

Las auditorías sociales y su posible trascendencia para el Derecho penal *

Raquel Montaner Fernández

Universitat Pompeu Fabra

MONTANER FERNÁNDEZ, RAQUEL. Las auditorías sociales y su posible trascendencia para el Derecho penal. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*. 2022, núm. 24-33, pp. 1-29.

<http://criminet.ugr.es/recpc/24/recpc24-33.pdf>

RESUMEN: Cada vez son más los sujetos que intervienen en la gestión de los riesgos empresariales. Asimismo, y desde la perspectiva del *compliance*, se amplía el alcance de los riesgos que las empresas deben gestionar. En este marco se ubica el *compliance* en materia de derechos humanos, con el que se subraya la necesidad de que la diligencia debida empresarial también se extienda respecto de la actividad de terceros colaboradores. En este contexto, uno de los servicios de *compliance* que está adquiriendo relevancia es el de las denominadas auditorías sociales. En este trabajo, y sobre la base de la hipotética emisión de un informe falso de auditoría, se abordan dos posibles escenarios de la trascendencia penal de esta clase de auditorías. A saber: su posible subsunción en el delito de falseamiento societario del art. 290 CP y su vinculación con la violación empresarial de derechos humanos.

PALABRAS CLAVE: auditoría social; derechos humanos; cumplimiento normativo; derecho penal; informes falsos.

TITLE: **Social audits and their possible relevance to criminal law**

ABSTRACT: An increasing number of subjects are involved in the management of business risks. From a compliance perspective, the scope of the risks that companies must manage is also expanding. This is the framework for human rights compliance, which underlines the need for corporate due diligence to be extended to the activities of third party collaborators. In this context, one of the compliance services that is gaining in importance is the so-called social audits. In this paper, and on the basis of the hypothetical issue of a false audit report, two possible scenarios of the criminal transcendence of this type of audit are addressed. Namely: on the one hand, its possible subsumption in the offense of corporate misrepresentation of art. 290 of the Criminal Code and, on the other, its link with the corporate violation of human rights.

KEYWORDS: social audit; human rights; compliance; criminal law; fraudulent reporting.

Fecha de recepción: 15 septiembre 2022

Fecha de publicación en RECPC: 12 diciembre 2022

Contacto: raquel.montaner@upf.edu

SUMARIO: 1. Introducción. 2. La actividad de auditoría en el marco del compliance. 3. La posible trascendencia jurídico-penal de las auditorías sociales. 3.1. Introducción. 3.2. Primer escenario: Las auditorías sobre los estados de información no financiera y la posible responsabilidad del auditor por el delito de falseamiento societario del art. 290 CP. 3.3. Segundo escenario: Las auditorías sobre el impacto de los derechos humanos en relación con la cadena de suministros. 4. Reflexiones finales. Bibliografía.

* Este trabajo se enmarca dentro de los dos siguientes Proyectos I+D: «La responsabilidad penal de las empresas transnacionales por las violaciones a los derechos humanos y al medio ambiente», Ministerio de Economía, Industria y Competitividad. Referencia: DER 2017 - 85144 - C2 - 1 - P (AEI/FEDER, UE) y «La imputación subjetiva en el Derecho penal económico». Referencia: PID 2020-115863GB-I00/MICIN/AEI/10.13039/511100011033.

1. Introducción

Como es sabido, el marco regulatorio del cumplimiento normativo o *compliance* no solamente se configura con base en las normas jurídicamente vinculantes, sino también con base en otro tipo de cuerpos normativos no necesariamente jurídicos — como son las normas técnicas provenientes de la autorregulación— y que, en muchas ocasiones, son de naturaleza internacional —como es el caso de los estándares ISO—. Estos estándares jurídicamente no vinculantes, originariamente desarrollados en el marco de la calidad y de la seguridad, de posible certificación y orientados a la prevención de los propios riesgos para la empresa que se sujeta a ellos, suelen incorporar pautas de actuación (o de diligencia) más exigentes que las establecidas en la propia regulación jurídica¹. Con ello, se explica que el parámetro empresarial de lo que podríamos denominar como diligencia debida corporativa sea más estricto que incluso el que resultaría de la toma en consideración exclusivamente de la norma jurídicamente vinculante. Un buen ejemplo de ello lo encontramos en el ámbito de la diligencia debida empresarial en materia de derechos humanos, respecto de cuyo desarrollo cada vez existen más instrumentos regulatorios internacionales que, sin embargo, todavía hoy se mueven principalmente en el ámbito del *soft law* internacional². De entrada, una diferencia fundamental entre la diligencia debida

¹ En opinión de PASTOR MUÑOZ, 2019, ello se explica en tanto que la “cultura de *compliance* nace históricamente como un mecanismo de *ahorro de costes*, no como instituto de *refuerzo de las normas penales*”, p. 18. En esta medida, entiende la autora, “si la empresa quiere evitar los costes (de defensa, reputacionales, etc.) de un proceso penal, le conviene definir estándares de conducta muy exigentes, para alejarse generosamente del umbral de la pena”, p. 18. Sobre por qué las empresas apuestan por estándares más elevados y a propósito del caso *Siemens*, SIDHU, 2009, p. 1352. También sobre ello, MONTANER FERNÁNDEZ, 2020, p. 2 y ss.

² Como señala SEBASTIÁN DE ERICE ARANDA, 2022, si bien la comunidad internacional lleva tiempo ocupándose de la cuestión del impacto de las empresas transnacionales en los derechos humanos, un hito importante a partir del que se han desarrollado todos los documentos posteriores es el Marco “Proteger, respetar y remediar” aprobado el 7 de abril de 2008 por el Consejo de Derechos Humanos de las Naciones Unidas, *vid.* pp. 476-477. Es en este marco que el Representante Especial del Secretario General de Naciones Unidas, JOHN RUGGIE, elabora el Informe sobre la cuestión de los derechos humanos y las empresas transnacionales y otras empresas comerciales y, de ahí, se desarrollan los denominados Principios Rectores sobre las Empresas y los Derechos Humanos

empresarial y la diligencia debida empresarial en materia de derechos humanos es que esta última se centra en detectar y gestionar los riesgos que la empresa puede imponer a terceros (tanto trabajadores, como ciudadanos y terceras partes interesadas), mientras que la primera solamente se enfoca en los riesgos para la propia empresa³.

A partir de aquí, el objeto de interés de este trabajo es reflexionar acerca de la posible trascendencia jurídico-penal de la actuación de uno de los proveedores de servicios de *compliance*, cuya naturaleza y competencias están aún por definir, pero que está adquiriendo un gran protagonismo. Me refiero a las auditorías en *compliance* y, en concreto, a las auditorías éticas o sociales. Como se verá más adelante, las auditorías éticas son aquellas que se realizan sobre algún aspecto vinculado con la denominada diligencia empresarial en materia de derechos humanos. También aquí uno de los conceptos clave es la prevención y, precisamente, la realización de las denominadas auditorías sociales se constituye como uno de los mecanismos de prevención de los impactos adversos para los derechos humanos a los que más recurren las grandes empresas y, especialmente, las empresas multinacionales. Es más, en este perfil de empresas, cuando se interconecta la actividad empresarial con la temática de los efectos adversos sobre los derechos humanos es común situar el foco de atención en el marco de las cadenas de suministro mundiales⁴. Con ello, las empresas no solamente deben preocuparse de los daños o perjuicios que pudieran surgir como consecuencia de sus propias actividades, sino también de aquellos que sean cometidos a partir de las actividades de, por ejemplo, sus proveedores. Precisamente, las auditorías sociales se han postulado como un medio eficaz para medir, seguir y hacer cumplir las normas en las cadenas de suministro y, por tanto, no solamente como una herramienta de gestión interna sino también como un instrumento de gobernanza mundial⁵.

A los efectos de analizar con más detalle la incidencia para el Derecho penal de esta clase de auditorías, aquí se presta atención a dos posibles escenarios. El primero se refiere a las auditorías sobre los estados de información no financiera. Como

(https://www.ohchr.org/sites/default/files/documents/publications/guidingprinciplesbusinessshr_sp.pdf). Junto con los Principios Rectores, y también en el marco del *soft law* internacional, también cabe hacer referencia, entre otros, a las Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales, Revisión 2011 (<https://www.oecd.org/daf/inv/mne/MNEguidelinesESPANOL.pdf>). Sobre ello, describiendo la evolución y las características principales de esta regulación internacional en materia de diligencia empresarial sobre derechos humanos, GUAMÁN HERNÁNDEZ, 2018, p. 218-236.

³ Así, NOLAN/FRISCHLING, 2020, p. 109. En un sentido similar, PÉREZ CEPEDA, 2019, pp. 131-133.

⁴ En este sentido, MCCORQUODALE/NOLAN, 2021, p. 456.

⁵ Sobre esta tendencia expansiva del uso de las auditorías en la gestión de los riesgos en las cadenas de suministro y su, no obstante, discutible eficacia con base en diferentes estudios empíricos, incluyendo el que ellos realizan, LEBARON/LISTER/DAUVERGNE, 2017, p. 960 y ss. En opinión de estos autores, centrando su estudio empírico en el régimen de auditoría dirigido por la industria de fabricación de bienes de consumo en China, las empresas utilizan “las auditorías como un mecanismo para legitimar y proteger sus intereses comerciales, más que como una herramienta para detectar y abordar los problemas sociales y medioambientales”, p. 961.

veremos, de conformidad con las modificaciones que incorpora la Ley 11/2018, de 28 de diciembre —resultante de la trasposición de la Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 22 de octubre de 2014, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos—, algunas sociedades españolas están obligadas a formular, junto con las cuentas anuales consolidadas, el informe de gestión no consolidado en el que también se debe incluir el denominado estado de información no financiera de la sociedad. Y este, precisamente, además de incidir en otros aspectos, debe plasmar información sobre cuál ha sido su gestión en materia de derechos humanos. Este primer escenario nos servirá para estudiar si una auditoría inveraz sobre esta clase de información no financiera puede llegar a ser relevante desde la perspectiva del delito de falsedad societaria del art. 290 CP. El segundo escenario se refiere a las auditorías sociales que, con base en diferentes instrumentos internacionales en materia de derechos humanos —y aquí, principalmente, se atenderá a lo establecido en la propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de febrero de 2022, sobre Debida Diligencia en materia de Sostenibilidad Empresarial y que modifica la Directiva (UE) 2019/1937—, realizan determinadas empresas a través de terceros expertos independientes, a sus sociedades filiales o a terceras empresas (proveedores) que forman parte de su cadena estable de suministros. En este sentido, se planteará si puede sustentarse la responsabilidad penal del auditor social que emite un informe de auditoría inveraz en relación con los riesgos de cometer una violación de los derechos humanos por parte de la empresa auditada.

Si todavía hoy tenemos problemas para concretar las competencias y responsabilidades de los *compliance officers* y, de ahí, su posible responsabilidad penal, lo que se nos viene encima con las auditorías no es en absoluto menos complejo. En efecto, la figura del auditor en *compliance* está en plena expansión y la concreción, no solamente de su denominación, sino también de su naturaleza (pública o privada) y de cuáles son sus competencias y obligaciones no está clara. Y mucho menos lo estará si el alcance de esta clase de auditorías se extiende a la verificación de las medidas y pautas de actuación que adopten grandes empresas respecto de la debida diligencia en materia de derechos humanos.

Antes de proceder al análisis de todos estos elementos, sí quisiera poner de manifiesto algunas de las premisas de las que aquí se parte. La primera es que, bajo mi punto de vista, una tajante separación en la gestión empresarial entre lo que es el *compliance* y lo que es el *compliance* en materia de derechos humanos no tiene sentido⁶. En tanto que el *compliance*, además de revelar una forma de cultura empresarial, es una herramienta de gestión global y sistemática de los riesgos de una organización, de un entendimiento adecuado del *compliance* no cabe trazar una

⁶ También se manifiesta en este sentido, NIETO MARTÍN, 2022a, pp. 2-5.

distinción entre aquello que se enfoca al cumplimiento de lo que es jurídicamente obligatorio y aquello que se refiere a lo que no es (de momento) jurídicamente obligatorio para las empresas. Es más, aunque algunos de los riesgos empresariales que se materializan en delitos, en función del ordenamiento jurídico que resulte aplicable, no generen responsabilidad penal en sentido estricto de la persona jurídica, eso no significa que la empresa no deba gestionarlos de manera responsable⁷. Ahora bien, la integración en el programa de *compliance* de la empresa de la adecuada gestión de los riesgos que pueden afectar a los derechos humanos de terceros, no significa que el cumplimiento normativo en esta materia no tenga unas características propias y diferenciadas de otros sectores de riesgo⁸. La segunda premisa se refiere a la necesidad de no identificar la diligencia debida empresarial en derechos humanos con un proceso aislado de la empresa que únicamente atienda a lo que ella efectúa. Como señala la doctrina, el respeto de los derechos humanos por parte de las empresas no puede identificarse con un simple proceso de gestión del riesgo, sino como una norma de conducta que debe vincular permanentemente a las empresas, tanto respecto de sus propias operaciones como respecto a las operaciones que mantiene con terceros⁹. De este modo, podría decirse que el perímetro de los programas de *compliance* se amplía, y ya no solamente debe estarse a los riesgos que la organización pueda generar por sí misma, sino también a aquellos que provienen de sus filiales, de sus socios de negocio o incluso de algunos de sus proveedores (*third party compliance*)¹⁰. Por último, la tercera premisa es que el análisis que aquí se efectúa parte de la consideración de la actividad de auditoría que desempeñan sujetos privados. Y ello en tanto que la auditoría en materia de *compliance* es una actividad que, de forma generalizada, también han asumido empresas y sujetos privados.

2. La actividad de auditoría en el marco del *compliance*

Según la regulación jurídico-penal española, entre los requisitos que deben cumplir los sistemas de *compliance* se señala la necesidad de realizar «una verificación periódica del modelo y de su eventual modificación» (art. 31 bis 5º 6 CP). Más allá de esto, el Código penal no se refiere ni a quién puede ser el encargado de llevar a cabo dichas verificaciones, ni a si estas pueden ser objeto de una

⁷ De este modo, como señala NIETO MARTÍN, 2021, “la función de los programas de cumplimiento va más allá de la gestión de los riesgos legales de la empresa y en especial el derivado de la responsabilidad penal. El objetivo de los programas de cumplimiento radica en garantizar la legitimación de la actividad de la empresa frente a la comunidad y frente al ordenamiento jurídico”, p. 3. De ahí, según este autor, la necesidad de aproximar la responsabilidad penal de las personas jurídicas con la responsabilidad social corporativa.

⁸ Sobre ello, MUÑOZ DE MORALES, 2020, p. 970 y ss.

⁹ Así, MCCORQUODALE/ NOLAN, 2021, p. 459.

¹⁰ También en esta línea, a propósito de los programas de cumplimiento de las empresas multinacionales, NIETO MARTÍN, 2018, p. 301.

certificación posterior por parte de un tercero independiente, sea un sujeto público o privado. En el ordenamiento jurídico español no está reconocida como una función pública funcional ni la auditoría ni la certificación en *compliance*¹¹. De este modo, y en sentido estricto, no puede afirmarse que los auditores y los certificadores en *compliance* tengan un deber jurídico especial de colaboración con la autoridad pública, ni tampoco que exista un sistema administrativo de inspección pública que revise y certifique los programas de *compliance*¹². De momento, esta actividad de verificación —en la que se engloban tanto las tareas de auditoría como de certificación— se desarrolla por parte de sujetos (empresas privadas). Esto es, tanto la auditoría como la certificación de los programas de cumplimiento la llevan a cabo sujetos privados con ánimo de lucro y sometidos al Derecho privado que, en el mejor de los casos, están acreditados por organismos nacionales de acreditación¹³.

Hasta el momento, el foco de atención de las auditorías y de las correspondientes certificaciones en materia de *compliance* han sido principalmente los diferentes aspectos internos del sistema de gestión de una empresa, sin detenerse necesariamente en la evaluación o verificación de las actividades o procesos de gestión de los terceros con los que una empresa se relaciona —como es el caso de los intervinientes en la cadena de suministros—. En efecto, si se toma en consideración el contenido de las normas técnicas al uso en materia de *compliance*, se comprueba que, normalmente, aquellas aluden a las auditorías internas como uno de los mecanismos que las empresas pueden adoptar en el marco de la evaluación o verificación de su sistema de gestión. Por mencionar algún ejemplo, en la ISO 14001:2015 sobre Sistemas de gestión ambiental, se hace referencia a las auditorías internas (aptdos. 3.4.1 y 9.2), especificándose en sus anexos que los «auditores

¹¹ Otras regulaciones como por ejemplo la Ley 20.393, que regula la responsabilidad penal de las personas jurídicas en Chile, sí que establece expresamente en su art. 4. 4) b) la posibilidad, que no obligación, de que las personas jurídicas obtengan una certificación respecto de la adopción e implementación de su modelo o programa de integridad. La propia Ley también se refiere a cuál debe ser el contenido de este certificado. En este sentido, señala que en él debe constar que el modelo de prevención de delitos contempla los requisitos establecidos por la propia Ley 20.393. En concreto, en esta certificación deberá constar la designación del encargado de prevención; la definición de los medios y facultades del encargado de prevención; y las características del sistema de prevención de delitos establecido en la empresa (vid. art. 4º aptdos. 1), 2) y 3) Ley 20.393). Es más, según el régimen chileno, se considera que las personas físicas que participen en las actividades de certificación de los programas desarrollan una función pública (art. 4.4 c)), siendo considerados autoridad pública. De hecho, este artículo 4.4 c) de la Ley 20.393 se remite expresamente al art. 261 CP chileno, que regula el delito de atentado contra la autoridad pública.

¹² Señalando también que llama la atención que no exista un órgano administrativo que revise de manera generalizada los sistemas de *compliance*, ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, 2020, p. 20; NIETO MARTÍN, 2021, pp- 10-12.

¹³ En lo que se refiere al ordenamiento español, la asociación Entidad Nacional de Acreditación (ENAC) es el único organismo nacional de acreditación y, por tanto, el único organismo del Estado español dotado de potestad pública para otorgar acreditaciones. El Real Decreto 1715/2010, de 17 de diciembre, designa a la Entidad Nacional de Acreditación (ENAC) como organismo nacional de acreditación de acuerdo con lo establecido en el Reglamento (CE) nº 765/2008, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de julio de 2008, por el que se establecen los requisitos de acreditación y vigilancia del mercado. ENAC es, pues, el organismo que puede acreditar a las empresas de auditoría y certificación para que éstas, a su vez, emitan certificados acreditados.

deberían ser independientes de la actividad auditada, y en todos los casos deberían actuar libres de sesgo y conflicto de intereses» (A. 9.2). Es más, según esta norma técnica, la auditoría se entiende como «un proceso sistemático, independiente y documentado para obtener las evidencias de auditoría y evaluarlas de manera objetiva con el fin de determinar el grado en el que se cumplen los criterios de auditoría» (aptdo. 3.4.1). Asimismo, como nota 1 explicativa se señala que «(u)na auditoría interna la realiza la propia organización o una parte externa en su nombre». Por tanto, el calificativo de interna no se refiere exclusivamente a aquellas llevadas a cabo por la propia organización. Ahora bien, sí que esta calificación parece referirse a una auditoría sobre algún elemento propio del sistema de gestión de la organización, sin apuntar claramente hacia la necesidad de auditar las actividades o los procesos de los terceros con los que aquella se relaciona.

Sin embargo, cabe señalar que, con la nueva ISO 37301:2021 sobre Sistemas de *compliance* se introducen algunos cambios de enfoque. De entrada, entre los aspectos que se indican para lograr el entendimiento de la organización y su contexto, se hace referencia expresamente a la necesidad de tener en cuenta elementos internos y externos que pueden ser relevantes para la consecución de su sistema de gestión de *compliance*. Así, entre otros, la organización debe tener en consideración el contexto social, cultural y medio ambiental en el que se desarrolla su actividad (aptdo. 4.1) y determinar cuáles son las partes interesadas (*stakeholders*) cuya toma en consideración es relevante para un correcto desarrollo de su sistema de gestión de cumplimiento. Si bien en el articulado de esta norma técnica se vuelve a aludir a la auditoría interna (dentro del aptdo. 9 relativo a la evaluación del desempeño), en la definición del concepto de auditoría que se dispone en el apartado 3, no solamente se hace referencia a las auditorías internas, sino también a las auditorías externas. Así, en el apartado 3.17 de la ISO 37301, tras definir en un sentido similar a la ISO 14001 qué es una auditoría, en su nota explicativa 1, se prevé que la auditoría puede ser interna (primera parte —*first party*—) o externa (segunda o tercera parte —*second party or third party*—), y puede ser una auditoría combinada (que combine dos o más disciplinas)¹⁴. De este modo, con esta nueva norma técnica internacional se amplía considerablemente el alcance de sujetos y, por tanto, de actividades que pueden llegarse a tener en cuenta en el marco de una auditoría en materia de *compliance*.

Veamos ahora qué sucede en el marco de la debida diligencia en materia de derechos humanos y, en concreto, a propósito de la orientación que se adopta en la

¹⁴ A efectos aclaratorios, cabe señalar que la auditoría de segunda parte es una auditoría externa realizada a un proveedor por parte de un cliente o de una organización contratada en nombre de un cliente. En cambio, una auditoría de terceros la realiza una organización auditora independiente de la relación cliente-proveedor y está libre de cualquier conflicto de intereses. Esta última clase de auditorías también se denominan auditorías de certificación o de conformidad, pues si el proceso de auditoría es exitoso se puede llegar a emitir una certificación.

propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de febrero de 2022, sobre Diligencia debida en materia de sostenibilidad empresarial¹⁵. En primer lugar, cabe señalar que esta propuesta de Directiva pone el acento en las empresas europeas cuya actividad empresarial se desarrolla en contextos complejos, especialmente las grandes, y que se apoyan en cadenas mundiales de suministro, con diferentes proveedores. La complejidad logística de esta clase de empresas puede explicar que en éstas existan dificultades para la identificación y mitigación de riesgos vinculados con los derechos humanos y el medio ambiente no ya en el seno de su propia organización, sino en relación con aquellos sujetos que forman parte de sus cadenas de suministro. De este modo, entre otros aspectos, en el texto de la propuesta de Directiva europea adquiere mucha relevancia la dimensión externa de las auditorías, siendo éstas una de las medidas de la diligencia corporativa. Así, la primera referencia al respecto la encontramos en el art. 3, si bien utilizando el término de «verificación por parte de un tercero independiente» y definiéndose como «la verificación del *compliance* de una empresa, o de partes de su cadena de valor, de los requisitos en materia de derechos humanos y medio ambiente derivados de las disposiciones de la presente Directiva por parte de un auditor independiente de la empresa, libre de conflictos de interés, que tiene experiencia y competencia en materia ambiental y de derechos humanos y que es responsable de la calidad y fiabilidad de la auditoría» (art. 3 h)).

A mi modo de ver, de esta definición de la propuesta de Directiva ya podemos extraer una serie de elementos relevantes para el objeto de interés en este trabajo. En primer lugar, cabe señalar que, en lugar de al de auditoría, se hace referencia al término de verificación. Ésta, según el diccionario, supone “comprobar o examinar la verdad de algo”. Por tanto, a través de este mecanismo no se trata tanto de identificar directamente riesgos, sino de comprobar que la actividad o el proceso auditado cumple con los requisitos que la norma en cuestión exige. En segundo lugar, precisamente, el objeto de verificación es la existencia de los requisitos que deben

¹⁵ Según su Memoria Explicativa (*Explanatory Memorandum*), lo que con ella se quiere es lo siguiente:

(1) Mejorar las prácticas de gobierno corporativo para integrar mejor los procesos de gestión y mitigación de los riesgos e impactos sobre los derechos humanos y el medio ambiente, incluidos los derivados de las cadenas de valor, en las estrategias empresariales;

(2) Evitar la fragmentación de los requisitos de diligencia debida en el mercado único y crear seguridad jurídica para las empresas y las partes interesadas en lo que respecta al comportamiento esperado y la responsabilidad;

(3) Aumentar la responsabilidad de las empresas por los impactos adversos, y garantizar la coherencia de las obligaciones de las empresas en el marco de las iniciativas existentes y propuestas de la UE sobre la conducta empresarial responsable;

(4) Mejorar el acceso a las vías de solución para los afectados por las consecuencias negativas de los comportamientos empresariales sobre los derechos humanos y el medio ambiente;

(5) Al ser un instrumento horizontal centrado en los procesos empresariales, que se aplica también a la cadena de valor, esta Directiva complementará otras medidas en vigor o propuestas, que abordan directamente algunos retos específicos de sostenibilidad o se aplican en algunos sectores concretos, sobre todo dentro de la Unión.

cumplirse en materia de diligencia debida de derechos humanos y del medio ambiente. Más allá de las acciones generales que, según la propuesta de Directiva, deberían adoptar las empresas en aras de la prevención y mitigación de los impactos adversos (*vid.* arts. 5 a 15), no se establece cuál debe ser la metodología concreta para llevar a cabo esta clase de auditorías. Por tanto, todo apunta a que la definición y la propia elección del método de auditoría seguirá siendo algo propio de la autorregulación, del sector privado. En tercer lugar, según la propuesta de Directiva, el alcance de la tarea de verificación es diverso. Así, puede ser sobre el propio sistema de *compliance* de una empresa (o partes del mismo), o sobre el *compliance* de alguno de los agentes que intervienen en su cadena de valor. Más allá de ello, no se especifica si la auditoría debe ser sobre todos los procesos relacionados con la diligencia debida o puede restringirse solamente a algunos de ellos. Y, por último, la persona que verifique debe tratarse de un tercero independiente; sin conflictos de interés; con experiencia y competencia en materia de derechos humanos y medio ambiente; y que se responsabilice de la calidad y fiabilidad de la auditoría. Por tanto, parece que la figura del auditor adquiere aquí la posición de tercero experto. Ahora bien, no se indica si este sujeto va a depender —incluyéndose su nombramiento y retribución— de un organismo o autoridad pública (adquiriendo entonces la posición de funcionario público) o si, por el contrario, va a ser un experto privado que, si bien con funciones de interés público, va a ser contratado por la empresa destinataria de la auditoría.

Otra de las referencias que se hacen en la propuesta de Directiva a las auditorías la encontramos en el art. 7, dedicado a la prevención de los impactos adversos. En concreto, en el apartado 4 se establece que para la verificación del cumplimiento «la empresa puede remitirse a las iniciativas adecuadas del sector o a la verificación de un tercero independiente». Por tanto, el recurso a un auditor externo independiente no se plantea como la única forma posible para la verificación, sino que ello es una elección de la propia empresa. Además, cabe señalar que, en relación con lo establecido en el art. 7 de la propuesta de Directiva, la virtualidad de la verificación se plantea en la dimensión de lo que podríamos denominar como la gestión preventiva del riesgo abstracto de incumplimiento, en tanto se trata de la prevención de potenciales efectos adversos. También se hace referencia a este mecanismo de la verificación en el marco del art. 8 de la propuesta de Directiva, que se ocupa de las actuaciones para poner fin a lo que denomina «impactos adversos reales». En el mismo sentido que en el artículo anterior, también en el art. 8 se especifica que para la verificación de esta clase de impactos se puede recurrir a un tercero independiente o a otras instancias. Ahora bien, lo interesante a los efectos de este trabajo, sería preguntarse si las consecuencias jurídicas de una incorrecta verificación podrían ser distintas en función de si estamos ante una medida que sirve a la prevención de un impacto adverso potencial o de un impacto adverso real que debe remitirse. Parece

que la actividad de verificación del 7.4 se movería en el plano del peligro abstracto-idóneo, mientras que la del 8.5 se vincularía, más bien, con el peligro concreto o, incluso, con el resultado lesivo.

3. La posible trascendencia jurídico-penal de las auditorías sociales

3.1. *Introducción*

El foco de atención doctrinal respecto a la posible responsabilidad penal individual de los sujetos implicados en el *compliance* de una empresa se ha centrado en los miembros del órgano de administración¹⁶, en el denominado órgano de cumplimiento¹⁷ e, incluso, en el denominado abogado *in house*¹⁸. Ahora bien, en lo que alcanzo, son pocas las reflexiones efectuadas en relación con la trascendencia penal de la figura del auditor en *compliance* y, mucho menos, en lo que se refiere al *compliance* en materia de derechos humanos.

Asimismo, cabe señalar que, si bien de conformidad con el art. 1 de la propuesta de Directiva, se trata de establecer normas sobre «las obligaciones para las empresas en relación con los actuales y los potenciales impactos adversos contra los derechos humanos y contra el medio ambiente, en relación con sus operaciones, las operaciones de sus subsidiarias y las operaciones de la cadena de valor desarrolladas por entidades con la que la empresa tiene una relación de negocios estable», en la redacción actual de la propuesta de Directiva no se prevé la responsabilidad penal por la infracción de las referidas obligaciones, sino únicamente la responsabilidad de naturaleza civil. Y ello, tanto respecto a las obligaciones de diligencia debida de una empresa frente a sus propias operaciones, como respecto a las operaciones de terceros con los que aquella mantiene una relación comercial estable. En otras palabras, y en lo que se refiere a la diligencia frente a terceros, parece que la infracción de las obligaciones de diligencia no puede tratarse igual que los supuestos de participación (en sentido jurídico) en las actuaciones de terceros. A estos efectos, cabe recordar el comentario del Principio Rector 17 de NU, según el cual «(p)ueden plantearse cuestiones de complicidad cuando una empresa contribuye o parece contribuir a las consecuencias negativas sobre los derechos humanos causadas por otras partes. La complicidad tiene una acepción jurídica y otra no jurídica. En su acepción no jurídica, las empresas pueden ser consideradas “cómplices” de los actos cometidos por otra parte, por ejemplo, cuando parecen beneficiarse de una infracción cometida por esa otra parte». La infracción de la debida diligencia de una empresa

¹⁶ *Vid.*, entre otros, NIETO MARTÍN, 2015, pp. 187-191; LASCURAÍN SÁNCHEZ, 2018, pp. 87-115.

¹⁷ *Vid.*, entre otros, ROBLES PLANAS, 2013, pp. 324-329; LASCURAÍN SÁNCHEZ, 2018, pp. 121-127; GÓMEZ MARTÍN, 2020, p. 10 y ss. Recientemente y con amplias referencias bibliográficas, TURIENZO FERNÁNDEZ, 2021a, en especial, p. 99 y ss; EL MISMO, 2021b, p. 834 y ss.

¹⁸ Sobre esta última figura, GOENA VIVES, 2019, p. 8 y ss.

respecto de las operaciones de terceros podría moverse en el ámbito de la complicidad en su acepción no jurídica, pero resulta mucho más difícil vincularla con la dimensión jurídica de la complicidad¹⁹. A esta ecuación aún le podemos sumar más complejidad. En efecto, si nos planteamos el papel de las auditoras no solamente nos tendríamos que fijar en su posible responsabilidad respecto de la auditoría que efectúan a la empresa que, a través de sus propias operaciones, comete una violación de derechos humanos. Entre los posibles escenarios de análisis, también nos podríamos plantear la responsabilidad de la auditora que, siendo contratada por una empresa, audita el estado social de una tercera empresa con la que su cliente (el que encarga la auditoría) se relaciona o se pretende relacionar empresarialmente. Esta segunda opción es la que más nos interesa a los efectos de este trabajo y, como veremos, supone un mayor alejamiento de las posibilidades de algún tipo de imputación de responsabilidad penal a la auditora que infringe sus deberes.

Así las cosas, y a los efectos de concretar el objeto de análisis, aquí se proponen dos situaciones hipotéticas en las que valorar la posible incidencia penal de las auditorías relacionadas con la debida diligencia empresarial en materia de derechos humanos. Y ello siempre partiendo de un elemento común de valoración, a saber, el informe de auditoría falso.

3.2. Primer escenario: Las auditorías sobre los estados de información no financiera y la posible responsabilidad del auditor por el delito de falseamiento societario del art. 290 CP

En este primer escenario lo que se plantea es si la emisión de un informe de auditoría inveraz es una conducta típica a la luz del delito de falseamiento de documentos relativos a la situación jurídica o económica de la sociedad²⁰. Esta problemática apunta inevitablemente hacia una clase de auditores ya conocidos, esto es, los auditores de cuentas. Sin embargo, la cuestión novedosa que aquí es objeto de interés es que esta clase de auditores también tienen ciertas competencias en el ámbito de lo que se conoce como información no financiera, entre la que, precisamente, también se deben incluir las acciones y medidas que adopta una empresa en relación con la evitación de efectos adversos sobre los derechos humanos²¹.

¹⁹ En este sentido, y como se señala en la Guía de la OCDE de Debida Diligencia para una conducta empresarial responsable, de 2018 (<https://mneguidelines.oecd.org/Guia-de-la-OCDE-de-debida-diligencia-para-una-conducta-empresarial-responsable.pdf>), la debida diligencia no transfiere responsabilidades: «En una relación comercial, cada empresa tiene la responsabilidad de identificar y abordar los impactos negativos. Las recomendaciones en materia de debida diligencia de las líneas Directrices de la OCDE para empresas multinacionales no pretenden transferir las responsabilidades (...) En su lugar, recomiendan que cada empresa asuma su responsabilidad con respecto a los impactos negativos», p. 20.

²⁰ Ya planteándose la cuestión de si la falsedad sobre la información no financiera de la sociedad pueda castigarse con base en el art. 290 CP, NIETO MARTÍN, 2022a, pp. 5-6.

²¹ En esta medida, el 10 de noviembre de 2022 y durante la elaboración del presente trabajo, el Parlamento Europeo aprobó la Propuesta de Directiva Europea sobre información corporativa en materia de sostenibilidad,

Como es sabido, conforme al art. 290 CP, cometen el delito de falsedad societaria los «administradores, de hecho o de derecho, de una sociedad constituida o en formación, que falsearen las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios, o a un tercero». A estos efectos, la regulación jurídico-penal española prevé la imposición de una pena de prisión de uno a tres años y multa de seis a doce meses, pudiéndose imponer en su mitad superior si se llega a causar el perjuicio económico. Según señala la doctrina, los dos pilares del injusto de este delito son, por un lado, el falseamiento y, por otro, la idoneidad del falseamiento para perjudicar el patrimonio de la sociedad, de los socios o de terceros²². De este modo, se indica que estamos ante unas «falsedades generadoras de un peligro abstracto-concreto para el patrimonio de la sociedad, los socios o terceros»²³. Sin poder abordar aquí todas las cuestiones jurídico-penalmente relevantes que se plantean a propósito de este tipo penal económico, sí conviene detenerse en dos de ellas. A saber: la primera se refiere a cuál es el objeto del falseamiento y, con ello, a si el informe de gestión en el que se incluye la información no financiera —en la que también las actuaciones societarias en materia de derechos humanos²⁴— puede formar parte del objeto del falseamiento del tipo del art. 290 CP; y, la segunda cuestión se refiere a si la conducta del auditor (de cuentas) que falsea el informe de auditoría en concreto en lo que se refiere al estado de información no financiera de la empresa auditada puede constituirse en una forma de intervención en el delito del art. 290 CP.

Una respuesta a la primera cuestión apuntada anteriormente requiere remitirse al origen de la incorporación de la comunicación de la información no financiera en nuestra propia legislación mercantil. Así pues, como resultado de la trasposición de la Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, actualmente contamos con la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad. De este modo, algunas grandes empresas están obligadas a preparar e incorporar en el informe de gestión que presenten junto a las cuentas anuales lo que se denomina un estado de información no financiera²⁵. Este, como

que modifica la Directiva 2013/34/UE, la Directiva 2004/109/CE, la Directiva 2006/43/CE y el Reglamento (UE) n.º 537/2014, por lo que respecta a la información corporativa en materia de sostenibilidad.

²² PASTOR MUÑOZ, 2020, p. 372; PASTOR/ROBLES PLANAS, 2021, p. 4; en un sentido similar, si bien señalando que se trata de un delito pluriofensivo, NIETO MARTÍN, 2018b, pp. 716-171.

²³ PASTOR/ROBLES, 2021, p. 4.

²⁴ Como señalan MCCORQUODALE/NOLAN, 2021, en el marco de los mercados financieros, la consideración de los derechos humanos suele clasificarse como una cuestión no financiera, *vid.* p. 465.

²⁵ Conviene señalar que, de conformidad con la Propuesta de Directiva Europea de 2022 sobre información no financiera en materia de sostenibilidad, las obligaciones en relación con la transparencia y reporte de esta

mínimo, debe contener información relativa a la debida diligencia intra- e interempresarial en relación con cuestiones medioambientales, sociales y relativas al personal, y también información en relación con los derechos humanos y con la lucha contra la corrupción y el soborno²⁶. Para la elaboración del estado de información no financiera la ley se remite a la toma en consideración de lo dispuesto en estándares normativos internacionales provenientes del *soft law*.

Volviendo al tenor literal del art. 290 CP, el objeto de la conducta falsaria del administrador son «las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad». Para la concreción del concepto de cuentas anuales se asume que basta con remitirse a la regulación mercantil, aunque sobre si ello es así también podría discutirse. En cualquier caso, si nos basamos en el concepto mercantil, según el art. 34 CCom, las cuentas anuales comprenden «el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria». Y como se establece en el mismo precepto, todos estos documentos forman una unidad. Más complicada parece la concreción de qué debe entenderse por «documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la sociedad». Desde luego, en función de cómo se incluyan y se interpreten estos conceptos jurídicos indeterminados puede ampliarse el alcance del tipo penal²⁷. En un intento interpretativo de restricción del tipo penal, desde la doctrina se alude a la necesidad de constatar ciertos requisitos en esta clase de documentos. Así por ejemplo, NIETO MARTÍN entiende que, entre otros criterios, se debe tratar de documentos que se emitan «en virtud de una obligación legal» y que estén destinados «a un número indeterminado o pluralidad de personas»²⁸. También PASTOR MUÑOZ, y basándose en que la propia redacción legal se refiere a que «deban reflejar» y no a que «reflejen», considera que estos documentos serían aquellos que tengan «la función específica de reflejar la situación jurídica o económica de la sociedad», poniendo como uno de los ejemplos el proyecto de fusión o de escisión de la sociedad²⁹. Esto es, no documentos que

clase de información afectará a grandes empresas, coticen o no en los mercados de valores, y, también tendrán que cumplirlas las empresas no comunitarias con actividad sustancial en la Unión Europea (con un volumen de negocios superior a 150 millones de euros en la UE), así como las pymes que cotizan en bolsa. Asimismo, se prevé el desarrollo de estándares de reporte en función de la clase de organización que esté obligada (*vid.* art. 29 (a), (b) y (c)).

²⁶ Así, en el Preámbulo de la Ley 11/2018, y sobre la base de lo establecido en la mencionada Directiva de 2014, se señala que el estado de información no financiera «debe incluir información sobre los procedimientos de diligencia debida aplicados por la empresa y, cuando sea pertinente y proporcionado, en relación con sus cadenas de suministro y subcontratación, con el fin de detectar, prevenir y atenuar efectos adversos y potenciales. A estos efectos, se entiende por procedimientos de diligencia debida las actuaciones realizadas para identificar y evaluar los riesgos, así como para su verificación y control, incluyendo la adopción de medidas».

²⁷ Ya refiriéndose a esta cuestión, si bien a propósito de la figura equivalente en el ordenamiento jurídico-penal italiano que, además de al balance se refiere a “otras comunicaciones sociales”, FOFFANI, 1998, pp. 61-62.

²⁸ NIETO MARTÍN, en *Derecho Penal Económico y de la Empresa*, pp. 719-720.

²⁹ PASTOR MUÑOZ, 2020, pp. 374-375. También en este sentido, FOFFANI, 1998, p. 65.

también puedan reflejar la situación jurídico o económica, sino que ello lo hagan de manera específica. Lo que sigue sin resolverse es qué entendemos por situación jurídica o situación económica. Con base en estos criterios, se trata de analizar si el estado de información no financiera que se incluye en los informes de gestión es o no un documento de los incluidos en el art. 290 CP.

Una de las modificaciones que comporta la referida Ley 11/2018 afecta al CCom. En concreto, en el art. 44 CCom, y en relación con los grupos societarios que deban formular cuentas anuales consolidadas y que también estén obligados a formular informes de gestión consolidados, se establece que, a las cuentas anuales consolidadas «se unirá el informe de gestión consolidado que incluirá, cuando proceda, el estado de información no financiera»³⁰. En esta medida, estos grupos societarios no solamente están obligados a presentar las cuentas anuales consolidadas (estado de información financiera), sino también el informe de gestión consolidado. De este modo, en el art. 49.5 CCom se indican cuáles son las empresas que, formulando cuentas consolidadas, están obligadas a introducir también en el informe de gestión consolidado el estado de información no financiera³¹. Se trata, en todo caso, de grandes organizaciones empresariales con un número elevado de trabajadores.

Como se señala en la Guía para la elaboración del informe de gestión de las sociedades cotizadas de la CNMV, en tanto «que los estados financieros recogen, fundamentalmente, hechos pasados, es difícil pensar que puedan contener la totalidad de la información que los usuarios necesitan para fundamentar sus decisiones» económicas. En esta medida, se hace necesario que los estados financieros se completen en, al menos, dos sentidos. En primer lugar, «ofreciendo

³⁰ Según el Art. 42 del Código de Comercio: «1. Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección.

Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones: a) Posea la mayoría de los derechos de voto. b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración. c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto. d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado. (...)».

³¹ En concreto, los requisitos que deben concurrir son los siguientes: «a) Que el número medio de trabajadores empleados por las sociedades del grupo durante el ejercicio sea superior a 500. b) Que o bien, tengan la consideración de entidades de interés público de conformidad con la legislación de auditoría de cuentas, o bien, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes: 1º Que el total de las partidas del activo consolidado sea superior a 20.000.000 de euros; 2º Que el importe neto de la cifra anual de negocios consolidada supere los 40.000.000 de euros; 3º Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a doscientos cincuenta».

las explicaciones sobre las decisiones tomadas, en función de la estrategia seguida en las áreas operativas, de inversión y de financiación» y, en segundo lugar, «aportando información sobre la evolución y rendimiento previsible del negocio, en cuyo ámbito la entidad opere, poniéndolos en relación con los objetivos y estrategias que se haya marcado». Precisamente, el informe de gestión pretende cubrir estas necesidades y se postula como un documento muy importante para los usuarios de la información empresarial³². Por tanto, el informe de gestión, incluyéndose el estado de información no financiera, tiene esa dimensión pública o enfocada a una pluralidad. Así se establece en el propio art. 49.9 CCom, señalando que «este informe se pondrá a disposición del público de forma gratuita y será fácilmente accesible en el sitio web de la sociedad dentro de los seis meses posteriores a la fecha de finalización del año financiero y por un período de cinco años». Asimismo, estos documentos —esto es, las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados— deben firmarse por todos los administradores, respondiendo estos por su veracidad (art. 44. 6 CCom). En consecuencia, también el informe de gestión está sujeto al deber de veracidad de los administradores.

En cuanto a si el informe de gestión, en el que también se puede o, incluso, se debe incluir la información no financiera, refleja la situación jurídica o económica de la empresa, cabe remitirse a la legislación mercantil. Así, en el art. 49.1 CCom se establece que el informe de gestión consolidado debe «contener la exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación del conjunto de las sociedades incluidas en la consolidación, junto con una descripción de los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta». Igualmente, detalla que la referida exposición «consistirá en un análisis equilibrado y exhaustivo de la evolución y los resultados de los negocios y la situación de las empresas comprendidas en la consolidación considerada en su conjunto». Y, a los efectos de poder comprender «la evolución, los resultados o la situación de la empresa, este análisis incluirá tanto indicadores clave financieros como, cuando proceda, de carácter no financiero, que sean pertinentes respecto de la actividad empresarial concreta, con inclusión de información sobre cuestiones relativas al medio ambiente y al personal». Es más, el informe de gestión también puede servir para explicar con más detenimiento los importes señalados en las cuentas anuales consolidadas. Aunque el informe de gestión no forma parte de las cuentas anuales, eso no significa que no se trate de un documento societario que debe reflejar tanto la situación jurídica de la empresa, indicando posibles cambios de estructura organizativa, como la situación económica de aquella.

Centrándonos en las que deben ser las partes del estado de la información no financiera que se incluye en el informe de gestión, creo que podemos concluir que esta clase de documentación no solamente está o debería estar en el mismo nivel de

³² *Guía para la elaboración del informe de gestión de las sociedades cotizadas*, CNMV, 2012, pp. 1-3.

importancia que la información financiera³³, sino que también debe reflejar las situaciones a las que alude el art. 290 CP. Por ejemplo, de conformidad con el art. 49.6 CCom, en el que se establecen los elementos que deben incluirse en el estado de información no financiera³⁴, este tiene que incluir, además de, entre otros aspectos, los «procedimientos de diligencia debida aplicados para la identificación, evaluación, prevención y atenuación de riesgos e impactos significativos y de verificación y control, incluyendo qué medidas se han adoptado» (aptdo. b), también una «descripción del modelo de negocio del grupo, que incluirá su entorno empresarial, su organización y estructura, los mercados en los que opera, sus objetivos y estrategias, y los principales factores y tendencias que pueden afectar a su futura evolución». Teniendo en cuenta que el tipo penal del art. 290 CP no solamente se proyecta respecto de intereses intrasocietarios, sino también de los extrasocietarios, esta información no financiera también puede ser de un elevado interés económico para los terceros, como por ejemplo, los potenciales inversores que toman o se están pensando tomar una decisión empresarial. No parece que la contraposición entre información financiera e información no financiera sea la misma que la existente entre información económica y no económica.

Es más, el significado del concepto economía también está sufriendo una importante transformación a propósito de la toma en consideración por parte de los inversores (especialmente, de entidades financieras) de los denominados indicadores

³³ Defendiendo que la falsedad respecto de la información no financiera también deba ser protegida con base en el art. 290 CP, NIETO MARTÍN, 2018a, p. 302.

³⁴ Según el art. 49.6 CCom, el estado de información no financiera debe incluir: «a) Una breve descripción del modelo de negocio del grupo, que incluirá su entorno empresarial, su organización y estructura, los mercados en los que opera, sus objetivos y estrategias, y los principales factores y tendencias que pueden afectar a su futura evolución; b) Una descripción de las políticas que aplica el grupo respecto a dichas cuestiones, que incluirá los procedimientos de diligencia debida aplicados para la identificación, evaluación, prevención y atenuación de riesgos e impactos significativos y de verificación y control, incluyendo qué medidas se han adoptado; c) Los resultados de esas políticas, debiendo incluir indicadores clave de resultados no financieros pertinentes que permitan el seguimiento y evaluación de los progresos y que favorezcan la comparabilidad entre sociedades y sectores, de acuerdo con los marcos nacionales, europeos o internacionales de referencia utilizados para cada materia; d) Los principales riesgos relacionados con esas cuestiones vinculados a las actividades del grupo, entre ellas, cuando sea pertinente y proporcionado, sus relaciones comerciales, productos o servicios que puedan tener efectos negativos en esos ámbitos, y cómo el grupo gestiona dichos riesgos, explicando los procedimientos utilizados para detectarlos y evaluarlos de acuerdo con los marcos nacionales, europeos o internacionales de referencia para cada materia. Debe incluirse información sobre los impactos que se hayan detectado, ofreciendo un desglose de los mismos, en particular sobre los principales riesgos a corto, medio y largo plazo; e) Indicadores clave de resultados no financieros que sean pertinentes respecto a la actividad empresarial concreta, y que cumplan con los criterios de comparabilidad, materialidad, relevancia y fiabilidad. Con el objetivo de facilitar la comparación de la información, tanto en el tiempo como entre entidades, se utilizarán especialmente estándares de indicadores clave no financieros que puedan ser generalmente aplicados y que cumplan con las directrices de la Comisión Europea en esta materia y los estándares de Global Reporting Initiative, debiendo mencionar en el informe el marco nacional, europeo o internacional utilizado para cada materia. Los indicadores clave de resultados no financieros deben aplicarse a cada uno de los apartados del estado de información no financiera. Estos indicadores deben ser útiles, teniendo en cuenta las circunstancias específicas y coherentes con los parámetros utilizados en sus procedimientos internos de gestión y evaluación de riesgos. En cualquier caso, la información presentada debe ser precisa, comparable y verificable. (...)».

de sostenibilidad. En esta medida, se habla, por ejemplo, de la economía sostenible y de las finanzas sostenibles, como fórmulas para tratar de mejorar la transparencia y el acceso de información de los participantes en el mercado sobre el impacto social y medioambiental de la actividad empresarial³⁵. En este ámbito, precisamente, se ubican las denominadas agencias de calificación de la sostenibilidad de los mercados financieros que, basándose en criterios ambientales, sociales y de gobernanza (criterios ASG o ESG, en sus siglas en inglés), pretenden potenciar la inversión socialmente responsable. De ahí, también la aparición de los índices bursátiles de sostenibilidad³⁶. Al igual que las auditorías sociales de *compliance*, una de las problemáticas a las que actualmente se enfrentan estas agencias calificadoras es la disparidad de los criterios, las escalas de valoración y las metodologías al uso a los efectos de evaluar la sostenibilidad de las empresas. De este modo, y en aras de promover una cierta estandarización en los parámetros de sostenibilidad empresarial, surgen algunas iniciativas regulatorias como la de 2011 con el *Global Initiative for Sustainability Ratings (GISR)*³⁷.

Bien, con base en estas tendencias existentes en la economía globalizada, podría decirse que la información no financiera que se plasma en documentos como el informe de gestión de una sociedad podría ser tenida en cuenta para la toma de decisiones patrimoniales de alguno de los sujetos interesados en la información contable y, si eso es así, su inveracidad podría ser objeto del tipo penal del art. 290 CP.

La segunda cuestión que se planteaba al inicio de este apartado es si la conducta del auditor de cuentas que emite un informe falso de auditoría puede subsumirse en el tipo del art. 290 CP. Además de la definición del momento consumativo del delito, la cuestión de la posible intervención del auditor también se relaciona con otro elemento no exclusivamente de interés penal como es la difícil concreción de los deberes y obligaciones de los auditores, especialmente cuando se trata de supuestos de fraude³⁸. En cuanto a lo primero, según entienden PASTOR MUÑOZ y ROBLES PLANAS, en tanto que el delito de falsedad contable se basa tanto en el falseamiento como en la idoneidad para perjudicar intereses patrimoniales internos y externos a la sociedad, para la consumación del delito «no basta la elaboración de las cuentas inveraces, sino que ha de estar previsto que los destinatarios potenciales de dicho documento tengan acceso a aquellas. Esto último se concreta en la puesta de las

³⁵ Esto, por ejemplo, es lo que sucede en el marco de los mercados financieros, *vid.* ALONSO/ MARQUÉS, 2019, p. 10 y ss.

³⁶ Como señalan FERNÁNDEZ/ MUÑOZ/ ESCRIG/ RIVERA/ FERRERO, 2018, las evaluaciones de la inversión socialmente responsable (ISR) que hacen las agencias de calificación también se utilizan para la elaboración de los índices bursátiles sostenibles. Así, por ejemplo, entre las agencias de *rating* más relevantes a nivel mundial mencionan a ROBECOSAM, cuyas evaluaciones sobre la sostenibilidad corporativa se tienen en cuenta para los índices de sostenibilidad Dow Jones, *vid.* pp. 371-372.

³⁷ Al respecto, FERNÁNDEZ/ MUÑOZ/ ESCRIG/ RIVERA/ FERRERO, 2018, pp. 382-383.

³⁸ Señalando esta cuestión, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, 2022, p. 2.

cuentas a disposición de los socios para que, si así lo desean, puedan examinarlas desde la convocatoria de aquella Junta en que dichas cuentas se someterán a aprobación hasta su celebración efectiva»³⁹. Bajo esta interpretación, en tanto que el auditor «emite su informe antes de la puesta a disposición de los socios de las cuentas anuales, se puede afirmar que la actividad de auditoría es previa a la consumación»⁴⁰. Con respecto a la cuestión del título de intervención del auditor en el delito del art. 290 CP, la consideración tradicional tanto de la doctrina como de la jurisprudencia penal ha sido la de excluir a los auditores de cuentas como posibles autores del delito de falsedad contable. Y ello, entendiendo que el delito del art. 290 CP es un delito especial y que solamente pueden cometerlos los que reúnan la condición de administradores de hecho o de derecho. En este sentido, y considerándolo un *extraneus*, la mayoría está de acuerdo en que su posible intervención en el delito se reconduce a las formas de participación. Ahora bien, para una parte de la doctrina, más que un delito especial de deber estamos ante un delito de posición. De este modo, lo importante no es realizar el delito de propia mano, sino que la conducta típica se realice desde la posición (jurídica o fáctica) de administrador. En este sentido, y si bien serán los casos más excepcionales, si es el auditor de cuentas el que instrumentaliza al administrador, entonces podría afirmarse la autoría de aquél por el delito contable⁴¹. Sin embargo, fuera de estos casos excepcionales, la mayoría de los supuestos en los que se plantea la responsabilidad del auditor son aquellos en los que éste colabora, de una u otra forma, con el administrador de la sociedad.

A estos efectos, hay que tener en cuenta que ni el informe de auditoría de cuentas en sí mismo considerado, así como tampoco el informe de auditoría sobre el estado no financiero, forman parte de los documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la sociedad. El informe de auditoría de cuentas es un documento a través del cual se emite una opinión técnica sobre la veracidad de las cuentas, un mecanismo más de supervisión⁴². Ahora bien, el deber de veracidad sobre esas cuentas no recae en el auditor, sino en el administrador. Como señala la doctrina, el deber del auditor es un «deber de control de dicha veracidad»⁴³.

A propósito de las modificaciones de la Ley de Auditoría de cuentas introducidas con la Ley 11/2018, cabe señalar que el auditor de cuentas también tiene ciertas competencias con respecto a la verificación de la información no financiera. En este sentido, el art. 5.1 de la Ley de Auditoría se refiere a los requisitos que deben

³⁹ Vid. PASTOR/ROBLES, 2021, pp. 6-7. De otra opinión es NIETO MARTÍN, 2018b, considerando que, respecto de la falsedad de las cuentas anuales, el delito “se consume cuando los administradores ponen a su disposición las cuentas ya firmadas”. En este sentido, entiende que la conducta del auditor solamente podría ser constitutiva de participación si existía “un acuerdo previo acerca de esta aportación post-consumativa”, pp. 723-724.

⁴⁰ PASTOR/ROBLES, 2021, p. 7.

⁴¹ En este sentido, PASTOR/ROBLES, 2021, pp. 6-7.

⁴² Vid. MARTÍNEZ SANROMÀ, 2022, p. 3.

⁴³ PASTOR/ROBLES, 2021, p. 7.

reunir los informes de auditoría de cuentas. En concreto, uno de estos requisitos es que se incluya una «opinión sobre la concordancia o no del informe de gestión con las cuentas correspondientes al mismo ejercicio, en el caso de que el citado informe de gestión acompañe a las cuentas anuales. Asimismo, se incluirá una opinión sobre si el contenido y presentación de dicho informe de gestión es conforme con lo requerido por la normativa que resulte de aplicación, y se indicarán, en su caso, las incorrecciones materiales que se hubiesen detectado a este respecto» (art. 5.1 f)). Ahora bien, después de mencionar este requisito, la Ley establece que esto no será de aplicación, entre otros, en «el caso de auditorías de cuentas consolidadas de sociedades a que se refiere el artículo 49.5 del Código de Comercio y de cuentas anuales individuales de sociedades referidas en el artículo 262.5 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en relación con el estado de información no financiera mencionado en los citados artículos (...)». En este caso, según lo que establece la ley, «el auditor deberá comprobar únicamente que el citado estado de información no financiera se encuentre incluido en el informe de gestión» y, en caso de que no se hubiese incluido, «lo indicará en el informe de auditoría».

Por tanto, el papel del auditor de cuentas en el ámbito de la verificación de la información no financiera es todavía más limitado, pues solamente debe comprobar que se ha facilitado el estado de información no financiera, sin entrar a valorar la veracidad de su contenido. Esto es, ni siquiera se le exige que actúe como «detector de mentiras»⁴⁴, pues lo único a lo que la ley le obliga es a indicar si se ha incluido o no en el informe de gestión el estado de información no financiera. En esta medida, y desde la perspectiva del tipo penal del art. 290 CP, se reducen todavía más las posibilidades de reconducir su inveracidad a un supuesto de contribución penalmente relevante en el delito contable. Y ello, en tanto la escasa relevancia de su inveracidad y, por tanto, de su contribución al injusto del delito del art. 290 CP. La actividad aquí del auditor no es ni siquiera la de supervisar la veracidad de la información que se plasma en el estado de información financiera. En el marco del estado de información no financiera, no tiene que verificar si la información se corresponde con la documentación social que le haya facilitado el administrador. Su tarea aquí se trata, más bien, de corroborar la existencia del estado de la información no financiera. Por tanto, creo que en el ámbito del tipo penal objeto de referencia, ni siquiera tiene sentido plantearse si respecto del estado de información no financiera el auditor de cuentas tiene más bien una posición de garantía que le obliga a velar por los intereses de los operadores económicos o si, más bien, se trata

⁴⁴ Utilizando este equivalente, PASTOR/ROBLES, 2021, en tanto entienden que, al igual que un detector de mentiras “examina los posibles ‘síntomas’ de una persona miente, pero no tiene acceso a su mente ni, por tanto, puede afirmar con certeza si el examinado dice o no la verdad, el auditor debe atender a los síntomas de posibles inveracidades de las cuentas, pero no tiene acceso a la realidad material que le permitiría pronunciarse con seguridad sobre dicha veracidad”, p. 7.

de una posición que le implica la evitación de los delitos que se cometan a través de la sociedad⁴⁵.

Así las cosas, y pese a esta nueva regulación jurídica extrapenal que apunta hacia la ampliación del objeto del delito, la relevancia jurídico-penal de la actuación del auditor de cuentas en relación con el delito del art. 290 CP y el estado de información no financiera va a seguir siendo escasa. Esto hace que, de nuevo, la comprobación acerca de la verificación de la idoneidad o adecuación de aquello que se plasma en el estado de información financiera siga estando en manos de otra clase de auditores, a los que, en sentido estricto, ni siquiera se les puede atribuir una función cuasi-pública. Vayamos con el análisis de este otro escenario.

3.3. Segundo escenario: Las auditorías sobre el impacto de los derechos humanos en relación con la cadena de suministros

En el marco de los sistemas de *compliance* que atienden también a los derechos humanos, las medidas de diligencia debida que se adopten se enfocan tanto a la evitación de la causación de efectos adversos para los derechos humanos respecto de las propias operaciones, como a la evitación de la causación o contribución a esa causación a través de las operaciones comerciales que se mantienen con terceros, como son las sociedades filiales o los proveedores. En este último sentido, se hace referencia a la diligencia debida en relación con las cadenas de suministro. Según AMBOS, también respecto de este ámbito relacional, las empresas tendrían un deber de cuidado en materia de derechos humanos⁴⁶.

Esta dimensión interempresarial de la debida diligencia se puede vincular con una nueva dimensión de los deberes de vigilancia, control o supervisión empresariales. Y es que, con base en ella, ya no se trata de definir cuáles son los criterios de imputación existentes para atribuir responsabilidad penal al superior que no controla la conducta del subordinado —relaciones verticales— o, incluso, a si existe un deber de vigilancia entre los miembros de un mismo órgano —como es el caso de los miembros del Consejo de Administración de una empresa⁴⁷ o del propio órgano

⁴⁵ Sobre esta cuestión, PASTOR/ROBLES, 2021, p. 9. Según estos autores, el auditor de cuentas, “a diferencia del administrador, no es competente (no es garante) de la veracidad de la información que emana de la sociedad auditada. No tiene, en cuanto auditor, un deber negativo de no lesionar los intereses de los socios o de terceros (...). Ocurre que este es un deber positivo, que recibe por delegación del Estado (que es quien primariamente debe instaurar un sistema de verificación de la información societaria) y recae sobre el auditor en tanto sujeto con funciones *cuasi-públicas* en el que socios y terceros pueden confiar. Pero en la medida en que se trata de un deber especial de impedir que circule en el mercado información económica falsa sobre las empresas, para que su infracción dé lugar a responsabilidad penal, es necesario que esté expresamente tipificada, lo que hasta la fecha -a diferencia de Alemania- no sucede en España”, p. 10.

⁴⁶ En este sentido, AMBOS, 2021a, señala que del Derecho internacional *soft law*, refiriéndose en concreto tanto a las Líneas Directrices de la OCDE para empresas Multinacionales como a los Principios Rectores de la ONU, “se puede partir de un *deber de cuidado en materia de derechos humanos (due diligence)* que -de manera simplificada- impone a las empresas que se encarguen de no intervenir en graves violaciones a los derechos humanos o crímenes internacionales”, p. 367.

⁴⁷ Al respecto, SILVA SÁNCHEZ, 2016, pp. 47-51.

colegiado de cumplimiento⁴⁸—. Más bien, el análisis ahora se refiere a si pueden existir esos criterios de imputación cuando las obligaciones de vigilancia o control se plantean en relaciones horizontales —o, cuando menos, apartadas de la clásica relación superior-subordinado— y, además, en el marco de actividades empresariales interdependientes, en cada una de las cuales existen sujetos garantes o competentes de la gestión de su propia actividad empresarial. El reconocimiento a través de diferentes mecanismos de *soft law* del Derecho internacional de los derechos humanos y también de algunas regulaciones jurídicas —como es el caso de la francesa⁴⁹, la alemana⁵⁰ y la suiza— de la debida diligencia respecto de la actividad de los agentes que intervienen en la cadena de suministros parece eliminar el clásico principio de confianza que rige en las relaciones horizontales entre sujetos autorresponsables. Esto, desde luego, acarreará importantes consecuencias en la dogmática de los delitos de omisión.

Sin perjuicio de que las auditorías se puedan efectuar respecto de la diligencia que se adopta en el marco de las propias operaciones, aquí se presta atención a las auditorías externas que se llevan a cabo, por encargo de la organización principal, respecto de la actividad, servicio u operación de un tercero que, de forma más o menos directa, se relaciona con o la actividad de la organización principal. Precisamente, el término de auditoría social surge para referirse a aquellas auditorías que se realizan para verificar el cumplimiento con los que sean los estándares en materia de derechos humanos en las cadenas de suministro. Según se apunta, el inicio de la realización de auditorías respecto de las condiciones sociales y ambientales de la actividad de terceros tiene lugar en la década de los ‘80, sufriendo un gran auge en los ‘90, a propósito de la actividad que se desarrollaba en las fábricas de los proveedores. Con el aumento de la fabricación en el extranjero y, especialmente, en territorios de economías emergentes, las auditorías se constituyeron como un medio idóneo tanto para tranquilizar a los inversores como para proteger la reputación de las empresas que las encargaban⁵¹. Asimismo, ya desde sus inicios, la tarea de la auditoría ha estado en manos de empresas privadas y, con ello, ha estado sujeta a ciertas limitaciones en la consecución de sus funciones.

Así, más allá de la problemática referida a la cuestionable independencia de las auditorías frente a la empresa que las contrata y las remunera, se apunta a otro tipo de aspectos que juegan en detrimento de su eficacia en materia de *compliance*. Al respecto, cabe mencionar la carencia de poderes de los auditores durante la verificación a los efectos, por ejemplo, de exigir a los responsables de las fábricas o empresas que auditan que abran puertas o cajones cerrados con llave o, también, su

⁴⁸ Vid., TURIENZO FERNÁNDEZ, 2021b, pp. 836-840.

⁴⁹ Sobre las características de esta regulación, GUAMÁN HERNÁNDEZ, 2018, p. 237 Y SS.

⁵⁰ Sobre algunas características de esta regulación, AMBOS, 2021b; también, BIERBRAUER, 2022, pp. 344-346.

⁵¹ Vid. LEBARON/ LISTER/ DAUVERGNE, 2017, p. 962.

inexistente capacidad para proteger a los trabajadores que colaboren con ellas frente a posibles represalias. Ahora bien, según los resultados de algunas investigaciones, «los obstáculos más importantes para la eficacia de las auditorías no son técnicos, sino políticos, es decir, el poder y el control desproporcionados que las empresas ejercen sobre la vía, el calendario y la realización de las auditorías. Aunque los auditores suelen presentarse como independientes, en realidad las grandes firmas les dan instrucciones estrictas sobre cuándo, dónde y cómo auditar. Las empresas que encargan las auditorías tienen plena discreción sobre la profundidad de la cadena de suministro a la que llegará la auditoría»⁵². Es más, la propias grandes firmas de auditoría marcan las pautas de lo que deben hacer los profesionales que se dedican a esta función, de cómo debe llevarla a cabo y de cuánto deben cobrar⁵³. En efecto, la inexistencia de una normativa jurídica vinculante que concrete de manera específica tanto el alcance, como la metodología y las competencias de aquellos que realizan las auditorías sociales, deja el paso abierto a la dispersión y, por ende, a la inseguridad jurídica respecto de su tratamiento. Con todo ello, se apunta a que, en realidad, las auditorías sociales son, hoy por hoy, herramientas muy limitadas que, en el mejor de los casos, solamente ofrecen resultados superficiales y a corto plazo sin que a través de ellas se puedan detectar ni abordar las violaciones más graves de los derechos humanos⁵⁴. Y, atendiendo a esta trascendencia tan limitada de las auditorías sociales, mientras que éstas no se configuren de una manera orgánica, funcional y metodológica más independiente de los propios intereses privados que auditan, resulta inevitable exigir que las empresas utilicen más mecanismos para la detección del clima de la debida diligencia en materia de derechos humanos en las cadenas de suministro.

Con todo, en este trabajo, y si bien son muchas las variables que se suscitan, para el análisis de la posible trascendencia jurídico-penal de las auditorías sobre las cadenas de suministro propongo tener en consideración el siguiente escenario. A saber: Una gran empresa europea encarga a un verificador/auditor independiente que realice una auditoría a una tercera empresa con la que aún no se ha formalizado ninguna relación comercial, esto es, lo que podríamos denominar como una auditoría de prevención en materia de diligencia debida frente a terceros. Los ingredientes para la receta jurídico-penal podrían ser los siguientes: 1) delito que afecta a los derechos

⁵² Vid. LEBARON/LISTER/DAUVERGNE, 2017, pp. 962-963, p. 968.

⁵³ Sobre ello, y a propósito del papel de la gran auditora PricewaterhouseCoopers, O'ROURKE, 2014, <http://www.daraorourke.com/>

⁵⁴ NOLAN/FRISCHLING, 2020, p. 121. Como señalan estas autoras, entre los aspectos que explican el fracaso de las auditorías sociales como mecanismos eficaces en la prevención de los impactos adversos de los derechos humanos, se señalan, entre otros, los siguientes: el formato de las auditorías es superficial, tienden a realizarse como un breve ejercicio de *checklist*; se hacen en el transcurso de unos pocos días, a intervalos de uno o dos años; se suelen ignorar los problemas y las causas subyacentes, y los resultados, en el mejor de los casos, sólo reflejan una instantánea en el tiempo; los trabajadores y otras partes interesadas no tienden a participar en los procesos de auditoría; solamente suelen realizarse sobre los proveedores de primer nivel y no sobre el resto de los agentes de la cadena de suministros, etc., *vid.* pp. 121-123.

humanos; 2) emisión dolosa de un informe de auditoría inveraz; 3) intervención del auditor antes del inicio de la tentativa del delito por parte del auditado; 4) comisión delictiva por parte de la empresa auditada, sin tratarse de un crimen internacional.

A los efectos de visualizarlo un poco más, cabe partir del siguiente supuesto hipotético: La empresa española X quiere contratar a la empresa maderera brasileña H el suministro estable de materia prima (madera tropical) para, de este modo, poder incorporarla en la elaboración de los productos que vende X, esto es, lámparas de mesa de alto *standing* con pie de madera. No toda la madera que utiliza X es madera tropical, pero quiere abrir una nueva línea de productos y, para ello, incorporar la madera de ipé o lapacho. La exportación e importación de esta clase de productos es una actividad lícita y el objeto social de la empresa maderera H también es lícito. Ahora bien, antes de formalizar el contrato, X le encarga a la empresa auditora M (también empresa española) una auditoría en materia de diligencia debida que verifique si en los procedimientos de tala y almacenaje que lleva a cabo H, esta respeta los derechos humanos de sus trabajadores. A partir de aquí, pongámonos en el peor de los escenarios: la empresa auditora M, acude a las instalaciones de H, solicita información a los *managers* y otros trabajadores de la empresa, visita la fábrica de H y, sobre la base de la verificación de toda la información a la que tiene acceso y de la regulación local, detecta una irregularidad respecto de uno de los procedimientos analizados de H —en concreto, que existen indicadores que para la tala y almacenaje de la madera no cumple con todas las medidas laborales exigibles— y, sin embargo, en su informe omite dolosamente poner de manifiesto este aspecto de no-cumplimiento. Como consecuencia de ello, la empresa X no adopta ninguna otra acción específica para prevenir o mitigar los efectos adversos en materia de derechos humanos en relación con la empresa H y, asimismo, la contrata. Tras el establecimiento de la relación comercial entre X y H, los miembros de esta última cometen graves infracciones de derechos humanos (p. ej. explotación infantil) y contra el medio ambiente.

A los efectos de abordar el posible tratamiento de este supuesto, cabe tener en cuenta, en primer lugar, que los delitos contra los derechos humanos se han cometido o se van a cometer de manera principal por parte y a propósito de la actividad empresarial de H, la empresa brasileña con un objeto social lícito y que interviene como proveedora de la empresa española. Aquí nos apartamos, por tanto, del ámbito de las organizaciones criminales. Siguiendo la posible clasificación de los diferentes *modus operandi* para la violación empresarial de derechos humanos a la que se refiere MUÑOZ DE MORALES, estaríamos en el siguiente escenario: «La empresa se abastece de productos de proveedores que cometen abusos de los derechos humanos o se beneficia indirectamente de la violación de derechos humanos cometidos por otros»⁵⁵. En este sentido, si tratamos de trasladarlo al lenguaje de las

⁵⁵ MUÑOZ DE MORALES, 2020, pp. 951-952.

estructuras de intervención en el delito, parece que la responsabilidad a título de autoría la atraerían los miembros de la empresa proveedora, mientras que el título de intervención de los miembros de la empresa cliente se ubicarían, a lo sumo, en el plano de la participación.

Desde luego, en este supuesto hipotético no solamente es relevante qué tratamiento jurídico-dogmático le otorgamos a la conducta del auditor, sino también a la de la empresa española (y sus miembros) que contrata con la empresa brasileña⁵⁶. Ahora bien, con base en el que es el objeto de este trabajo, nos centraremos solamente en la conducta del auditor. A estos efectos, cabe señalar que su comportamiento objeto de valoración es el suministro dolosamente de un informe falso de auditoría y, precisamente, el riesgo sobre el que ha sido inveraz es el mismo que el que posteriormente se materializa en el delito que se comete desde la empresa brasileña H. Además, conviene tener en cuenta que el destinatario de esta información inveraz no es el sujeto que directamente comete el delito, sino un tercero con el que aquel mantiene o va a mantener una relación comercial. Aun así, la cuestión es si el auditor, no declarando dolosamente⁵⁷ en su informe esa irregularidad que posteriormente se materializa en un delito, está contribuyendo o reforzando la conducta delictiva del autor (sujeto ubicado en la empresa brasileña).

En aras del análisis de esta situación, cabe recordar que, como señalan McCORQUODALE/NOLAN, la auditoría social «es un proceso mediante el cual una empresa verifica el cumplimiento de las normas de derechos humanos por parte de los proveedores»⁵⁸. Y este proceso de auditoría se lleva a cabo, por lo general, por auditores privados contratados por una empresa que quiere auditar si los procedimientos de otra se ajustan a las pautas de conducta a los que aquella se vincula. Si la conducta que tomamos en consideración para su análisis jurídico-penal es el suministro de información, más que centrarnos en las características del tipo

⁵⁶ Precisamente, respecto de la posible relevancia penal de su relación comercial con la empresa maderera, aun podrían plantearse algunas variantes del caso: a) una vez que X ya ha fabricado y comercializado sus lámparas con madera de ipé proveída por H, desde X se descubre que desde la empresa H, y a los efectos de conseguir esa clase de madera tropical de alta calidad para proveer a la empresa española, se han cometido graves infracciones en materia de derechos humanos (explotación infantil) y contra el medio ambiente; b) antes de que X comercialice sus lámparas con madera de ipé proveída por H, desde X se descubre que desde la empresa H, y a los efectos de conseguir esa clase de madera tropical de alta calidad para proveer a la empresa española, se han cometido graves violaciones de derechos humanos (explotación infantil) y del medio ambiente. Pese a disponer de este conocimiento actualizado, X igualmente decide comercializar sus productos. c) antes de que X comercialice sus lámparas con madera de ipé proveída por H, desde X se descubre que desde la empresa H, y a los efectos de conseguir esa clase de madera tropical de alta calidad para proveer a la empresa española, que va a cometer o que se está cometiendo una grave violación de derechos humanos (explotación infantil) y del medio ambiente a partir de la actividad de la empresa H. Pese a disponer de este conocimiento actualizado, X continúa su actividad y comercializa tal y como previsto sus lámparas. En todas estas variables, a su vez, tendríamos que distinguir dos planos: el de los criterios de imputación penal a personas físicas y el de la atribución a personas jurídicas.

⁵⁷ Conviene precisar que el dolo del auditor no es respecto del delito de explotación infantil, sino respecto de la falsedad del informe.

⁵⁸ Así, McCORQUODALE/NOLAN, 2021, p. 468.

subjetivo, sería conveniente atender a si la configuración objetiva de la conducta del auditor (asesoramiento defectuoso) se mantiene en la neutralidad de la relación profesional o si, por el contrario, esa inveracidad supone la reorganización de su conducta hacia el sentido delictivo de la conducta del auditado. Bien, en el supuesto hipotético arriba descrito, el auditor ni proporciona información sobre lo que está prohibido o no por el Derecho, ni sobre las diversas alternativas de actuación fáctica, ni tampoco emite un consejo respecto de lo que puede o no puede hacer para evitar consecuencias jurídicas⁵⁹. Lo que hace el auditor ocultando la detección de esa irregularidad es emitir una opinión técnica defectuosa que, en el peor de los casos, puede generar un error de tipo o un error de prohibición a su asesorado, esto es, la empresa española X. De este modo, si a la empresa X o alguno de sus miembros podemos llegar a atribuirle responsabilidad penal por la no evitación del delito de su proveedor, entonces es cuando podría empezar a plantearse si también al auditor le podemos atribuir responsabilidad penal a título de partícipe⁶⁰.

Sin perjuicio de la tendencia generalizada de las empresas multinacionales a recurrir a las auditorías sociales, no debe olvidarse que la auditoría «está diseñada para centrarse en la información que representa los síntomas, más que en la causa raíz del problema y, por lo tanto, aunque puede ser un método para recopilar información para la debida diligencia en derechos humanos, no debería ser el medio principal para aplicar la debida diligencia en derechos humanos»⁶¹. De ello se extraen consideraciones muy relevantes. A saber: por un lado, la necesidad de distinguir la función de auditoría de la función de gestión de la actividad auditada; y, por otro lado, que la debida diligencia empresarial no es algo que se pueda tachar de la lista recurriendo simplemente a los servicios de auditoría. Esto es, aunque los resultados de una auditoría pueden ser relevantes como medida para la colaboración del control de riesgos, el cumplimiento de la diligencia debida no es equivalente a la realización de una auditoría social, sino que aquel es más amplio. En este sentido, creo que si nos mantenemos en el marco de las auditorías privadas, resulta muy complicado fundamentar una posición de garantía (ni institucional, ni organizativa) respecto de la evitación de los delitos contra los derechos humanos que cometen terceras empresas. Así las cosas, actualmente, la posible responsabilidad penal del auditor social parece que, a lo sumo, se podría reconducir a una infracción de un deber de solidaridad. Ahora bien, de nuevo, y más allá de las (limitadas) opciones que nos ofrecen las correspondientes legislaciones nacionales, si bien la propuesta de Directiva dedica su art. 9 al establecimiento de procedimientos de denuncia, no se

⁵⁹ Sobre estas distintas situaciones y su tratamiento jurídico en el marco de la problemática de los asesores fiscales, SILVA SÁNCHEZ, 2016, pp. 155-158.

⁶⁰ Otra cuestión es que, en esta situación, pudiese reconducirse la responsabilidad del auditor social hacia un delito de estafa cometido contra la empresa española que lo ha contratado.

⁶¹ MCCORQUODALE/NOLAN, 2021, p. 468. Además, estos autores señalan que, «cada vez hay más pruebas que indican que la auditoría social es, en sí misma, una herramienta ineficaz para conseguir mejoras significativas y coherentes en materia de derechos humanos», p. 468.

prevé ningún tipo de consecuencia jurídica por el incumplimiento del deber de denuncia. Si desde instancias internacionales se pretende dar más protagonismo a las auditorías sociales en el terreno de la prevención de las actuaciones empresariales lesivas de los derechos humanos, lo lógico sería establecer claramente cuáles son las obligaciones jurídicas de los auditores y, por ende, su ámbito de responsabilidad.

4. Reflexiones finales

En el ordenamiento jurídico español, a diferencia de otros ordenamientos europeos, no existe una norma jurídica en la que se atienda de manera específica a las obligaciones de debida diligencia de las empresas en el marco de sus relaciones empresariales internacionales y, en especial, respecto de la actuación de sus filiales y de los proveedores ubicados en países con economías en desarrollo. Sin embargo, ello no significa que no se esté intentando avanzar en la línea de la toma en consideración de los derechos humanos en la gestión empresarial. Además de la mencionada Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se incorporan importantes modificaciones en textos jurídicos de naturaleza societaria, los programas de *compliance* se postulan, una vez más, como una de las vías para fomentar este necesario cambio en la orientación de la gestión de los riesgos empresariales. Aun así, y en lo que se refiere a las posibles consecuencias jurídicas por la infracción de esa debida diligencia empresarial, seguimos estando en un ámbito propio de la autorregulación normativa.

La función de auditoría en *compliance* de derechos humanos —y también las auditorías sociales— encajan en la lógica de la autorregulación normativa empresarial. Sin que esta función cuente, de momento, con una regulación jurídico-pública, y sin que los sujetos que la ejecutan adquieran un estatus público o cuasi-público, es inevitable señalar que se trata de un terreno sujeto a una fuerte dispersión y a una modulación acorde a los intereses privados. Que en la propuesta de Directiva de debida diligencia se aluda en diversas ocasiones las auditorías o verificaciones de terceros independientes implica que, sin duda, se pretende otorgar oficialmente protagonismo a esta función en el marco de la evitación de los impactos adversos para los derechos humanos y el medio ambiente. Aunque este objetivo se visualice todavía en un largo y abrupto sendero, tanto las tendencias regulatorias internacionales (también las jurídicas) como la realidad de los graves impactos de la actividad de algunas empresas transnacionales en los derechos humanos, aconsejan que también los penalistas nos planteemos la posible trascendencia penal de la incorrecta realización de una auditoría social o ética.

Los escenarios de análisis que aquí se han propuesto, revelan lo complejo que es reconducir, atendiendo a la regulación actual y a la dogmática jurídico-penal, la actuación de los auditores en *compliance* a un comportamiento penalmente relevante.

Mientras que no exista una clara definición de la naturaleza de esta clase de auditorías y de las competencias y obligaciones de los sujetos que las desarrollan, va a ser difícil delimitar su relevancia jurídico-penal. Como se ha señalado a lo largo del trabajo, la realización de una auditoría social no equivale al cumplimiento, sin más, de la debida diligencia por parte de la empresa que encarga esa auditoría. En este sentido, la auditoría social no puede verse sino como una de las medidas a través de las cuales una empresa puede llegar a ser diligente de conformidad con los parámetros internacionalmente dispuestos. Y, como señala la doctrina, la debida diligencia en derechos humanos «debe ser un proceso holístico y continuo que vaya más allá de las auditorías en el lugar de trabajo»⁶². Por ello, aunque la auditoría social sea una función que, si se realiza correcta o incorrectamente, incide en el desarrollo de la gestión de los riesgos empresariales, esta es una competencia que sigue estando en manos de los titulares principales de esos riesgos. Por tanto, parece que el papel de las auditorías en *compliance* que desarrollan sujetos privados para sujetos también privados, va a seguir estando en el plano de una herramienta auxiliar y no suficiente para lograr el cumplimiento ético y normativo.

Bibliografía

- ALONSO, A./ MARQUÉS, J. M. (2019), “Innovación financiera para una economía sostenible”, *Documentos Ocasionales. Banco de España*, n. 1916, pp. 1-29.
- ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, C. (2020), “El diseño de los programas de prevención de delitos para personas jurídicas”, *RECPC* n. 22-20, pp. 1-26.
- AMBOS, K. (2021a), “¿Complicidad en crímenes internacionales mediante suministros (legales) de armas? Una contribución a los problemas de imputación en el marco de las cadenas de suministro”, *Polít. Criminal*, vol. 16, n. 31, pp. 358-380.
- AMBOS, K. (2021b), “Responsabilidad de empresas transnacionales por sus cadenas de suministro: la nueva legislación alemana”, <https://almacenederecho.org/responsabilidad-de-empresas-transnacionales-por-sus-cadenas-de-suministro-la-nueva-legislacion-alemana>, pp. 1-9 (última visita: 9 de julio de 2022).
- BIERBRAUER, F. (2022), “Nachhaltigkeitsziele und das Lieferkettengesetz”, *Wirtschaftsdienst*, 102 (5), pp. 344-346.
- FERNÁNDEZ IZQUIERDO, M. A./ MUÑOZ TORRES, M. J./ ESCRIG OLMEDO, E./ RIVERA LIRIO, J. M./ FERRERO FERRERO, I. (2018), “Las agencias de calificación de la sostenibilidad, impulsoras de la inversión socialmente responsable», *Boletín de Estudios Económicos*, n. 224, pp. 367-385.
- FOFFANI, L. (1998), «Delitos societarios», en FARALDO CABANA, P./ VALEIJE ÁLVAREZ, I. (coords.), *I Congreso hispano-italiano de derecho penal económico*, pp. 57-78.
- GOENA VIVES, B. (2019), “El secreto profesional del abogado *in house* en la encrucijada: tendencias y retos en la era del *compliance*”, *RECPC*, n. 21-19, pp. 1-26.
- GÓMEZ MARTÍN, V. (2020), “El compliance officer en los modelos de prevención de delitos: siete preguntas, ¿sin respuesta?”, *La Ley Compliance Penal*, n. 1, pp. 1-40.
- GONZÁLEZ HURTADO, J. A. (2020), “La evaluación de la conformidad de los modelos de organización y gestión para prevenir el delito corporativo”, *La Ley Penal*, n. 142.

⁶² MCCORQUODALE/NOLAN, 2021, p. 475.

- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N. (2022), “La responsabilidad de la auditoría por la falsedad contable: *de chivo expiatorio a cordero pascual*”, *Diario La Ley*, n. 10018, pp. 1-12.
- GUAMÁN HERNÁNDEZ, A. (2018), “Diligencia debida en derechos humanos y empresas transnacionales: De la ley francesa a un instrumento internacional jurídicamente vinculante sobre empresas y derechos humanos”, *Lex Social. Revista jurídica de los derechos sociales*, vol. 8, n. 2, pp. 216-250.
- LASCURAÍN SÁNCHEZ, J. A. (2018), “Tema. 13. La responsabilidad penal individual en los delitos de empresa”, en DE LA MATA BARRANCO, N. J./ DOPICO GÓMEZ-ALLER, J./ LASCURAÍN SÁNCHEZ, J. A./ NIETO MARTÍN, A., *Derecho penal económico y de la empresa*, Madrid, pp. 87-128.
- LEBARON, G./ LISTER, J./ DAUVERGNE, P. (2017), “Governing Global Supply Chain Sustainability through the Ethical Audit Regime”, *Globalizations*, vol. 14, n. 6, pp. 958-975.
- MARTÍNEZ SANROMÀ, O. (2022), “¿Es el auditor de cuentas un cómplice psíquico?”, *La Ley Compliance Penal*, n. 9, pp. 1-18.
- MCCORQUODALE, R./ NOLAN, J. (2021), “The Effectiveness of Human Rights Due Diligence for Preventing Business Human Rights Abuses”, *Netherlands International Law Review*, pp. 455-478.
- MORENO CATENA, V. (2017), “Capítulo III. La prueba preconstituida», en GONZÁLEZ CANO (dir.)/ ROMERO PRADAS (coord.), *La prueba. La prueba en el proceso penal*, Tomo II, Valencia, pp. 149-315.
- MONTANER FERNÁNDEZ, R. (2020), “¿El *compliance* como termómetro de la diligencia penalmente exigible a las empresas”, *La Ley Compliance Penal*, n. 1, pp. 1-18.
- MUÑOZ DE MORALES, M. (2020), “Vías para la responsabilidad de las multinacionales por violaciones graves de Derechos humanos”, *Polít. Crim.*, vol. 15, n. 30, pp. 948-992.
- NIETO MARTÍN, A. (2015), “Lección VI. La institucionalización del sistema de cumplimiento”, en NIETO MARTÍN, A. (dir.), *Manual de cumplimiento penal en la empresa*, Valencia, pp. 187-204.
- NIETO MARTÍN, A. (2018a), “La responsabilidad penal de empresas multinacionales y la seguridad alimentaria”, en DEMETRIO CRESPO, E./ NIETO MARTÍN, A. (dirs.)/ MAROTO CALATAYUD, M./ MARCO FRANCIA, M^a P. (coords.), *Derecho penal económico y Derechos Humanos*, Valencia, pp. 279-306.
- NIETO MARTÍN, A. (2018b), “Tema 17. Falsedades en la empresa”, en DE LA MATA BARRANCO, N. J./ DOPICO GÓMEZ-ALLER, J./ LASCURAÍN SÁNCHEZ, J. A./ NIETO MARTÍN, A., *Derecho Penal Económico y de la Empresa*, Madrid, pp. 685-726.
- NIETO MARTÍN, A. (2021), “Responsabilidad penal de la persona jurídica y programas de cumplimiento: de la gestión de la legalidad a la legitimidad”, *La Ley Compliance Penal*, n. 4, pp. 1-34.
- NIETO MARTÍN, A. (2022a), “Diligencia debida en derechos humanos y cumplimiento normativo: el comienzo de una hermosa amistad”, <https://almacenederecho.org/diligencia-debida-en-derechos-humanos-y-cumplimiento-normativo-el-comienzo-de-una-hermosa-amistad> , pp. 1-15.
- NIETO MARTÍN, A. (2022b), *Global Criminal Law. Postnational Criminal Justice in the twenty-first century*, (eBook).
- NOLAN, J./ FRISCHLING, N. (2020), “Chapter 6. Human rights due diligence and the (over) reliance on social auditing in supply chains”, DEVA, S./ BIRCHALL, D. (dirs.), *Research Handbook on Human Rights and Business*, pp. 108-129.
- NUNN, A. (2021), “The Aircraft Certification Process under the Federal Aviation Administration”, *Loyola University Chicago School of Law*, <http://blogs.luc.edu/compliance/?p=3950>.
- ORELLANA CASTRO, R. (2021), “La complejidad del peritaje en *compliance*”, *La Ley Compliance Penal*, n. 3, pp. 1-19.

- O'ROURKE, D. (2014), "Monitoring the monitors: A critique of PricewaterhouseCoopers (PwC) labor monitoring (White paper)", <http://www.daraourke.com/>
- PASTOR MUÑOZ, N. (2019), *Riesgo permitido y principio de legalidad. La remisión a los estándares sociales de conducta en la construcción de la norma jurídico-penal*, Barcelona.
- PASTOR MUÑOZ, N. (2020), "Tema 12. Los delitos societarios", en SILVA SÁNCHEZ, J. M. (dir.)/ ROBLES PLANAS, R. (coord.), *Lecciones de Derecho Penal Económico y de la Empresa, Parte General y Parte Especial*, Barcelona, pp. 353-388.
- PASTOR MUÑOZ, N./ ROBLES PLANAS, R. (2021), "Sobre la responsabilidad penal del auditor de cuentas por el delito de falseamiento del artículo 290 del Código penal", *Diario La Ley*, n. 9977, Sección Tribuna, pp. 1-18.
- PÉREZ CEPEDA, A. I. (2019), "Hacia el fin de la impunidad de las empresas transnacionales por la violación de los Derechos Humanos", *Revista Penal*, n. 44, pp. 126-146.
- ROBLES PLANAS, R. (2013), "Capítulo 12. El responsable de cumplimiento (*compliance officer*) ante el Derecho penal", en SILVA SÁNCHEZ, J. M. (dir.)/ MONTANER FERNÁNDEZ, R. (coord.), *Criminalidad de empresa y compliance*, Barcelona, pp. 319-331.
- SEBASTIÁN DE ERICE ARANDA, L. (2022), "¿El fin de la impunidad? Análisis de la nueva iniciativa del Parlamento Europeo respecto a Derechos Humanos y empresas", *Revista de Estudios Europeos*, vol. 79, pp. 473-497.
- SIDHU, K. (2009), "Anti-Corruption Compliance Standards in the Aftermath of the Siemens Scandal", *German Law Review*, vol. 10, n. 8, pp. 1343-1354.
- SILVA SÁNCHEZ, J. M. (2016), *Responsabilidad penal de autoridades, directores y asesores en empresas*, Sucre.
- TURIENZO FERNÁNDEZ, A. (2021a), *La responsabilidad penal del compliance officer*, Madrid.
- TURIENZO FERNÁNDEZ, A. (2021b), «Principios de imputación en las relaciones horizontales. A propósito del órgano colegiado de cumplimiento», *Polít. Crim.*, vol. 16, núm. 32, pp. 829-845.