objeto; por descontado, con independencia del resultado de las acciones civiles que, ante dicha jurisdicción, pudieran ser suscitadas por quienes se considerasen perjudicados».

59. Cuyas elevadas cuantías se reseñaban en la sentencia de la Audiencia Nacional objeto de casación (pp. 201-203).

Resumen

Absolución de terceros con funciones significativas frente a delitos corporativos e importancia del «Compliance»



Análisis de la exculpación de una auditora (STS 89/2023, 10 febrero) previamente condenada por la Audiencia Nacional

La Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha dictado este año una sentencia que, sin duda, ha generado enorme impacto en el panorama corporativo, particularmente en empresas y profesionales dedicados a la prestación de servicios de auditoría o de verificación de estados financieros.

Nos referimos a la [STS núm. 89/2023 de 10 de febrero](#), una resolución que viene a resolver los recursos de casación interpuestos por algunas partes afectadas en el conocido como «caso Pescanova» contra la sentencia dictada por la Audiencia Nacional ([SAN núm. 14/2020 de 6 octubre](#)), donde diversos miembros de la dirección de la referida corporación, otros sujetos con funciones decisorias resultaron condenados a penas de prisión. Además, varias personas jurídicas fueron declaradas penalmente responsables.

La Audiencia Nacional condenó al socio auditor externo y la auditora. Por un lado, al socio auditor externo se le impuso la pena de prisión de 3 años, 6 meses y 1 día (junto con otras penas) y, por otro, la auditora se le impuso la pena multa de 2 años, a razón de una cuota diaria de 30€ y al pago proporcional de las costas. Junto con la declaración de la responsabilidad penal se les impuso la correspondiente responsabilidad civil ex delicto, que aglutinaba elevadísimas cuantías.

Entre otros aspectos, el Tribunal Supremo ha absuelto al socio auditor externo y a la entidad auditora en la referida STS núm. 89/2023. En esta resolución se abordan diversos conceptos y fundamentos jurídico-penales que resultan determinantes para conocer las dinámicas de imputación y atribución de responsabilidades penales de sujetos que, como los auditores externos, ejercen tareas indispensables o particularmente relevantes en ciertos marcos corporativos donde otros sujetos protagonizan alguna actividad delictiva.

Pues bien, a lo largo de este nuevo report del [Compliance Advisory LAB de Grant Thornton](#) se analizan todos estos puntos clave. En este sentido, se van a descomponer y sintetizar aquellos elementos de mayor significación de este mediático asunto. Por ejemplo, se examinan:

- los requisitos de tipicidad y fácticos para incardinar a los profesionales con funciones determinantes bajo la categoría de «cooperación necesaria»

- las exigencias jurisprudencialmente desarrolladas para imponer un reproche penal a las personas jurídicas para las que estos profesionales trabajan
- la enorme trascendencia de los «sistemas de compliance» a la hora de evitar los gravosísimos efectos penales y también civiles sobre estos sujetos.

El report se estructura del siguiente modo:

1. El caso: investigación del Juzgado Central de Instrucción núm. 5 de la Audiencia Nacional y condena al auditor como «cooperador necesario»
2. Análisis de los fundamentos del Tribunal Supremo para declarar la absolución del auditor externo y trascendencia del «sistema de compliance»

[Rafael Aguilera Gordillo](#)
Codirector del [Compliance Advisory LAB](#)



Reports y documentos publicados

COMPLIANCE ADVISORY LAB



REPORT 1

El «traslado» de responsabilidad penal entre empresas: Soporte socio-legal del artículo 130.2 C.P., identidad y due diligence penal.



REPORT 2

Refuerzo de la eficacia del Compliance: «Behavioral Compliance» y «Nudges».



REPORT 3

Incertidumbres en el Compliance Penal: fragilidades con implicaciones reales para la empresa. «Beneficio corporativo indirecto», «incumplimiento grave de los deberes de supervisión», «nulidad de prueba en investigaciones internas y confidencialidad».



REPORT 4

Consideraciones de profesionales expertos en Compliance: percepciones de especialistas del ámbito judicial, académico y empresarial sobre aspectos clave del Compliance.



REPORT 5

Tres Autos -cruciales- sobre compliance de la Audiencia Nacional: un análisis de los puntos clave de tres resoluciones judiciales dictadas en distintas investigaciones penales de relevancia que ilustran la especial trascendencia de los «sistemas de compliance».



REPORT 6

Probabilidad del riesgo, dolo eventual e imprudencia consciente: examen de una difusa frontera entre la condena y la absolución de la persona jurídica.



REPORT 7

«Sistema interno de información»: la próxima -gran- obligación para toda persona jurídica o física con más de 49 trabajadores. Análisis de las ventajas, aspectos jurídico-penales, efectos sobre el sistema de compliance y otros puntos relevantes del Anteproyecto de Ley de Protección al Informante.



REPORT 8

La «evidencia digital»: tipos de procedimientos de análisis y configuración. Anexo: terminología relevante.



REPORT 9

Órganos empresariales con funciones de supervisión, «compliance» y responsables de canales de denuncias. Nociones jurídico-penales clave: risk shifting, omisión impropia, imputación top down y responsable del sistema interno de información.

REPORT 10.

Absolución de terceros con funciones significativas frente a delitos corporativos e importancia del «compliance»: análisis a tenor de la exculpación de una auditora (STS 89/2023, 10 febrero) previamente condenada por la Audiencia Nacional.



ARTÍCULO de los codirectores publicado en la revista jurídica RDUNED (nº 30):

El informe de análisis de la evidencia digital: configuración y encaje entre los medios de prueba del proceso penal.

Directores Compliance Advisory LAB

Fernando Lacasa

Socio de Forensic, Codirector del Compliance Advisory Lab

T +34 91 441 52 83

E Fernando.Lacasa@es.gt.com



Ver CV

Rafael Aguilera Gordillo

Codirector del Compliance Advisory LAB

T +34 91 576 39 99

E Rafael.Aguilera.ex@es.gt.com



Ver CV



Compliance Advisory Lab

www.grantthornton.es



grantthornton.es

© 2023 Grant Thornton S.L.P. Todos los derechos reservados.

"Grant Thornton" se refiere a la marca bajo la cual las firmas miembro de Grant Thornton prestan servicios de auditoría, impuestos y consultoría a sus clientes, y/o se refiere a una o más firmas miembro, según lo requiera el contexto. Grant Thornton Corporación S.L. es una firma miembro de Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL y las firmas miembro no forman una sociedad internacional. GTIL y cada firma miembro, es una entidad legal independiente. Los servicios son prestados por las firmas miembro. GTIL no presta servicios a clientes. GTIL y sus firmas miembro no se representan ni obligan entre sí y no son responsables de los actos u omisiones de las demás.