



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

**PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO O COMPLIANCE EN
MATERIA FISCAL.**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADA EN DERECHO.**

**P R E S E N T A :
EDITH ALEJANDRA ALVAREZ PÉREZ.**

ASESORA: DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.



CIUDAD UNIVERSITARIA, CDMX

NOVIEMBRE, 2018



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



**UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS.**

Cd. Universitaria, Cd. Mx., a 12 de noviembre de 2018.

**LIC. IVONNE RAMÍREZ WENCE
DIRECTORA GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.**

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la alumna **C. EDITH ALEJANDRA ALVAREZ PÉREZ**, con número de cuenta **309110240**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **"PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO O COMPLIANCE EN MATERIA FISCAL"**, bajo la asesoría de la **SUSCRITA**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"La interesada deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

**Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Directora.**

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.

DEDICATORIAS.

A Margarita Pérez y Emanuel Alvarez, quienes siempre están a mi lado, junto a ustedes no hay imposible, son mi fuente de energía e inspiración.

A Gonzalo Alvarez, gracias por brindarme la dicha de pertenecer a esta extraordinaria familia, por el momento basta con los recuerdos y anécdotas familiares, pero confío en que nuestros caminos se enlazarán un día.

A Cristina Pérez, sin importar el tiempo o el lugar en el que te encuentres siempre estarás en mis pensamientos. Hoy, después de tanto tiempo podemos cambiar "*las caritas*" por el título profesional.

AGRADECIMIENTOS.

A mi alma mater, por brindarme la posibilidad de adquirir conocimientos, amigos y un sin fin de experiencias (desde mi paso por la Preparatoria N° 9 hasta la H. Facultad de Derecho). Sin duda alguna, pertenecer a esta maravillosa Universidad es un orgullo y la mejor oportunidad que cualquiera puede tener.

A mi familia: Mamá gracias por el apoyo incondicional en cada decisión y por no perder la esperanza para la conclusión de esta etapa; este logro es tuyo. Hermano, tu orientación desde el protocolo hasta el día de ayer fue de infinita ayuda; estoy orgullosa de ser tu hermana y me asombra el gran potencial que posees. Judith, gracias por tu interés en conocer sobre este proyecto, por tu fraternidad y camaradería que es sin igual.

A mis familiares, quienes han intervenido en mi vida de distintas maneras, pero cada uno siempre dejando una huella particular en mi corazón. Especialmente a mis abuelitos, quienes son ejemplo de tenacidad, ojalá pueda seguir siempre los pasos por los que han guiado a la familia. A Guadalupe Martínez y Julio García, agradezco su apoyo y cariño desde la niñez. A Víctor Rodríguez, por cuidarme y darme el ejemplo de hasta donde debo llegar.

A la Dra. Margarita Palomino Guerrero, agradezco su guía, paciencia y tiempo dedicado en la lectura y corrección del presente trabajo.

Al Despacho Gómez Cotero Abogados, S. C., donde he implementado los conocimientos adquiridos en clases, pero también donde he aprendido el amor por la abogacía.

A mis viejos amigos: MaryCruz Martínez, quien es ejemplo de perseverancia y sencillez, ojalá posea esas virtudes algún día. Mariel González agradezco tu noble y hermosa amistad, eres una mujer sin igual. David Nájera, amigo mío, hoy es mi turno de decir gracias, tu valentía y dedicación me impulsan a imaginar que todo es posible. Indudablemente, coincidir con ustedes desde el inicio de la licenciatura fue una fortuna.

A Laura Mora, quien ha estado conmigo en las buenas, las malas y las peores, espero un día poder devolverte todo el apoyo y cariño que me has brindado. Jessica Sainos eres una mujer increíble, gracias por permitirme compartir risas y aventuras a tu lado. Omar Bonilla las salidas a comer, al cine, exposiciones, etc., fueron fuente de energía para concluir, definitivamente, *“Gracias por compartir tu existencia conmigo”*. Juan de Dios Gutiérrez, agradezco tu presencia en mi vida y por estar siempre en los momentos importantes. Ustedes son parte esencial en mi historia, los quiero infinitamente.

ÍNDICE GENERAL.

Introducción.....	1
Capítulo 1. Obligación tributaria.....	4
1.1. La relación jurídico tributaria.....	5
1.2. Sujetos en la obligación jurídico tributaria.....	8
1.2.1. Sujeto activo.....	8
1.2.2. Sujeto pasivo.....	10
1.3. Hecho imponible.....	19
1.4. Hecho generador.....	26
1.5. Infracciones y delitos fiscales.....	28
1.5.1. Derecho Penal Tributario.....	29
1.5.2. Conductas punibles.....	30
1.5.3. Sanciones.....	38
Capítulo 2. Responsabilidad penal de la persona jurídica.....	41
2.1. Responsabilidad penal de la persona jurídica.....	42
2.2. Teorías de atribución de responsabilidad penal.....	49
2.2.1. Modelo de responsabilidad vicarial.....	49
2.2.2. Modelo de culpabilidad de empresa.....	52
2.2.3. Modelo mixto.....	58
2.3. Programas de cumplimiento.....	62
2.3.1. Definición y propósito.....	64
2.3.2. Contenido.....	66
2.4. Prototipo de programa de cumplimiento.....	80

Capítulo 3. Programas de cumplimiento en materia fiscal.....	82
3.1. Marco regulatorio de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en México.....	83
3.1.1. Código Nacional de Procedimientos Penales.....	84
3.1.2. Código Penal Federal.....	92
3.1.3. Código Penal de la Ciudad de México.....	103
3.1.4. Ley General de Responsabilidades Administrativas.....	112
3.2. La persona jurídica como sujeto de obligaciones.....	124
3.2.1. Obligaciones fiscales.....	127
3.3. Programas de cumplimiento o <i>compliance</i> en materia fiscal.....	138
Conclusiones.....	144
Glosario de abreviaturas.....	148
Bibliografía.....	149

ÍNDICE DE FIGURAS.

Figura 2.1. Composición del programa de cumplimiento.....	65
Figura 2.2. Criterios para integrar un <i>compliance program</i> en Estados Unidos.....	78
Figura 2.3. Procedimiento para instaurar un programa de cumplimiento en el sistema jurídico romano-germano.....	79
Figura 3.1. Perspectiva general del proceso de responsabilidad penal de las personas jurídicas.....	85
Figura 3.2. Elementos que determinan el grado de culpabilidad de las personas jurídicas.....	89
Figura 3.3. Criterios considerados para la individualización de la pena en la responsabilidad penal de las personas jurídicas.....	90
Figura 3.4. Límites de punibilidad para las consecuencias jurídicas de las personas morales.....	93
Figura 3.5. Delitos que puede cometer una persona moral conforme al Código Penal Federal.....	95
Figura 3.6. Delitos en materia tributaria que puede cometer una persona jurídica.....	98
Figura 3.7. Organización empresarial tradicional.....	100
Figura 3.8. Programa de cumplimiento aplicado en la estructura de una persona jurídica.....	101
Figura 3.9. Criterios por considerar en la individualización de la pena de las personas jurídicas acorde con CPCDMX.....	107
Figura 3.10. Sanción pecuniaria para la persona jurídica.....	108
Figura 3.11. Consecuencias jurídicas accesorias para las personas jurídicas conforme al CPCDMX.....	109
Figura 3.12. Alcance y duración de las consecuencias jurídicas accesorias.....	110
Figura 3.13. Faltas administrativas que puede cometer una persona jurídica.....	115

Figura 3.14. Elementos por considerar para la imposición de sanciones por faltas cometidas por personas jurídicas	120
Figura 3.15. Infracciones y sanciones relacionadas con la contabilidad.....	132
Figura 3.16. Derecho Tributario y el programa de cumplimiento.....	139-140

INTRODUCCIÓN.

La persona jurídica nace con la esencia de alcanzar los objetivos propuestos por una colectividad, en razón de que los mismos no pueden materializarse o persiste alguna dificultad para concretarlos de forma individual. Actualmente, en algunas ocasiones dichos propósitos se han vinculado con la ejecución de actos contrarios a las normas, por ejemplo, con la corrupción, delitos ambientales, cohecho o fraude, esto con la intención de obtener alguna ventaja respecto de sus pares, o bien, en materia tributaria, las personas morales buscan beneficiarse económicamente mediante el no pago o pago mínimo de contribuciones, obstruyendo así la recaudación de los recursos necesarios para la satisfacción de necesidades del Estado.

Como consecuencia a dicha actividad empresarial la ley se transforma y hoy es posible procesar por delitos a las personas jurídicas en el sistema legal mexicano. De manera particular, en el presente trabajo se expone la figura del programa de cumplimiento como uno de los mecanismos para valorar la responsabilidad penal de las personas jurídicas y tomando como ejemplo a Chile, España, Estados Unidos y Gran Bretaña se concluye que dicha figura también es una herramienta preventiva.

Por otra parte, estos programas de cumplimiento o *compliance* (en su término anglosajón) son propuestos en materia tributaria como instrumento para lograr el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales a las que se encuentra sujeta toda persona jurídica. La hipótesis de esta investigación parte de la siguiente premisa: los actos ilícitos, en específico en materia tributaria, pueden prevenirse no sólo a través de la amenaza del Derecho Punitivo, sino también mediante las medidas internas que tome la persona jurídica en su organización.

Así, en el primer capítulo se exponen las características de las obligaciones fiscales, los sujetos que participan en las relaciones jurídico-tributarias y de forma teórica en qué consisten los delitos e infracciones de índole fiscal. Lo anterior con la finalidad de identificar

la naturaleza de la obligación tributaria, en especial, el pago de contribuciones de las personas jurídicas que residan en el territorio nacional.

En el segundo capítulo se desarrollan las principales características de los diferentes modelos de imputación de responsabilidad penal de las personas jurídicas, mismos que pueden agruparse en tres tipos: vicarial, culpabilidad de empresa y mixto; cabe señalar que existe una diversidad de sistemas de imputación porque estos deben responder y adaptarse a los objetivos sociales de cada régimen legislativo.

Asimismo, en ese apartado se comenta la mecánica de acción del programa de cumplimiento y las principales utilidades de este. En específico, se presenta al *compliance* como herramienta post-delictiva puesto que, de acuerdo con las teorías expuestas, un programa de cumplimiento efectivo reacciona para corregir y evitar que en un futuro de la actividad empresarial surja algún delito. Igualmente, se analizó el elemento preventivo del *compliance*, es decir, los mecanismos para reducir la comisión de actividades ilícitas.

Finalmente, en el tercer capítulo se identificaron algunas disposiciones mexicanas en las cuales se regula la responsabilidad penal de las personas jurídicas, en concreto, se examinaron las particularidades del Código Nacional de Procedimientos Penales, Código Penal Federal y Código Penal para la Ciudad de México. A la par, se aludió a la Ley General de Responsabilidades Administrativas en la cual se ha establecido la posibilidad de sancionar a las personas jurídicas, siguiendo para ello un proceso similar al instituido en materia penal. También se ejemplifica el uso del programa de cumplimiento respecto de las disposiciones tributarias y se crea un caso hipotético en el cual se delimitan las sanciones a imponerse en el supuesto de que una persona moral cometa una infracción o delito tipificado en la norma fiscal.

Así, el propósito de este capítulo es identificar cómo se integra la legislación mexicana respecto de la responsabilidad de las personas jurídicas y además proponer el uso del programa de cumplimiento en materia tributaria; sosteniendo que su observancia conllevará a una mejor actuación empresarial frente a la Administración, reflejándose además estas acciones en el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales y consecuentemente

generarán mejores resultados respecto a la recaudación de contribuciones; adicionalmente, su adopción permite identificar oportunamente el riesgo a cometer alguna transgresión en contra de las leyes tributarias.

Con todo lo anterior, el presente trabajo muestra que con los programas de cumplimiento en materia tributaria es posible prevenir los ilícitos fiscales, puesto que cada acción debe estar conforme a la legislación vigente, en razón de que la esencia del programa de cumplimiento fomenta la correcta observancia de las leyes, además, a través de estos la persona jurídica vigila de mejor manera las actividades realizadas en la forma societaria. Por otro lado, también es factible reducir los costos para la empresa debido a que un error aislado en el cumplimiento de las normas tributarias no puede ser tan alto, pero los costos a faltas recurrentes generan un gasto innecesario que es significativo a nivel empresarial. Consecuentemente, de manera secundaria, la Administración se beneficiaría con el correcto cumplimiento fiscal porque no invertiría tantos recursos en políticas de control como la revisión. De este modo, podemos concluir que el programa de cumplimiento es un nuevo mecanismo para el correcto cumplimiento de las obligaciones, entre otras las tributarias, a las que están sujetas las personas jurídicas, y además de ser una tendencia a nivel internacional, son mecanismos para la autoidentificación de irregularidades y su oportuna corrección, ya que en muchas ocasiones se incumple por falta de información y no en un espíritu de evasión.

CAPÍTULO 1. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

A través del tiempo se han expuesto diferentes teorías para dar sustento a la creación del Estado, algunas de ellas, como la Teoría Organicista han establecido que el Estado fue creado ante la insuficiencia del hombre de vivir solo y como resultado de la búsqueda de la satisfacción de necesidades básicas: «el Estado es un gigantesco organismo en el que se reflejan las aspiraciones y necesidades del hombre y sus funciones deben organizarse conforme a ellas»¹; otras más como la Teoría de la Unidad Colectiva desarrollada por Hobbes, Rousseau y Groccio, determinan que es necesaria la unidad permanente del hombre con un fin perseguido, lo anterior para poder lograr el bien de todos los agrupados. A pesar de la diversidad de las teorías desarrolladas, se puede señalar que, en cada una se le ha asignado al Estado como objetivo final el desarrollo del bien común, el cual puede entenderse en opinión del Mtro. González Uribe como el *bien total de la persona humana*².

Ahora bien, para que el Estado pueda desarrollar diferentes actividades encaminadas a la creación y mantenimiento de las condiciones necesarias para el progreso de la vida social, requiere allegarse de recursos suficientes y asignarlos para la satisfacción de las necesidades sociales que se le han encargado. En otras palabras, «los núcleos de población decidieron aprovechar las ventajas de asignar al poder público las tareas para la satisfacción de las necesidades colectivas tales como, justicia, la defensa nacional, la policía, los transportes, la educación, etcétera [...] lo que reclama del Estado un esfuerzo colosal que conlleva inevitablemente la obligación de proporcionarle los medios y recursos apropiados para realizarlas.»³.

¹ González Uribe, Héctor, «Diversas concepciones del Estado» en *Teoría Política*, Distrito Federal, Porrúa, 15ª ed., 2004, p. 174.

² Cfr. González Uribe, Héctor, «Fines y valores del Estado» en *Teoría Política*, Distrito Federal, Porrúa, 15ª ed., 2004, pp.503 – 516. El autor sustenta que el valor supremo más alto en la axiología política es el bien común, el cual se encuentra vinculado con la idea de un conjunto de condiciones materiales y espirituales para el pleno desarrollo de los seres humanos.

³ Serra Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo*, Distrito Federal, Porrúa, 29ª ed., 1959, p. 8.

1.1. La relación jurídico tributaria.

Se ha señalado por algunos autores⁴ que la relación jurídico tributaria puede entenderse de manera indistinta con el concepto de obligación tributaria y concebirse ambas figuras como la prestación jurídica de carácter patrimonial a favor del sujeto activo que deberá ser satisfecha mediante el pago y al cual se encuentra obligado el sujeto pasivo; sin embargo, señala Margáin que es erróneo atribuir el significado de prestación pecuniaria a dos conceptos que son totalmente diferentes.

Dicho argumento se hace propio al considerarse que existe una pluralidad de relaciones jurídico tributarias y que se puede abordar su estudio a través de dos acepciones: la primera de ellas en un sentido simple, entendiéndose como el equivalente a la obligación tributaria y la cual comprende la deuda tributaria a cargo de la persona obligada, al pago en favor del ente público, y la segunda extensión en sentido amplio, interpretándose «como comprensiva de cuantos vínculos jurídicos produce la aplicación de las normas tributarias entre el ente público y los contribuyentes de la relación jurídica tributaria en sentido estricto u obligación tributaria.»⁵.

La segunda acepción se ejemplifica a través de las leyes tributarias que establecen obligaciones sin contenido patrimonial como lo son dar una información o presentar alguna declaración cuyo fin es lograr que el Estado tenga un control y conocimiento de los tributos a recaudar, o bien, aquellas prestaciones que si poseen un carácter patrimonial más este no refiere al tributo, sino a alguna sanción prevista en ley debido al incumplimiento de la obligación tributaria u otra clase de deberes, así también cuando el Estado tiene el deber de cumplir con una obligación pecuniaria a favor del particular⁶; las anteriores referencias son

⁴ De Barros Carvalho, Paulo, «Obligación tributaria: definición, acepciones, estructura interna y límites conceptuales» en *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro: Liber Amicorum en homenaje a don Eusebio González García. Tomo I*, Bogotá, Universidad del Rosario, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2010 y Durán Ramírez, Maryan Karinna. «La obligación tributaria» en *Tributum*, Caracas, Universidad Católica del Táchira, octubre 2013, núm. XXII. <En línea <https://www.researchgate.net/publication/299374555>> [20-julio-2017].

⁵ Sainz de Bujanda, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Madrid, Universidad Complutense de Madrid: Facultad de Derecho, 10ª ed., 1993, pp. 193 – 194.

⁶ Margain Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Distrito Federal, Porrúa, 21ª ed., 2011, p. 301.

solo algunos ejemplos de las diversas obligaciones completas y autónomas que surgen en el campo del Derecho Tributario y que son diferentes de la obligación de pago.

De acuerdo a lo anterior, se puede afirmar que la relación jurídico tributaria es de carácter complejo e integra «el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria»⁷, por el contrario, la obligación tributaria es solo uno de los diversos tipos de relaciones jurídicas contempladas por las normas, considerada como la más importante mas no la única. Preciado lo anterior y para ser más exactos en el desarrollo del texto a exponer, es necesario indicar que los argumentos girarán en torno al concepto de obligación tributaria, por ser esta la relación jurídico tributaria más relevante y el primer punto a desarrollar es la naturaleza de la misma.

La obligación en términos generales puede clasificarse de acuerdo a su origen en dos categorías: en primer lugar se encuentran las *obligaciones ex contractu*, en las cuales la manifestación de la voluntad de quienes participan en la relación jurídica es fundamental puesto que a través de la misma se crea el vínculo obligacional, en estos casos la ley es un instrumento de protección a la voluntad manifestada por las partes; por otro lado se encuentran las *obligaciones ex lege*, en las cuales la ley asume una función constitutiva al crear el vínculo jurídico entre las partes, aquí la voluntad de los particulares es innecesaria para el nacimiento de la obligación.

El caso de la obligación tributaria coincide plenamente con las características de la *obligación ex lege*, en razón de que es necesario y suficiente que se materialicen en el mundo fáctico los supuestos de hecho previstos en ley para que nazca la misma sin necesidad de que intervenga la voluntad del particular.

Lo cual se confirma al definir a la obligación tributaria como «el nexo lógico que se instala a partir de un enunciado fáctico, situado en el consecuente de una norma individual y concreta, junto con la constitución del hecho jurídico tributario descrito en el supuesto de la

⁷ *Ibidem*, p. 302.

misma norma»⁸, de esta manera, la obligación tributaria sin duda alguna puede clasificarse como una *obligación ex lege*, la cual deriva «de la voluntad unilateral del legislador, que atribuye determinadas consecuencias al hecho objetivo supuesto en los esquemas legislativos, independientemente de la intención de quien resulte deudor de esas obligaciones.»⁹.

Adicionalmente, de acuerdo con Pugliese¹⁰, algunas particularidades que caracterizan a la obligación tributaria son el carácter público del interés protegido de la misma, que el sujeto activo estará siempre caracterizado por el Estado en su calidad de soberano y existirán condiciones determinadas por el legislador que pueden ser de un carácter objetivo y/o subjetivo, en donde las primeras condiciones corresponden a elementos del hecho establecidos por su relevancia tributaria y las segundas pertenecen a factores que forman parte del sujeto pasivo. De la misma manera, Fonrouge¹¹ sostiene que la obligación tributaria al presentar características específicas se puede calificar como autónoma respecto de cualquier otra obligación no solo de carácter tributario, sino también de aquellas que pertenecen al derecho privado.

Finalmente, como preámbulo para el desarrollo de los siguientes temas es importante precisar que tanto la obligación tributaria como cualquier otro tipo de relación jurídico tributaria que se origine, la composición interna de la misma se integrará de los siguientes elementos: sujeto activo -el ente público-; sujeto pasivo -el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias-; hecho imponible -presupuesto de hecho establecido en ley-; hecho generador - hecho concretamente ocurrido en la realidad-; y objeto -centro de convergencia de un derecho subjetivo y de un correlativo deber-. Las características descritas serán desarrolladas más adelante.

Por lo que respecta al presente trabajo, se conceptúa a la obligación tributaria como una especie de la relación jurídico tributaria, considerada como la más importante en razón del

⁸ De Barros, P., *op. cit.*, p. 499.

⁹ Pugliese, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, Distrito Federal, Porrúa, 2ª ed., 1976, p. 248.

¹⁰ *Ibidem*, pp. 149 – 161.

¹¹ *Cfr.* Giuliani Fonrouge, Carlos María, *Derecho Financiero, Vol. I*, Buenos Aires, Depalma, 8ª ed., 2003, pp. 398 – 399.

propósito de recaudación que intrínsecamente posee, empero, no la única, ya que en la legislación tributaria se establecen no solo obligaciones de dar, sino también de hacer, no hacer o tolerar, las cuales también crean un vínculo jurídico entre el Estado y el sujeto pasivo, quien se encuentra obligado por ubicarse en una de las hipótesis descritas en la ley, de esta manera, se reconoce la existencia de una pluralidad de relaciones jurídico tributarias que pueden desarrollarse entre los sujetos que integran cada una de las mismas.

1.2. Sujetos en la obligación jurídico tributaria.

Siguiendo la línea de pensamiento de Durán¹², la obligación tributaria al ser un concepto complejo se integra de diversos elementos, los cuales se esquematizan en elementos cualitativos -sujetos y hecho imponible- y elementos cuantitativos -base imponible y tarifa-.

En los párrafos sucesivos se desarrollarán los elementos cualitativos de la obligación tributaria, iniciando por los sujetos que la componen: sujeto activo -el acreedor- y sujeto pasivo -el obligado al cumplimiento de la prestación tributaria-.

1.2.1. Sujeto activo.

En términos generales puede entenderse como sujeto activo de la obligación tributaria al ente público dotado de personalidad jurídica, «fundamentalmente un sujeto titular de derechos más que de deberes»¹³, quien adquiere dicha calidad de acuerdo con la ley. Como complemento a la anterior definición se considera pertinente explicar de manera sucinta que el sujeto activo de la obligación tributaria puede estudiarse desde dos aspectos, como sujeto activo del *poder tributario* y sujeto activo de la *obligación tributaria*.

El sujeto activo del *poder tributario* se define como aquel «ente que, bien al amparo de normas constitucionales (poder originario), bien al amparo de leyes no constitucionales, es

¹² Cfr. Durán, M., *op. cit.*, p. 15 – 17.

¹³ Cortés Domínguez, Matías, «Los sujetos de la obligación tributaria» en *Revista de Administración Pública*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Septiembre/Diciembre 1965, núm. 48, p. 4. <En línea en <http://www.cepc.gob.es/publicaciones/revistas/revistaselectronicas?IDR=1&IDN=48&IDA=22424>> [08 de agosto de 2017]. El autor afirma que la expresión “*fundamentalmente*” se dice para limitar el alcance de la expresión, ya que incluso en el campo de la obligación tributaria, el acreedor no está exento de ciertos deberes u obligaciones, aunque en verdad estos sean de un carácter secundario respecto de la verdadera obligación de pago.

decir, ordinarias (poder derivado), establece el tributo.»¹⁴, dicho lo anterior, podemos afirmar que el Estado en ejercicio de su potestad tributaria es a quien le corresponde el establecimiento, determinación y cobro de tributos.

De acuerdo con Pugliese, solo el Estado es el único sujeto investido de soberanía originaria financiera para la imposición de tributos, este es uno de los «aspectos, de los más importantes, del poder del imperio originario que tiene el Estado en la manifestación de sus funciones dirigidas hacia el logro de las finalidades políticas nacionales y de la protección de los intereses colectivos o individuales.»¹⁵.

En la especie, en el Estado mexicano el sujeto activo del *poder tributario* con competencia impositiva para crear contribuciones se concentra en el Congreso de la Unión, en la Asamblea Legislativa -para el caso de la Ciudad de México- y en las Legislaturas locales -para las Entidades Federativas y Municipios-; sin embargo, en los dos últimos casos, si bien es cierto que como sujeto activo posee la potestad de establecer tributos y ejercer su cobro con independencia del poder central, es de señalarse que dicha potestad se encuentra restringida conforme a las limitaciones establecidas en la Constitución Federal.

Ahora bien, al sujeto activo de la *obligación tributaria* se le entenderá como «el ente que asuma una posición acreedora dentro de cada obligación tributaria concreta.»¹⁶. En este caso, el sujeto activo de la *obligación tributaria*, determinado por la ley, se desenvuelve en un ámbito de crédito y deuda, dentro de los contextos de liquidación, recaudación, revisión y sanción; su finalidad como sujeto activo es hacer efectiva la prestación tributaria. Y es el legislador como sujeto activo del *poder tributario* quien declara expresamente a través de la ley otorgar la titularidad del crédito de la obligación tributaria a otro ente, quien se encargará de ejecutar las facultades inherentes a la gestión tributaria para obtener el pago.

La distinción previa se realiza en razón de que no siempre coincide la titularidad del *poder tributario* con el titular de la *obligación tributaria*, ejemplo de lo antes expuesto es el caso

¹⁴ Sáinz de Bujanda, F., *op. cit.*, p. 218.

¹⁵ Pugliese, M., *op. cit.*, p. 166.

¹⁶ Sáinz de Bujanda, F., *op. cit.*, p.218.

de las contribuciones establecidas en favor de los municipios, quienes por imperio de la ley tienen la titularidad del crédito tributario, se encargan de su gestión y cobro, sin embargo, dichas contribuciones han sido establecidas en ley a través de la Legislatura local de la Entidad Federativa respectiva.

Por lo antes expuesto, se concluye que el sujeto activo en la obligación tributaria siempre corresponderá al Estado, quien en su carácter de soberano establecerá la recaudación de tributos que satisfagan las necesidades colectivas de la población. Así mismo, la existencia y relación entre el titular del *poder tributario* y el titular de la *obligación tributaria*, observada en la legislación mexicana, se considera como una forma de organización del Estado para su actuar, necesaria para que la Administración Pública pueda permear en diferentes grupos sociales y, consecuentemente, percibir y atender de manera específica las necesidades básicas de sus gobernados.

1.2.2. Sujeto pasivo.

De manera genérica puede entenderse como sujeto pasivo a quien resulta obligado por la ley al pago del tributo. No obstante, siguiendo las líneas de pensamiento de autores como Sáinz de Bujanda y De la Garza, se entiende que dicho concepto es más amplio puesto que no solo comprende al sujeto pasivo *en estricto sentido*, entendido este como contribuyente, sino también a otros sujetos que se encuentran obligados debido al nacimiento de la obligación tributaria «ya que el tributo, como instituto jurídico, genera diversas prestaciones, materiales o formales, a cargo no sólo del sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino también en cabeza otros sujetos diferentes a éste, produciendo que estos sujetos se constituyan en sujetos pasivos de esas prestaciones.»¹⁷.

En palabras de Sáinz de Bujanda¹⁸, el sujeto pasivo puede comprender dos acepciones: la primera en un *sentido amplio*, entendiéndose que dicha categoría puede ser ocupada por cualquier persona que se encuentre de un modo u otro obligado al pago del tributo, y en un

¹⁷ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, (coord.), «Los sujetos de la potestad de imposición» en *Manual de Derecho Tributario*, Distrito Federal, Porrúa, 2005, p. 194.

¹⁸ Cfr. Sáinz de Bujanda, F., *op. cit.*, p. 218 – 256.

sentido estricto, como aquel sujeto con características específicas definido en la ley. Empero, es importante señalar que sin importar la diversidad de posturas que se puedan adoptar en la doctrina, la ley siempre determinará a quien le corresponde ostentarse con la calidad de sujeto pasivo.

En el presente trabajo se expondrá el estudio de las personas obligadas al pago del tributo desde una clasificación clásica tripartita del Derecho Tributario: sujeto pasivo principal, responsable y sustituto. Lo anterior en concordancia con el origen de la deuda tributaria, es decir, al sujeto pasivo principal se le considera como sujeto obligado al pago por deuda propia, al responsable y sustituto como sujetos obligados por deuda ajena.

a) Sujeto pasivo principal.

El sujeto pasivo principal, también llamado en la doctrina como causante o contribuyente, se define como «el sujeto que está obligado al pago del tributo por un título propio [...] obligado por naturaleza, porque con respecto a él se verifica la causa jurídica del tributo.»¹⁹. Aunado a la definición anterior, algunas características para identificar al sujeto pasivo principal de la obligación tributaria son las siguientes:

- Es quien realiza el hecho imponible.
- Posee una capacidad económica, la cual está definida en el hecho imponible.
- Es quien soporta la carga tributaria.

De este modo, se puede afirmar de manera general que el contribuyente o sujeto pasivo principal es el obligado al pago del tributo en razón de que ha realizado alguna de las hipótesis establecidas en ley, que posee la capacidad económica que el legislador pretende gravar y es quien en primer término está obligado al pago de la deuda tributaria.

Aunque en términos genéricos se ha definido al sujeto pasivo principal -contribuyente- de la relación jurídico tributaria, debe señalarse que existe una singularidad a dicho concepto, la

¹⁹ Jarach, Dino, *El hecho imponible: Teoría general del derecho tributario sustantivo*, Buenos Aires, Abeledo – Perrot, 3ª ed., 1982, p. 168.

cual surge cuando en la obligación tributaria se establecen dos sujetos pasivos diversos: un *contribuyente* y un *contribuyente de hecho*²⁰ relacionado con el cumplimiento de pago. Este caso surge cuando el legislador establece en primer término la existencia de un *contribuyente*, quien será siempre el titular del hecho imponible determinado en la ley y a su vez prescribe la existencia de un *contribuyente de hecho*, quien soportará en definitiva el pago del tributo. En esa tesitura, puede apreciarse que existen dos sujetos diferentes: el primero es quien realiza el hecho imponible descrito en la norma y el segundo quien es titular de la capacidad económica gravada.

La particularidad anterior, surge mediante el mecanismo de traslación, el cual es explicado de manera clara en el Impuesto al Valor Agregado; en la descripción legal del hecho imponible el legislador determina a un sujeto obligado, quien será denominado *contribuyente*, sin embargo, este no es el titular de la capacidad económica que se quiere gravar, el *contribuyente* es quien trasladará el impuesto a un sujeto diverso, *contribuyente de hecho*, pues este último es quien realmente posee la capacidad económica gravada por el legislador.

La ejemplificación anterior ha sido señalada por algunos autores como una confusión con la figura del sujeto pasivo principal²¹. Saiz de Bujanda, argumenta que lo que realmente existe es «un derecho a reclamar el reembolso de la suma pagada (repercusión) a otra persona [...] ajena a la obligación tributaria [...] pero que se encuentre con el hecho imponible o con las personas que lo realizan en algún tipo de relación.»²².

No obstante, en este trabajo se considera que quien ha trasladado la contribución, si es realmente sujeto pasivo en la obligación tributaria, en razón de que se le ha vinculado personalmente en la relación jurídico tributaria y participa de forma activa con el pago del tributo al realizar una obligación de hacer.

²⁰ Alvarado, M., *op. cit.*, pp. 196 – 197.

²¹ *Cfr.*, Cortés, M. *op. cit.*, 101- 105 y Sáinz de Bujanda, F., *op. cit.*, pp. 250 – 256.

²² *Ibidem*, *op. cit.*, p. 219.

Como apoyo a la postura abordada, se manifiesta que la legislación mexicana en el artículo primero de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se otorga dicha personalidad al individuo que traslada el impuesto denominándolo como contribuyente, así también, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Tesis Aislada 1a. CXVIII/2013 (10a.)²³ ha interpretado la existencia de un contribuyente formal -sujeto pasivo formal o contribuyente de derecho- quien como sujeto pasivo de la obligación de pagar el Impuesto al Valor Agregado se encuentra obligado por ley a trasladarlo a un contribuyente material -sujeto pasivo material o contribuyente de facto- quien soporta el traslado definitivo del tributo.

Para evitar confusión alguna, sin olvidar la referencia descrita con anterioridad y para continuar con el desarrollo de los siguientes temas, debido a la pluralidad de términos utilizados en la doctrina y en la jurisprudencia, en párrafos subsecuentes al *sujeto pasivo principal* se le denominará contribuyente, quien estará caracterizado por ser el deudor directo y en quien recae directamente la obligación de cubrir la deuda tributaria.

b) Sustituto.

No obstante, en el Código Fiscal de la Federación no se encuentra ninguna referencia respecto a la sustitución, ya que de acuerdo con De la Garza el legislador de 1981 busco simplificar los tipos de responsabilidad por deuda ajena subsumiéndolos en la responsabilidad solidaria, sin embargo, «no significa que en realidad se haya logrado ese resultado, pues la responsabilidad tiene un fundamento técnico y legal distinto por completo, de tal suerte que subsiste como figura jurídica autónoma de deuda ajena fiscal.»²⁴.

El sustituto en la relación tributaria es un sujeto pasivo por deuda ajena y puede ser definido como «el sujeto que viene obligado al cumplimiento de la obligación tributaria “en lugar” del realizador del hecho imponible [...] el sustituto, sin desplazar totalmente al contribuyente sustituido, se coloca en su lugar y, por tanto, ocupa su posición frente a la Hacienda Pública,

²³ Tesis 1a. CXVIII/2013, “Valor Agregado. Sujeto de la obligación tributaria de pago del impuesto y sujeto pasivo del poder tributario del estado conforme a la ley del impuesto relativo vigente en 2005.”, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XIX, Tomo 1, Abril de 2013, pág. 980.

²⁴ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Distrito Federal, Porrúa, 25ª ed., 2003, p. 501.

quedando como primer obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria.»²⁵.

De la definición anterior se individualizan las siguientes características:

- El sustituto se coloca *en lugar* del contribuyente, quedando como primer obligado de la relación jurídico tributaria.
- Está obligado a cumplir con las prestaciones que le establezca la ley, no solo en el pago del tributo.

Las anteriores características limitan el supuesto jurídico de la sustitución, el cual se encuentra establecido en la ley, ya que «la obligación no nace de una relación regulada por normas de derecho privado, sino por normas propias y particulares de derecho tributario [...]»²⁶, de esta manera, para que la figura del sustituto surja y se coloque *en lugar* del contribuyente es necesario que se establezca en el ordenamiento jurídico un presupuesto de hecho específico en el cual se encomiende el cumplimiento de la obligación tributaria a una persona física o moral diferente; constituyéndose así dos presupuestos de hecho diversos: el hecho imponible con el que se relaciona el contribuyente y el hecho imponible de la sustitución del cual emana la obligación del sustituto.

Ahora bien, por lo que respecta al origen de la sustitución se ha señalado por diversos autores²⁷ que dicha figura jurídica tiene su justificación con el propósito de asegurar el cobro del tributo, así como facilitar su recaudación haciendo que el cobro del mismo sea más rápido y económico, en razón de que la Hacienda no se relaciona con un número elevado de contribuyentes sino solo con los sustitutos de estos.

²⁵ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, «Otros obligados tributarios» en Manual de Derecho Tributario, Distrito Federal, Porrúa, 2005, p. 202.

²⁶ Pugliese, M., *op. cit.*, p. 204

²⁷ *Cfr.* Alvarado, M., «Otros obligados tributarios» en *op. cit.*, pp. 202 – 205; Pugliese, M., *op. cit.*; Sáinz de Bujanda, F., *op. cit.*, pp. 249 – 256.

En el ámbito nacional, un ejemplo de sustitución se instituye en el artículo 26, fracción XIV del Código Fiscal de la Federación²⁸, en tanto que se establece que la persona residente en México enterará el pago del tributo *en lugar* del residente en el extranjero que ha realizado el hecho imponible previsto en la Ley. Las características señaladas en párrafos precedentes se materializan al instaurarse como contribuyente a quien sea residente en el extranjero; el hecho imponible del que surge la obligación tributaria refiere a la percepción de un ingreso por parte del extranjero derivada de la prestación de servicios personales subordinados o independientes; el hecho imponible de la sustitución es el pago de esas contraprestación por parte de un residente en el país y; el sustituto será el residente en el país, quien por ese pago asume las obligaciones de retener y enterar el importe de la contribución a la autoridad fiscal.

Es importante señalar que, este sujeto pasivo, «el sustituto no soporta la carga tributaria, ya que la ley le permite retener o repercutir el tributo sobre el contribuyente, aportando una mayor agilidad y seguridad en la gestión tributaria.»²⁹, lo anterior debido a que el verdadero sujeto con capacidad contributiva es el contribuyente.

En el presente trabajo, se sigue la línea de pensamiento de De la Garza³⁰ y se considera que la sustitución opera por vía de retención; que el sustituto es llamado retenedor y es el obligado por ley a retener y enterar al sujeto activo el importe del tributo pagado por el contribuyente cuando se le ha reconocido un derecho de crédito, se le ha descontado al pagarle o abonarle en una cuenta. Otros ejemplos de retención se establecen en el artículo 94, párrafo tercero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta³¹ y 26, fracción I del Código Fiscal de la Federación³².

²⁸ Artículo 26, fr. XIV Código Fiscal de la Federación vigente en 2017. “Son responsables solidarios con los contribuyentes: Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.”

²⁹ Alvarado, M., «Otros obligados tributarios» en *op. cit.*, p. 203.

³⁰ *Cfr.* De la Garza, S., *op. cit.*, pp. 499 – 504.

³¹ Artículo 94 LISR vigente en 2017.- Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral: El pago del impuesto a que se refiere este artículo deberá efectuarse mediante retención que efectúen las citadas personas morales.

³² Artículo 26 CFF vigente en 2017.- Son responsables solidarios con los contribuyentes: I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

Cabe señalar que la sustitución y la traslación del tributo son dos figuras diferentes que no deben confundirse. En la sustitución la propia ley prevé que el pago de la contribución se realice por un tercero, *en lugar* del contribuyente; mientras que en la traslación el contribuyente está obligado al pago «no es sustituido por nadie, pues es él mismo, respecto de la administración financiera, el verdadero sujeto pasivo de la obligación tributaria designado por el legislador.»³³. De acuerdo con Pugliese en la traslación de la contribución lo que se puede llegar a crear es una relación jurídica entre los particulares -contribuyente de hecho y contribuyente de facto-, pero no habrá ninguna sustitución en la relación jurídico tributaria.

c) Responsable.

En el Derecho Tributario algunas figuras jurídicas como lo es la responsabilidad se retoman de las instituciones de Derecho Privado, empero estas se redefinen para su uso, desarrollándose así en nuevos términos conforme a las prerrogativas establecidas en la ley tributaria. Al referirnos a la responsabilidad tributaria, se destaca que la misma se establece por mandato de ley, en la cual se determina la existencia y relación del responsable como sujeto pasivo de la obligación tributaria.

De acuerdo con lo anterior y conforme a lo desarrollado en temas precedentes, una de las principales características que es común a todos los sujetos pasivos obligados en la relación jurídico tributaria es el origen del vínculo obligacional, ya que en todos los supuestos nos referimos a una relación que nace *ex lege*, en la cual no tiene relevancia la voluntad del individuo y cuya responsabilidad no puede ser sustituida por acuerdos o convenios privados.

Al ser una obligación *ex lege*, se ha delimitado que la responsabilidad en materia tributaria se actualiza debido a la realización de un presupuesto de hecho diferente del hecho imponible -que causa el nacimiento de la contribución- aunque con dependencia de este. Señala Sáinz de Bujanda que «el presupuesto de hecho que origina la obligación del responsable es distinto del hecho imponible, aunque lógicamente se conecte o relacione de algún modo con este

³³ Pugliese, M. *op. cit.*, p. 203.

último. Para que se dé un supuesto de responsabilidad, tienen, en suma, que darse dos presupuestos de hechos diferenciados como generadores de dos vínculos jurídicos igualmente distintos, a saber: el del sujeto pasivo y el del responsable.»³⁴. Consecuentemente, como afirma Alvarado³⁵ el responsable se vincula con el contribuyente de una manera dependiente y subordinada, en tanto que surge hasta que se haya determinado la existencia de la obligación tributaria y del contribuyente.

De este modo, al responsable del tributo se le sitúa *junto al* sujeto pasivo principal a pagar la deuda tributaria, es decir, este resulta obligado al pago de la prestación económica de manera conjunta, no asume la titularidad del hecho imponible, ya que es titular de una obligación diversa -dependiente y subordinada- de la obligación principal, cuya finalidad es asegurar el cumplimiento de pago del tributo.

En el caso concreto de la legislación mexicana, no se expresa algún concepto de responsabilidad tributaria en la ley, sino que se enumeran una serie de sujetos que son considerados como responsables *solidarios* con los contribuyentes³⁶, entre los cuales se encuentran las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, a los liquidadores o síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, entre otros. De esta manera, la legislación tributaria, no solamente se introduce la figura de la responsabilidad tributaria en la ley, sino también una especie de la misma: la responsabilidad solidaria.

Señala Margáin³⁷ que la responsabilidad solidaria es una de las dos especies de sujetos pasivos que regula el Código Fiscal de la Federación, que en el ordenamiento mexicano únicamente se contempla a dos sujetos pasivos de la obligación tributaria: el contribuyente y el responsable solidario, este último definido como «todo tercero que conforme a la doctrina adquiere la responsabilidad sustituta, solidaria, objetiva, etc., no existiendo para los autores

³⁴ Sáinz de Bujanda, F., *op. cit.*, p. 244.

³⁵ *Cfr.* Alvarado, M., «Otros obligados tributarios» en *op. cit.*, p. 208 – 212.

³⁶ Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación establece quienes serán considerados como responsables solidarios con los contribuyentes.

³⁷ Margáin, E., *op. cit.*, p. 297.

del Código Fiscal entre las distintas clases de responsabilidades que en materia fiscal pueden presentarse.»³⁸ Reiterándose de esta manera la idea sostenida por De la Garza, quien afirma que en la búsqueda de simplificar los tipos de responsabilidad, el Código Fiscal contempla únicamente la responsabilidad solidaria incluyendo en la misma los demás tipos de responsabilidad por deuda ajena.

Ahora bien, respecto a la responsabilidad solidaria, esta tiene una acepción distinta a la asignada en el Derecho Privado, en materia tributaria en realidad es de carácter subsidiario debido a que se hace efectiva cuando el contribuyente no realiza el pago del crédito fiscal determinado, por lo cual tiene fines prácticos de garantía. Asimismo, en la doctrina autores como Jarach y Pugliese manifiestan que la atribución de la responsabilidad solidaria se constituye debido al incumplimiento de las obligaciones que conciernen al contribuyente, que se trata de una «relación particular entre el responsable y el deudor tributario o la sucesión en situaciones particulares de derecho o de hecho o la violación de una obligación legal.»³⁹.

Consecuentemente, se concluye que a pesar de que el legislador mexicano únicamente hace referencia al responsable solidario como sujeto pasivo por deuda ajena en la relación jurídico tributaria, de acuerdo a los presupuestos de hechos establecidos en ley se pueden configurar distintos tipos de responsabilidad.

De conformidad con lo antes expuesto y para el presente trabajo, se contempla la existencia de una diversidad de sujetos pasivos, los cuales, sin importar su denominación, siempre quedarán determinados por la ley y estarán sujetos al cumplimiento de la obligación tributaria de distinta manera, en algunos casos por deuda propia u otros por deuda ajena.

Así también, se reflexiona entorno a que el hecho de que no esté establecido algún concepto o término referente al sustituto no implica que dentro de las relaciones jurídico tributarias no se conforme dicha figura, ya que si bien es cierto que en la legislación tributaria mexicana únicamente existen los conceptos de contribuyente y responsable solidario, no involucra que los conceptos doctrinarios desarrollados no se configuren en la práctica, es decir, un error de

³⁸ *Ibidem*, p. 298.

³⁹ Pugliese, M., *op. cit.*, p. 189.

denominación no limitará que se constituya cualquiera de los sujetos pasivos de la obligación tributaria. De esta forma, se concluyen los temas referentes a los sujetos que forman parte de la obligación tributaria y se procede a desarrollar la explicación sobre el nacimiento de toda relación jurídica tributaria, comenzando con el contenido del hecho imponible.

1.3. Hecho imponible.

En la Doctrina del Derecho Tributario se han utilizado términos como el de hipótesis de incidencia tributaria, presupuesto típico, hecho imponible, hecho tributario o presupuesto de hecho para distinguir a uno de los elementos de creación del tributo; debido a la diversidad de expresiones que pueden ser usadas en la Doctrina Jurídica, De la Garza exhorta a «no dejarse guiar por los nombres, hasta encontrar qué significado da cada autor a esos vocablos.»⁴⁰. Con el fin de mantener una uniformidad y evitar confusiones, siguiendo los criterios de la Doctrina mexicana, en lo que refiere al desarrollo del presente trabajo, se utilizará el término hecho imponible.

De acuerdo con De la Garza⁴¹ diversos doctrinarios como Jarach, De Araujo Falçao y Sáinz de Bujanda han determinado que el estudio del hecho imponible debe situarse en primer término, en razón de que es el punto de partida para el análisis de cualquier relación jurídica tributaria que se desarrolle, ya que a través del mismo se determina en qué momento nacerá la obligación tributaria, quién será el sujeto pasivo de la obligación tributaria, los conceptos de incidencia y exención, la base del cálculo, alícuota, así como la clasificación de la contribución.

De esta manera en primer término definiremos al hecho imponible como «la descripción hipotética, contenida en ley, del hecho apto a dar nacimiento a la obligación.»⁴². De la descripción anterior, se desprende que el hecho imponible es una previsión legal en la cual se establece un supuesto que «contienen la descripción hipotética y abstracta de un hecho.»⁴³.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 412.

⁴¹ De la Garza, S., *op. cit.*, p. 414.

⁴² Ataliba, Geraldo, *Hipótesis de incidencia tributaria*, 1975., citado por De la Garza, S., *op. cit.*, p. 410.

⁴³ Ataliba, Geraldo, *Hipótesis de incidencia tributaria*, Lima, Escuela del Ministerio Público "Dr. Gonzalo Ortiz de Zeballos Roedel", 1975, p. 74. <http://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_2_hipotesis_de_incidencias_tributaria.pdf> [04 de septiembre de 2017].

Se considera que es una descripción hipotética, en razón de que detalla un hecho que posiblemente pueda realizarse en el mundo fáctico, a la cual se le han dotado de características específicas y que de ser realizadas traerán como consecuencia la constitución de una relación jurídico tributaria, asimismo, es de carácter abstracto debido a que es una representación mental de dicho estado de hecho que necesita configurarse.

Además de lo señalado en el párrafo precedente, de acuerdo con diferentes autores⁴⁴, dicha descripción no tiene un carácter conceptual de naturaleza simple, sino que se trata de un concepto lógico-jurídico, en el cual el Estado exterioriza su poder de imperio a través de una manifestación legislativa, designando un contenido específico a un estado de hecho, el cual al configurarse en el mundo real crea un vínculo jurídico. Cabe señalar que la realización del hecho imponible en el mundo fáctico es conocida como hecho generador, contenido que se expondrá más adelante.

Respecto al hecho imponible, en la Doctrina Jurídica se ha señalado que, no obstante, a la diversidad de vocablos que se asignen al mismo concepto, así como a la pluralidad de hechos que pueden ser descritos en la ley, se trata siempre de una misma figura jurídica, la cual posee las características de ser unitaria e inescindible. Expresando la misma idea, Alfredo Becker señala que «no existe una regla jurídica para la hipótesis de incidencia, otra para la base del cálculo, otra para la alícuota, etc.; todo esto integra la estructura lógica de una *única* regla jurídica [...]»⁴⁵.

De acuerdo con lo anterior, se sostiene que la descripción de la hipótesis de hecho en la ley no implica una integración de diversas partes que se desarrollan en el mundo fáctico, sino que como ente único se configura en el mundo de los hechos en una sola unidad, que los *elementos* que integran el hecho imponible, no son más que *cualidades* que posee el propio hecho imponible y desde los cuales se puede abordar su estudio, criterio razonado por De

⁴⁴ *Ibidem*, pp. 70 – 73; De la Garza, S., *op. cit.*, pp. 420 – 425.

⁴⁵ Becker, Alfredo, s.a., citado por Ataliba, G., *op. cit.*, p. 89.

Barros Carvalho al realizar una analogía mediante la cual demuestra el carácter unitario del hecho imponible al compararlo con una esfera metálica⁴⁶.

Así, con el propósito de conocer de manera integral el tema en desarrollo, en el presente trabajo se abordará el estudio de los aspectos: legal, subjetivo, objetivo temporal y espacial del hecho imponible.

a) Aspecto legal.

En el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se instaure el principio de legalidad en materia tributaria, el cual instituye que el hecho imponible sea establecido en la ley⁴⁷, De la Garza menciona que no solo debe establecerse en la norma jurídica la descripción del hecho imponible, sino que también debe indicarse en la misma cada uno de sus *elementos esenciales*⁴⁸: sujetos, objeto, base, tasa o tarifa; y al no instaurarse de esta manera, se incumple con el principio de legalidad, por lo cual, no puede configurarse el nacimiento de la contribución⁴⁹.

b) Aspecto subjetivo.

«El aspecto personal, o subjetivo, es la cualidad –inherente a la hipótesis de incidencia– que determina los sujetos de la obligación tributaria, que el hecho generador hará nacer. Consiste en una conexión (relación de hecho) entre el núcleo de la hipótesis de incidencia

⁴⁶ “Si en un aula de física, se propusiese como objeto de estudio una esfera metálica, inicialmente desalentaría al profesor, el carácter unitario e inescindible de ese objeto. Ella (la esfera) no tiene elementos o partes. No puede ser partida o desarmada. Si fuera escindida, ya no será más una esfera, sino otro objeto: dos semi esferas. Para mantener su identidad substancial, como objeto de estudio, ha de ser considerada unitariamente. Pese a ello, la esfera puede ser examinada en cuanto a sus diversas propiedades, o características, o aspectos, reconocibles en su unidad sustancial. Efectivamente, la esfera puede ser estudiada en sus aspectos: forma, brillo, peso, simetría, materia, movilidad, tamaño, consistencia, densidad, etc.” De Barros Carvalho en Ataliba, *op. cit.*, p.89.

⁴⁷ El principio de legalidad tributaria establece que la contribución esté expresamente establecida por una norma jurídica que tenga carácter de ley material y formalmente.

⁴⁸ Terminología utilizada en Tribunales Colegiados de Circuito en la Tesis Aislada con número de registro 228224, “*Contribuciones, elementos constitutivos de las.*”, Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, tomo III, segunda parte-1, Enero-Junio de 1989, pág. 227.

⁴⁹ *Cfr.* De la Garza, S., *op. cit.*, pp. 418 – 419.

y dos personas, que serán erigidas, en virtud del hecho [generador] y por fuerza de la ley, en sujetos de la obligación.»⁵⁰.

De acuerdo con la definición anterior, como señala Sáinz de Bujanda, el elemento subjetivo se encuentra presente en cada hecho imponible y corresponde al sujeto obligado al pago del crédito impositivo, es decir, al sujeto pasivo definido en cada una de las modalidades descritas en los párrafos antecedentes⁵¹. Asimismo, debe añadirse que el aspecto personal incluye la determinación del sujeto activo, quien será el ente con el poder de imperio que ha establecido el hecho imponible en la ley, así también aquel que asuma una posición acreedora en el pago del tributo. Por lo anterior, puede afirmarse que el aspecto subjetivo del hecho imponible refiere a la determinación de cada uno de los sujetos que integran la relación jurídico tributaria, es decir, un sujeto activo y un sujeto pasivo.

c) Aspecto objetivo.

Sin importar la variedad de hechos imposables establecidos en ley todos pueden ser estudiados desde una perspectiva objetiva -llamada también material⁵²- la cual consiste en la descripción del hecho imponible en términos generales, sin consideración del aspecto subjetivo, es decir, el hecho imponible descrito como fenómeno económico tipificado en la norma tributaria; como un acto o negocio jurídico regulado en otra rama del Derecho que asume el carácter de hecho imponible en la ley tributaria; o también, como aquellas actividades no comprendidas de origen dentro de algún marco jurídico pero que con posterioridad se configuran en la ley tributaria⁵³. De acuerdo con lo antes expuesto, se considera que es de vital importancia el establecimiento del hecho imponible, ya que a través de su establecimiento y configuración en el mundo fáctico nace la obligación tributaria, «es

⁵⁰ De Araujo Falcao, A., *El hecho generador de la obligación tributaria*, 1975., citado por De la Garza, S., *op. cit.*, p.419.

⁵¹ Cfr. Sáinz de Bujanda, F., *op. cit.*, pp. 208 – 212.

⁵² Cfr. De la Garza, S., *op. cit.*, p. 420 - 425.

⁵³ Cfr. Sáinz de Bujanda, F., *op. cit.*, p. 201 – 208.

el aspecto básico del hecho imponible al cual los demás aspectos se refieren y condicionan.»⁵⁴.

Como se mencionó con anterioridad, el hecho imponible es una descripción hipotética y abstracta establecida en la ley que tiene como consecuencia crear un vínculo jurídico entre el sujeto pasivo y el sujeto activo de la obligación tributaria, ahora bien, los hechos imposables descritos en la ley son muy diversos y con el objetivo de identificar algunos ejemplos, se recurre a clasificar al hecho imponible con referencia al objeto en el que se concreta, es decir, en relación con:

- Un bien natural: como la cerveza, azúcar, algodón, tabacos, entre otros.
- Un bien jurídico: que es una creación del Derecho, que puede referirse a patente, concesión, pólizas de seguro, entre otros.
- Un concepto abstracto: como el patrimonio, la renta, masa hereditaria, entre otros ⁵⁵.

Cabe señalar que esta clasificación no es la única, Sáinz de Bujanda realiza una sistematización conforme a fenómenos de consistencia económica, actos y negocios tipificados en el Derecho Privado; situaciones o cualidades del sujeto pasivo o actividades no jurídicas⁵⁶. De la misma manera, Berliri categoriza a los hechos tributariamente importantes de acuerdo con los ingresos, propiedad o posesión de un bien; actos o negocios jurídicos; consumo de bienes o servicios; producción de bienes; desarrollo de actividades; hechos materiales que no pertenecen en un principio al mundo jurídico y nacionalización de mercancías⁵⁷.

⁵⁴ Shaw, José Luis, «La clasificación de los hechos generadores tributarios en función de su aspecto temporal» en *Revista Tributaria*, Montevideo, T. VI, n. 28, 1979., citado por De la Garza, *op. cit.*, p. 421.

⁵⁵ De la Garza, S., *op. cit.*, p. 424.

⁵⁶ Sáinz de Bujanda, F., *op. cit.*, p. 202.

⁵⁷ Berliri, Antonio, *Principios de Derecho Tributario: volumen II*, Madrid, Derecho Financiero, 1971, p. 333.

d) Aspecto temporal.

En la Doctrina Jurídica se ha señalado por algunos autores⁵⁸ que el tiempo es un aspecto importante para el estudio del hecho imponible, ya que a través de este se determina el momento en que nace el vínculo jurídico tributario.

Siguiendo la línea de pensamiento de Sáinz de Bujanda, se expone que en el análisis del aspecto temporal deben considerarse los siguientes temas: Primero.- El instante en que nace la obligación tributaria y que refiere al momento en que se produce el hecho generador; Segundo.- Cuando la prestación tributaria es exigible, es decir, cuando el crédito fiscal puede ser cobrado por la Administración y ha sido legalmente notificado al sujeto obligado y; Tercero.- Para determinar la ley aplicable en el momento en que se produce el hecho generador⁵⁹. De esta manera se observa que la temporalidad está presente desde el nacimiento hasta la extinción de la obligación tributaria.

Así también, vinculando el aspecto temporal, con el nacimiento de la obligación tributaria se identifica otra clasificación del hecho imponible que refiere a la estructura temporal del mismo y que a grandes rasgos define la existencia de hechos instantáneos, por realizarse en un momento breve y quedar agotados al producirse el hecho generador, o hechos de duración prolongada, en los cuales la ley configura el hecho de tal manera que su realización se lleva a cabo al agotarse o iniciarse un plazo de duración y se relaciona con una sola obligación tributaria⁶⁰.

Por último, el principio de irretroactividad de la ley⁶¹ consagrado en el artículo 14 constitucional, es la base para dirimir las controversias relacionadas con al aspecto temporal, las cuales refieren a problemas en la determinación de las leyes aplicables, sustancialmente,

⁵⁸ Cfr. Ataliba, G., *Hipótesis de incidencia tributaria*, 1975; De la Garza, S. *op. cit.*, pp. 426 – 429.

⁵⁹ Cfr. Sáinz de Bujanda, pp. 204 – 207.

⁶⁰ Cfr. De la Garza, S., *op. cit.*, p. 424.

⁶¹ Tesis Jurisprudencial P./J. 87/97m, “*Irretroactividad de las leyes. Su determinación conforme a la Teoría de los Componentes de la Norma.*”, Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, tomo VI, Noviembre de 1997, pág. 7; en la cual se establece que es fundamental determinar el momento en que configuraron los supuestos de la Ley, ya que de acuerdo a la norma se regirán las disposiciones de la relación jurídica, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.

en dicho principio se establece que ninguna ley puede generar obligación alguna sobre hechos anteriores a su vigencia o afectar derechos adquiridos.

e) Aspecto espacial.

Descrito como el elemento que establece la eficacia de las normas tributarias, el aspecto espacial refiere al factor territorial en el cual el hecho generador se produce⁶². Por lo cual, es definido como «la indicación de circunstancias de lugar -contenida explícita o implícitamente en la hipótesis de incidencia- relevantes para la configuración del hecho generador.»⁶³.

El aspecto espacial es necesario en la resolución de conflictos que versan sobre la titularidad del crédito tributario en situaciones con problemas con la aplicación de las leyes de acuerdo al espacio, ya que a través del territorio se determina quienes serán los sujetos activos y pasivos de la relación jurídico tributaria. Para solucionar dicha controversia, nos apoyaremos en la clasificación realizada por Sáinz de Bujanda, en la que señala que los hechos imponibles se dividen en dos grupos: Primero.- Aquellos que se realizan bajo la potestad de un ente público, quien es el único acreedor del tributo y; Segundo.- Aquellos cuyos *elementos constitutivos* se producen en el territorio de dos o más entes públicos y de los cuales surge la incertidumbre de determinar quién es legítimo acreedor del pago⁶⁴; para resolver esta última problemática en la doctrina jurídica se ha desarrollado el criterio de territorialidad, en el cual se fija que en aquel territorio en el que se haya generado el último acto de ejecución descrito en el hecho imponible, éste será tomado en cuenta como el lugar en donde se constituyó el hecho generador, debido a que el hecho imponible es uno solo y es hasta ese momento cuando se configura en su integridad y nace la relación tributaria.

⁶² Cfr. De la Garza, S., *op. cit.*, pp. 429 – 430.

⁶³ Ataliba, G., *Hipótesis de incidencia tributaria*, 1975., citado por De la Garza, S., *op. cit.*, p. 429.

⁶⁴ Cfr. Sáinz de Bujanda, F., *op. cit.*, p. 204.

1.4. Hecho generador.

Como se mencionó con anterioridad, existe poca uniformidad respecto al uso de vocablos que refieren al hecho imponible y al hecho generador, sin embargo, como se ha señalado en párrafos precedentes, en el presente documento se ha establecido el uso del término hecho imponible para referirnos a «la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho»⁶⁵, es decir, la descripción legal, general y abstracta de un hecho que es jurídicamente relevante.

Ahora bien, relacionado al hecho imponible, pero con diversas características se localiza el hecho generador, el cual puede ser definido como el «hecho concreto, localizado en tiempo y espacio, sucedido efectivamente en el universo fenoménico que -por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia- da nacimiento a la obligación tributaria.»⁶⁶. De esta manera podemos concluir que la configuración del hecho imponible en el mundo real crea al hecho generador y consecuentemente nace la relación jurídico tributaria.

Al fenómeno por el cual se configura el hecho generador se le conoce como subsunción⁶⁷, figura jurídica que podrá entenderse como la selección de la norma que resulta aplicable a un caso particular, es decir, los hechos realizados en el mundo fáctico deberán configurarse a la descripción legal del hecho imponible para dar nacimiento a la obligación tributaria; cabe señalar que dicha configuración es de manera rigurosa, en tanto que el principio de legalidad establecido en el artículo 14 Constitucional se refuerza en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, en el cual se prohíbe la aplicación análoga de la ley y se ordena la aplicación estricta en todas las normas que impongan cargas y sanciones a los particulares.

De acuerdo con lo anterior, para una mayor ejemplificación de las particularidades del hecho generador se considera pertinente transcribir el cuadro comparativo que realiza Ataliba entre

⁶⁵ Ataliba, G., *Hipótesis de incidencia tributaria*, 1975., citado por De la Garza, S., *op. cit.*, p. 411.

⁶⁶ Ataliba, G., *op. cit.*, p. 78.

⁶⁷ Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española <<http://dle.rae.es/?id=YaXgA93>> [01 de Octubre de 2017].

la hipótesis de incidencia y el presupuesto de hecho⁶⁸, en la doctrina mexicana la hipótesis de incidencia corresponde al término de hecho imponible y hecho imponible al hecho generador:

Hecho imponible	Hecho generador
-Descripción genérica e hipotética de un hecho;	-Hecho concretamente ocurrido en el mundo fenomínico, verificable empíricamente (<i>hic et nunc</i>);
-Concepto legal (universo del derecho);	-Hecho jurígeno (esfera tangible de los hechos);
-Designación de sujeto activo;	-Sujeto activo ya determinado;
-Criterio genérico de identificación del sujeto pasivo;	-Sujeto pasivo: Ticio;
-Criterio de fijación del momento de configuración;	-Acaecimiento –día y hora determinados;
-Eventual previsión genérica de circunstancias de modo y lugar;	-Modo determinado y objetivo, lugar determinado;
-Criterio genérico de mensuramiento (base imponible).	-Medida (dimensión) determinada.

Según lo antes transcrito, podemos resumir que el hecho imponible trabaja en un plano abstracto y que tiene una función constitutiva para cada una de las relaciones tributarias; por el contrario, el hecho generador se desenvuelve en un plano concreto, es la materialización del presupuesto en el mundo real y su función es constitutiva de una obligación concreta.

De este modo, por lo que respecta al desarrollo de este trabajo, tanto el hecho imponible como el hecho generador son considerados como figuras indispensables que trabajan de

⁶⁸ Ataliba, G., *op. cit.*, p. 86.

forma conjunta para el nacimiento de toda relación jurídica tributaria, lo anterior en razón de que en el hecho imponible, establecido en la ley, en primer modo determina la hipótesis general y abstracta de un hecho, y el cual al exteriorizarse en el mundo fáctico y coincidir plenamente con la descripción legal recibe el nombre de hecho generador, y definitivamente con este se origina el vínculo obligacional entre el Estado y el contribuyente.

Así también, es importante señalar que ambas figuras jurídicas son diversas y poseen sus propias características, en el caso del hecho imponible los rasgos corresponden a una previsión legal genérica de circunstancias de tiempo, modo y lugar; por lo que respecta al hecho generador estamos en presencia de un tiempo, modo y lugar específico, donde se conforma un sujeto activo y pasivo determinado.

En concordancia con lo expuesto, y toda vez que en el mundo fáctico no solo se desarrollan actos tendientes a cubrir el pago de las contribuciones, se expondrán los temas referentes a actividades antijurídicas que vulneran el sistema legal tributario.

1.5. Infracciones y delitos fiscales.

La coercitividad es una de las características esenciales que posee todo orden jurídico, a través de esta se garantiza la observancia de los mandatos establecidos en la ley. La coercitividad como una particularidad intrínseca al Derecho establece la «posibilidad de aplicar una sanción, posibilidad que representa una fuerza espiritual, una precisión psíquica, una amenaza que debe motivar el cumplimiento del Derecho y que, cuando es ineficaz, se lleva a la práctica aplicándose las sanciones que restauran el orden perturbado»⁶⁹. De esta manera puede afirmarse que el orden jurídico se integra de preceptos que a su vez se componen de una hipótesis, un mandato y una sanción.

Por lo que respecta, esta última se encuentra vinculada a una conducta antijurídica establecida en la norma, considerándosele como una consecuencia descrita en el ordenamiento y como

⁶⁹ Legaz y Lacambra, Luis, *Introducción a la Ciencia de Derecho*, Barcelona, Bosch, 1943., citado por Lomelí Cerezo, Margarita, *Derecho Fiscal represivo*, Distrito Federal, Porrúa, 3ª, 1998, p. 11.

uno de los aspectos de efectividad de la ley, ya que a través de ella existe la posibilidad de que la norma sea cumplida aún en contra de la voluntad del obligado.

Así, en párrafos subsecuentes se abordarán los temas del acto ilícito y la sanción.

1.5.1. Derecho Penal Tributario.

El Derecho Penal Tributario en términos generales puede ser definido como el conjunto de disposiciones que vinculan sanciones al incumplimiento de las normas que establecen las obligaciones tributarias con la Administración⁷⁰. Respecto a este conjunto de leyes, la Doctrina Jurídica ha desarrollado primordialmente dos teorías respecto a su naturaleza.

La primera de ellas defiende la independencia del Derecho Penal Tributario, respecto del Derecho Penal Común, constituyéndose como una rama autónoma; se señala que las infracciones administrativas y tributarias conforman una rama independiente llamada Derecho Penal Administrativo o Tributario, que este constituye un desmembramiento del Derecho Penal General al poseer un lenguaje y características propias y por lo cual no puede pertenecer al mismo. De la misma manera, otra diferencia señalada entre ambas ramas reside en que los delitos de Hacienda traen como consecuencia penas, que generalmente son de carácter pecuniario y no personal, las cuales son traducidas como una ventaja económica a favor del Estado⁷¹.

Por otro lado, en la segunda teoría se sostiene que no existe una diferencia sustancial sino formal entre una infracción criminal y una tributaria, por lo cual se afirma que el Derecho Penal Tributario es una rama derivada del Derecho Penal General. Diversos autores como Bielsa y Villegas en Argentina, De la Garza y Lomelí en México, de acuerdo con esta segunda doctrina, no aceptan la autonomía del Derecho Penal Tributario y manifiestan que la necesidad de asegurar de forma efectiva y regular la percepción de ingresos al Erario ha originado diversas tendencias doctrinarias creando un sistema jurídico penal fiscal, sin embargo, no debe olvidarse que el Derecho Penal es uno y que las diversas particularidades

⁷⁰ Cfr. Lomelí Cerezo, Margarita, *op. cit.*, pp. 141 – 146.

⁷¹ Cfr. Bielsa, Rafael, *Estudios de derecho público, tomo II*, Buenos Aires, Depalma, 1950, p. 511.

o características que las leyes tributarias determinan en el ámbito penal no justifican una autonomía⁷².

Esta segunda corriente doctrinal es aceptada en México, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó en la Tesis Aislada 1a. XXVII/2007 que las sanciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación por el incumplimiento de una obligación tributaria guardan similitud con las penas, toda vez que ambas son consecuencia de lo antijurídico, y por lo cual la infracción fiscal debe atender a las garantías que resulten aplicables del Derecho Penal⁷³.

De acuerdo con lo expuesto, en el presente trabajo se seguirá la segunda posición doctrinal, debido a que se considera al Derecho Penal Tributario como una rama procedente del Derecho Penal General, que tanto la infracción penal como tributaria corresponden a un quebrantamiento del ordenamiento jurídico y sus respectivas sanciones de alguna forma poseen la misma naturaleza y demandan la misma finalidad: la represión y el cumplimiento de lo establecido en la ley.

Asimismo, se afirma que tanto el acto antijurídico y la sanción, base de todo derecho punitivo, se encuentran intrínsecamente relacionadas debido a que una conducta es considerada antijurídica porque tiene como consecuencia una sanción y esta última es transcendental ya que dota de eficacia al ordenamiento jurídico.

1.5.2. Conductas punibles.

Como se ha mencionado en el presente trabajo, el sostenimiento de un Estado se da a través del pago de las contribuciones que realizan cada uno de los sujetos obligados por la ley, sin embargo, hoy en día el aumento constante de impuestos, la no satisfacción de las necesidades colectivas y los altos índices de corrupción en el gobierno, han provocado que en algunos casos los contribuyentes busquen disminuir el impacto que causan las contribuciones en su

⁷² Cfr. Lomelí, M., *op. cit.*, pp. 143 – 146.

⁷³ Tesis 1a. XXVII/2007, “*Las infracciones fiscales se rigen por los principios del derecho administrativo sancionador y por las garantías del derecho penal, en lo que resulten aplicables.*”, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, Febrero de 2007, pág. 652.

patrimonio, evitando el pago correcto de las mismas. Lo anterior, mediante la omisión de actos o la ejecución de hechos prohibidos por la ley, conductas antijurídicas que vulneran las normas tributarias dando lugar al nacimiento del ilícito fiscal.

Así, el ilícito tributario es un acto antijurídico establecido en la ley que puede consistir en una acción u omisión, el cual se encuentra vinculado a una sanción que se dirige contra el individuo que realice las conductas que son consideradas como perjudiciales para una determinada sociedad o bien, omita realizar los actos a los que se encuentra obligado.

De esta manera, el ilícito fiscal puede ser definido conforme a las Iª Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Financieros y Fiscales, celebradas en 1967, como:

«... todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo que determinen por acción u omisión, una transgresión de las normas jurídicas de que derivan obligaciones sustantivas de realización de prestaciones tributarias, o de deberes formales de colaboración con la Administración Financiera para dar efectividad a los créditos fiscales.»⁷⁴.

El ilícito fiscal se divide en dos actitudes específicas: delitos e infracciones tributarias los cuales se han considerado con una naturaleza jurídica diferente, en razón de sus propias características; se ha expuesto que en el delito fiscal se dañan bienes que jurídicamente se encuentran tutelados en la ley penal, por el contrario, las infracciones no lesionan los mismos bienes, sino que solo figuran un *riesgo* al crear las condiciones favorables para que se presente un daño⁷⁵. Otra diferencia indicada radica en que «la infracción tributaria es una contravención y no un delito, puesto que ella no ataca en forma directa derecho de los particulares, sino que obstruye la labor del Estado que cuenta como recursos los ingresos provenientes de los tributos.»⁷⁶. Siguiendo la misma línea de pensamiento, autores como Massari y Negri defienden la existencia del elemento subjetivo en el delito, contrario a lo que

⁷⁴ De la Garza, S., *op. cit.*, p. 891.

⁷⁵ *Cfr.* De la Garza, S., *op. cit.*, pp. 891 – 893.

⁷⁶ Villegas, Héctor, «El delito tributario», en *Ius Et Veritas*, Lima, 1994, p. 48. <<https://www.revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/download/15420/15872>> [23 de octubre de 2017].

sucede en la infracción, donde únicamente se considera la inobservancia de la ley sin investigar la existencia de dolo o culpa⁷⁷.

Existe una segunda postura doctrinal en la cual se sostiene que la infracción y el delito fiscal poseen diferencias de accidente, pero que sustancialmente son idénticos, se ha argumentado que el «ilícito tributario, podrá ser tipificado como infracción o delito, ya que no existe distinción alguna desde un punto de vista cualitativo entre la infracción administrativa y delito fiscal; sino que la diferenciación entre uno y otra va a determinarse por el nivel de protección que el legislador desee otorgarle al interés jurídico tutelado, es decir, sus diferencias no son ontológicas.»⁷⁸. De esta forma dicha teoría ha sustentado que las conductas antijurídicas más graves deben tipificarse como delitos y castigarse con penas altas como la prisión, dejando así los ilícitos menores dentro de la categoría de infracciones⁷⁹.

Finalmente, otro sector de la doctrina expresa que en razón de que el ilícito tributario es una conducta grave que transgrede el orden social, este puede ser tipificado como infracción y delito, es decir, ser sancionado con multa y con pena privativa de libertad; de ser así se está en presencia de ordenamientos legales mixtos o ambivalentes⁸⁰. Señala Ríos que en la doctrina mexicana aunque se sostiene que las conductas que generan el ilícito tributario pueden ser calificadas como infracción o delito, lo cierto es que en el Código Fiscal de la Federación, en el título IV “De las infracciones y delitos fiscales”, no se establece una diferencia clara entre las infracciones y los delitos fiscales, provocando que una misma conducta antijurídica pueda ser calificada como delito e infracción al mismo tiempo, razonamiento confirmado con lo dispuesto en los artículos 70 y 94 del citado ordenamiento, en los cuales se establece que las multas por infracciones fiscales son independientes a las

⁷⁷ Massari y Negri citados en Lomelí Cerezo, Margarita, *El poder sancionador de la Administración Pública*, Distrito Federal, CECSA, 1961, citado por De la Garza, S., *op. cit.*, p. 892.

⁷⁸ Rezzoagli, Bruno Ariel, «Ilícitos Tributarios. Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal.», en *Amicus Curiae*, número 2, 2009, p. 2. <https://www.derecho.duad.unam.mx/amicus-curiae/descargas/10_feb.../ILICITOSpdf.pdf> [25 de junio de 2017].

⁷⁹ En México dicha teoría se ha sustentado por De la Garza y Lomelí, en España por Sáinz de Bujanda y en Argentina por Villegas.

⁸⁰ *Cfr.* Ríos Granados, Gabriela, «El ilícito tributario» en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, coord., *Manual de Derecho Tributario*, Distrito Federal, Porrúa, 2005, pp. 294 – 297.

sanciones que impongan las autoridades judiciales y que será la autoridad administrativa quien con arreglo a las leyes fiscales establezca las sanciones pecuniarias.

Es importante señalar que la doctrina de sistemas legales ambivalentes ha sido estudiada como una posible transgresión al principio “*Non bis in idem*”, establecido en el artículo 23 constitucional, lo anterior en razón de que una conducta antijurídica al ser calificada dos veces, una como delito y otra como infracción, da origen a una dualidad procesal con multiplicidad de sanciones, quebrantando el principio de unicidad de sentencia y la excepción de cosa juzgada, desconociendo así el principio de unidad del poder jurisdiccional y del proceso⁸¹.

Sin embargo, por interpretación judicial se ha resuelto que no existe una transgresión a tal Principio de Derecho debido a que los procedimientos penales y administrativos son distintos, ya que persiguen diferentes fines: el primero es competencia de las autoridades judiciales y se reclama imponer una pena por el delito cometido, en tanto que el procedimiento administrativo atañe a las autoridades administrativas en búsqueda del cobro de los impuestos omitidos⁸².

En defensa a lo pronunciado por los Tribunales, del mismo modo, Manuel Rivera Silva señala que:

«un solo acto, sin merma ni alteración de su idiosincrasia, puede ser contemplado en formas diferentes según sea el ángulo de observación, siendo así posible la concomitancia y concurrencia de un aspecto que conculca las normas necesarias para la buena vida social (aspecto penal) con otro que viola el cumplimiento de las obligaciones impositivas (aspecto administrativo). La sentencia penal sobre lo que establece la verdad legal, es sobre la comisión del delito, la responsabilidad y la pena, y la resolución administrativa

⁸¹ Cfr. Lomelí, M., *op. cit.*, 100 – 113.

⁸² Tesis Aislada III.2o.P.90 P, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVII, Mayo de 2003, pág. 1249 y Tesis Aislada, Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 75, Sexta Parte, pág. 22.

que no considera ninguno de esos puntos, puede dictarse sin agravio de la verdad establecida.»⁸³.

De esta manera, aunque no se ha establecido un consenso sobre la naturaleza jurídica de la infracción y el delito fiscal, si podemos afirmar que se trata de conductas antijurídicas que vulneran el orden social.

Con la finalidad de establecer una mayor diferencia, a continuación, se desarrollarán los temas de infracción y delito por ser estos las variedades en las cuales puede tipificarse el ilícito tributario.

- Infracción tributaria.

En la legislación tributaria no se ha establecido ningún concepto legal que defina lo que ha de entenderse por infracción, no obstante, doctrinalmente se le ha definido como «el incumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales, consistente en un hacer o un no hacer, cuya consecuencia es la aplicación de una sanción tributaria.»⁸⁴. Con el fin de completar la definición transcrita se considera pertinente que al anterior concepto se le añada la particularidad de que la sanción tributaria será determinada y sancionada por la autoridad administrativa y será distinta a la privación de la libertad⁸⁵. Cabe señalar que en la legislación y en la doctrina extranjera pueden encontrarse los vocablos de infracciones simples, faltas o contravenciones para referirse al mismo término de infracción.

Del mismo modo, otra característica de la infracción es que como toda conducta antijurídica sancionable la conducta tipificada como infractora debe estar determinada por la ley, respetando así el principio de legalidad “*nullum crimen, nulla poena sine lege*”, establecido en el artículo 14 de nuestra Carta Magna y el cual es aplicable tanto para los delitos como para las infracciones fiscales.

⁸³ Rivera Silva, Manuel, citado por Lomelí, M., *op. cit.*, p. 106.

⁸⁴ Ríos, G., *op. cit.*, p. 297.

⁸⁵ *Cfr.* De la Garza, S., *op. cit.*, pp. 896 – 904.

Como se ha expresado en párrafos precedentes, algunos autores⁸⁶ exponen que en la infracción tributaria no existe el elemento subjetivo que caracteriza el tipo penal y que únicamente se considera el incumplimiento de la ley, sin importar si existe dolo o culpa en el actuar del infractor⁸⁷. Sin embargo, se reflexiona que dicha postura es errada en el sentido de que toda conducta tiene un propósito determinado, por lo cual en el presente trabajo se adopta la postura doctrinal que considera que en todas las infracciones fiscales está presente el elemento de culpabilidad, aunque con características específicas que la hacen diversa de la culpabilidad en materia penal.

La culpabilidad tiene dos vertientes, el dolo y la culpa. Por lo que respecta a la configuración de la culpa en las infracciones, Sáinz de Bujanda⁸⁸ señala que no existen infracciones tributarias involuntarias que aunque algunas conductas son resultado de una falta de información o de errores, lo cierto es que existe una falta de diligencia en evitar que se configure la infracción, la cual se reputa como culpable y por lo tanto punible. De la misma manera, expone que el principio de culpabilidad debe ser acogido especialmente en el ámbito tributario, que lejos de perjudicar al contribuyente evitaría el actuar arbitrario de la administración, en tanto que la culpabilidad como elemento sustancial definiría a la infracción y como consecuencia fortalecería la actividad sancionadora del Estado.

Por lo que respecta a legislación tributaria mexicana, Ríos advierte que el legislador no estableció de forma expresa cual debe ser la voluntad del infractor para cometer el ilícito, sino que instituyó la presunción del elemento doloso, y en ese sentido, en las conductas dolosas la voluntad del infractor está dirigida a incumplir con las obligaciones formales o materiales a que es afecto. Asimismo, la misma autora indica que la conducta dolosa como elemento constitutivo de la infracción no puede presumirse, sino que debe demostrarse⁸⁹.

⁸⁶ Massari, s.p.i. y Negri, s.p.i., citado por De la Garza, S., *op. cit.*, p. 892.

⁸⁷ *Cfr.* Lomelí, M., *op. cit.*, pp. 199 – 209.

⁸⁸ *Cfr.* Sáinz de Bujanda, F., *op. cit.*, pp. 403 – 404.

⁸⁹ *Cfr.* Ríos, *op. cit.*, pp. 304 – 306.

Finalmente, diversos autores⁹⁰ han manifestado que las infracciones corresponden a violaciones de trascendencia menor, por lo cual son sancionadas con multas. En el Código Fiscal de la Federación se establecen diversas infracciones, de las cuales algunas conductas se relacionan con la inscripción al registro federal de contribuyentes; el pago de contribuciones; llevar la contabilidad; las relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación y el dictamen de estados financieros; la presentación de declaraciones; entre otras. Asimismo, es importante recordar que el Código Fiscal de la Federación no es el único ordenamiento jurídico donde se establecen infracciones, sino que toda producción legislativa en materia tributaria, que tenga material y formalmente el carácter de ley, podrá instituir conductas que serán estimadas como infracciones y asociar su respectiva sanción. De este modo, se explicará en las siguientes líneas la segunda variante del ilícito tributario que es el delito y sus diferencias con la infracción tributaria.

- Delito.

El concepto de delito ha sido definido en la ley penal como el acto u omisión que sancionan las leyes penales⁹¹, en materia tributaria, doctrinariamente se ha expresado que el delito es toda conducta u omisión antijurídica, típica y culpable⁹², así también, Ríos expone que este tipo de delitos son aquellos que vulneran la obligación jurídico tributaria en sentido estricto, es decir, la obligación de pago de las contribuciones, atentando así contra la recaudación de la Hacienda Pública⁹³. De este modo, las características antes mencionadas permiten afirmar que toda acción u omisión típica y antijurídica relacionada con el pago del tributo, se relaciona con el delito en materia fiscal y el cual a su vez le será atribuible una sanción que será aplicada por las autoridades judiciales.

Otra característica es que «los delitos tributarios deben informarse de los principios sustantivos del Derecho penal, (legalidad, irretroactividad de la ley, aplicación de la ley más

⁹⁰ Cfr. Fonrouge en *Derecho Financiero*, Vol. I, Buenos Aires, Depalma, 8ª ed., 2003; Lomelí en *El poder sancionador de la Administración Pública*, Distrito Federal, CECSA, 1961.

⁹¹ Artículo 7 del Código Penal Federal vigente en 2017.

⁹² De la Garza, S., *op. cit.*, pp. 907 – 915.

⁹³ Cfr. Ríos Granados, Gabriela, «Delitos tributarios» en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, coord., *Manual de Derecho Tributario*, Distrito Federal, Porrúa, 2005, pp. 311 – 337.

favorable, tipicidad, culpabilidad, personalidad de la pena, etcétera), así como también de la aplicación de las garantías del proceso penal establecidas en la Constitución (principio *non bis in idem*, legalidad).»⁹⁴, esto en razón de que, el Derecho Penal Tributario es una rama del Derecho Penal General y por lo cual debe satisfacer los principios generales que rigen a este último en los actos o hechos contrarios a la ley.

Por lo que respecta al elemento de culpabilidad, el dolo es un requisito necesario para que se configure el delito tributario, ya que si bien el dolo puede presumirse de acuerdo a las actitudes del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, lo cierto es que la intencionalidad de cometer el delito debe ser acreditado por el Estado conforme a los principios del Derecho Penal⁹⁵.

Así también, se ha considerado en la doctrina jurídica que aquellos actos o hechos antijurídicos más graves son los tipificados como delitos fiscales. En la legislación mexicana algunos delitos tributarios son el contrabando, la defraudación fiscal, hechos asimilables al contrabando y la defraudación fiscal, hechos relacionados con aparatos de control, sellos o marcas oficiales, robo o destrucción de mercancías en recintos fiscales o fiscalizados, entre otros. Por último, es importante recordar que la conducta tipificada, así como su respectiva sanción deberán cumplir con el principio de legalidad “*nullum crimen, nulla poena sine lege*”.

De este modo, se concluye que tanto el delito como la infracción tributaria poseen particularidades que asemejan a ambas figuras, por ejemplo, son conductas antijurídicas que vulneran la integridad de la Hacienda Pública, las cuales deben estar establecidas en la ley para su posible configuración, sin embargo, también poseen características que las individualizan, una de las diferencias que se observa en los delitos tributarios es la acción u omisión de enterar el pago de la contribución a la que se encuentra obligado el sujeto pasivo, causando de manera directa un daño al Erario, situación que es considerada por el legislador como grave y amerita su regulación no como una infracción simple, sino como un delito. Por

⁹⁴ *Ibidem*, pp. 312 – 313.

⁹⁵ *Cfr.* Villegas, H., *op. cit.*, pp. 48- 49.

último, se abordará el tema de la sanción como condición de toda actividad ilícita, en tanto que, no puede concebirse un acto antijurídico sino no se le ha vinculado con una sanción.

1.5.3. Sanciones.

De la Garza especifica que los ilícitos tributarios pueden relacionarse con dos especies de obligaciones: el primer tipo de ilícito se relaciona con no cumplir con el pago de las contribuciones o cumplir indebidamente o tardíamente -obligación sustantiva-, el segundo se vincula con la falta de cumplimiento de deberes formales -hacer, no hacer o tolerar-, mismos que se encuentran vinculados con la obligación sustantiva, no obstante, en ambos casos el acto antijurídico causa una pérdida de recursos a la Administración Pública, la cual buscará motivar el cumplimiento del Derecho a través de su potestad sancionadora.

«La potestad sancionadora de la Administración es una de las facultades propias de los poderes estatales que la misma Administración posee para el cumplimiento integral de la función administrativa [...] La potestad sancionadora, que comprende la correctiva y la disciplinaria, es un complemento de la potestad imperativa, ya que ésta sola sería insuficiente para asegurar el cumplimiento de órdenes y mandatos, siendo indispensable la coerción, que se traduce en sanciones correctivas y disciplinarias.»⁹⁶.

De este modo, podemos afirmar que el orden jurídico tributario se integra de normas que se componen de una hipótesis, un mandato y una sanción. El actuar ilícito transgrediendo la norma trae como resultado el nacimiento de la sanción, la cual ha sido definida como «la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado»⁹⁷ y la cual posee dos finalidades «uno *retributivo*, esto es, compensatorio de la alteración provocada por la infracción en el orden jurídico y otro *preventivo o intimidatorio* que pretende disuadir de la comisión de futuras infracciones.»⁹⁸.

⁹⁶ Villegas Basavilbazo, Héctor, s.p.i., citado por De la Garza, S., *op. cit.*, p. 902.

⁹⁷ García Máynez, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, Distrito Federal, Porrúa, 53ª ed., 2002, México, p. 295.

⁹⁸ De la Garza, S., *op. cit.*, p. 939.

De manera más específica, Lomelí apunta que, así como existe una diversidad en el actuar para infringir la norma también podemos encontrar una variedad de sanciones, las cuales en la búsqueda de restablecer el orden jurídico vulnerado prevén diversas consecuencias, por ejemplo, la nulidad de los resultados generados, también pueden demandar el cumplimiento forzoso respecto de la ausencia de voluntad, o bien, demandar la indemnización del daño generado.

Siguiendo el criterio anterior y con la finalidad de identificar a mayor detalle dicha diversidad, es oportuno apoyarse en la clasificación que García Máynez presenta con relación a la sanción, quien describe que de acuerdo con el contenido de la sanción y de la obligación, existen tres sanciones de forma simple

- De *coincidencia*: en donde la sanción se ajusta con el deber jurídico incumplido y busca obtener coactivamente la observancia de la norma, es decir, concurre un cumplimiento forzoso.
- De *no coincidencia*: en esta hipótesis no es posible obtener el cumplimiento de la obligación, en consecuencia, se concibe la existencia de una relación de equivalencia con la finalidad de exigir del infractor un deber económico que integre una prestación económica similar a la que dejó de cumplir, así como las consecuencias materiales y morales que provocó el acto ilícito: una indemnización.
- De *castigo*: en las cuales tampoco existe una *coincidencia* con la norma vulnerada, no obstante, la indemnización es insuficiente debido a la gravedad causada o al posible peligro que pueda surgir, por lo que es necesario aplicar una pena⁹⁹.

Las hipótesis anteriores pueden configurarse de forma individual en tres sanciones diferentes, consideradas como sanciones simples, sin embargo, no es exclusivo que permanezcan de esta manera, en tanto que, las mismas pueden entremezclarse y crear formas complejas o mixtas de la sanción¹⁰⁰.

⁹⁹ Cfr. García Máynez, E., *op. cit.*, p. 302.

¹⁰⁰ Cfr. *Ibidem*, pp. 295-309.

Para los fines del Derecho Tributario, las sanciones más frecuentes son las de *castigo*, debido a que se busca reprimir las actividades ilícitas, así como intimidar a los sujetos con las mismas obligaciones para que cumplan, de esta forma se persigue la corrección y evitar la transgresión.

En materia tributaria algunas sanciones en particular son la privación de la libertad la cual es impuesta únicamente para los delitos fiscales y nunca para las infracciones; el decomiso es la sanción penal de carácter represivo-preventivo en la cual se priva de forma coactiva una parte de los bienes por la realización de un hecho ilícito; la multa¹⁰¹ es una sanción de carácter económico que tienen como fin la represión de la violación de la norma y advertencia para los demás sujetos; y el recargo que es el interés moratorio que se paga como indemnización por la falta del pago oportuno de un crédito fiscal.

Así, las sanciones se convierten en el medio coactivo a través del cual la Administración Pública hace efectiva las normas no observadas, por lo que, se reflexiona que sin importar el tipo de sanción que se establezca esta tendrá un doble carácter: uno represivo contra aquellos individuos que han vulnerado lo establecido en el ordenamiento jurídico buscando la indemnización de los daños generados, y otro intimidatorio con la finalidad de desalentar a otros sujetos pasivos al incumplimiento de las leyes tributarias.

¹⁰¹ Margáin establece que la multa es consecuencia de cualquier infracción a la norma tributaria, es decir, para toda relación jurídica tributaria. *Cfr.* Margain Manautou, E., *op. cit.*, p. 346.

CAPÍTULO 2. RESPONSABILIDAD PENAL DE LA PERSONA JURÍDICA.

Con anterioridad, la criminalidad había sido estudiada como un elemento privativo de cada Estado debido a que esta se desarrollaba conforme a las particularidades sociohistóricas de una comunidad en específico, sin embargo, hoy en día los países se encuentran intercomunicados económica, cultural y políticamente, provocando la configuración de una sociedad diferente y con nuevas perspectivas en sus comportamientos de vida (sea familiar, educativo, laboral, entre otros). Así también, se han producido cambios en las actividades ilícitas puesto que algunas no afectan exclusivamente a una determinada colectividad, sino que se convierten en un problema que atañe a todos los integrantes este mundo globalizado.

En el caso particular, en este proyecto nos referimos a la participación de las personas jurídicas en la comisión de actos ilícitos, las cuales actualmente se encuentran más activas, ya que al poseer una considerable cantidad de recurso financieros aprovechan la red de comercio para obtener mayores beneficios económicos, generando nuevos paradigmas con relación a su carácter como sujetos de derecho en el medio criminal.

Así, esta nueva criminalidad no solo repercute en los comportamientos de las empresas, sino que también provoca modificaciones en el ámbito jurídico de los países, en tanto que el Estado como garante de los bienes jurídicos individuales y colectivos de una sociedad es a quien se le exige la protección de los mismos, «[...] se le demanda una solución ejemplificadora [...] se le reclaman respuestas contundentes a los conflictos sociales [...] en suma, se le exige que cumpla con *finés de prevención general positiva*: de estabilización de las normas [...]»¹⁰², y como réplica al índice de actos delictivos en los que están relacionadas las personas morales, el Derecho experimenta diversos cambios particularmente en el ámbito punitivo, modificándose los estándares del Derecho Penal y forjándose la llamada responsabilidad penal de las personas jurídicas.

¹⁰² Zúñiga Rodríguez, Laura, *Bases para un modelo de imputación de Responsabilidad Penal a las personas jurídicas*, Navarra, Aranzadi, 2000, p. 59.

2.1. Responsabilidad penal de la persona jurídica.

La responsabilidad penal de la persona jurídica es resultado de una evolución histórica como respuesta a las condiciones sociales de la comunidad, en las siguientes líneas se describe brevemente la transformación que ha tenido el concepto de persona jurídica y su responsabilidad, lo anterior con el propósito de comprender las circunstancias que obligaron al cambio de paradigma en el sistema penal.

Por lo que respecta a la época clásica, exclusivamente se contemplaba como sujeto activo del delito a la persona física por ser esta la única que poseía una capacidad volitiva. Si bien es cierto que existían corporaciones industriales, de comerciantes o de artesanos; fundaciones; la *universitas* y los colegios -los cuales eran entendidos como conjuntos de personas a los que se le reconocían ciertos derechos y obligaciones- es importante señalar que no se les concebía como personas jurídicas y mucho menos se les atribuía una responsabilidad penal, puesto que para dichas asociaciones «lo importante era la comunidad de acción y aun la posición política, no ofreciendo la capacidad de propiedad, sino un interés secundario.»¹⁰³.

De acuerdo con Bacigalupo, el primer antecedente respecto a la idea de persona jurídica fue perfeccionado en el período canonista, en el cual se intentó crear para la Iglesia una personería diferente a la de los creyentes bajo la premisa de que el titular de los derechos eclesiásticos no eran los miembros de la comunidad, sino Dios quien era representado terrenalmente por la Iglesia. De esta manera, afirma la autora que, los canonistas son los primeros en establecer el concepto de *persona* diverso al concepto real de persona, es decir, al de ser humano.

No obstante, el canonista Sinibaldo de Fieschi establece en su postura doctrinal que la *universitas* (corporación) al ser incorporeal (carente de cuerpo y alma) debía ser tratada como *persona* abstracta y por lo tanto no tenía capacidad de acción ni capacidad delictiva

¹⁰³ M. F. C. de Savigny, *Sistema del Derecho romano actual*, tomo II, Madrid, Centro Editorial de Góngora, s/a, p. 63. < https://sirio.ua.es/libros/BDerecho/Sistema_derecho_romano_actual_1_y_2/index.htm > [17 de febrero de 2018].

«*impossible est, quod universitas delinquat*»¹⁰⁴, concluyendo que solamente los sujetos con cuerpo y conciencia, que podían recibir los sacramentos, eran culpables de acciones ilícitas. Por lo cual, aunque se ha establecido la posibilidad de que una institución posea una personería diferente a la de sus miembros, también se ha incluido el principio *societas delinquere non potest*¹⁰⁵, mismo que instituye la imposibilidad de imputar un acto delictivo a una persona jurídica.

Posteriormente, en 1867 se desarrolló la teoría de la ficción por M. F. C. de Savigny en la cual se reafirmó la negativa a que una persona jurídica podía realizar un hecho delictivo, en tanto que se negó la capacidad volitiva de la misma, afirmándose que únicamente las personas individuales ostentan una voluntad para actuar. En dicha teoría se establece que «el error de los que creen los delitos imputables a las personas jurídicas procede de dos causas; primeramente, atribuyen a las personas jurídicas una capacidad absoluta de poder que no tienen realmente; y esta capacidad ficticia no excede del objeto de su institución, que es hacerle participar del derecho de bienes. Para conseguirlo, es indispensable la capacidad de los contratos, de la tradición, etc., pero no la perpetración de un delito...»¹⁰⁶.

De esta manera, dicho jurista afirma que las personas ficticias son incapaces de cometer delitos debido a que es ajeno a su esencia al objetivo por el cual fueron creadas, aunado a que en el Derecho Criminal toda acción ilícita exige *dolo* o *culpa*, facultad que no poseen las personas jurídicas debido a la carencia de capacidad volitiva.

Consiguientemente, se asevera que la persona jurídica no tiene una voluntad real sino ficticia, que son los representantes quienes le imputan una voluntad como propia, afirmando Savigny que «sólo en el Derecho civil, por el contrario, sería posible la representación sin voluntad propia; pero no en el Derecho penal. El Derecho penal sólo trata con personas como seres

¹⁰⁴ Gierke, O., *Das deutsche Genossenschaftsrecht*, tomo III, p. 343, citado por Bacigalupo, Silvina, *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Barcelona, Bosch, 1998, p. 48.

¹⁰⁵ Cfr., *ibidem*, p. 47 – 52.

¹⁰⁶ M. F. C. de Savigny, *op. cit.*, p. 103.

pensantes y con voluntad. La persona jurídica no tiene esas cualidades y, por ello, debe quedar excluida del ámbito del Derecho penal»¹⁰⁷.

Aunado a lo anterior, Bacigalupo citando a Schmitt señala que además de que la teoría de la ficción negó la capacidad volitiva de la persona jurídica, otra razón por la que se consideró innecesaria la regulación de la punibilidad de las corporaciones obedecía a que las mismas habían perdido relevancia al finalizar la Edad Media y consecuentemente la responsabilidad penal de las personas ficticias fue impráctica.

Por otra parte, a pesar de la gran aceptación de la teoría de la ficción en la comunidad doctrinaria, otros autores como:

- Otto Friedrich von Gierke, profesor alemán quien desarrolla la teoría de la personalidad real de la asociación en 1902.
- Franz von Liszt, jurista alemán dedicado al estudio del Derecho Penal y su relación con la Política Criminal.
- Ernst Hafter, teórico suizo que en 1905 publicó “Las irregularidades y punibilidad de las asociaciones de personas”.
- Richard von Busch, quien en 1933 divulgó sus postulados a través del libro “Preguntas básicas de la responsabilidad criminal de las asociaciones”.

Todos ellos inconformes con la naturalización de las corporaciones como simples entes ficticios desarrollaron sus propias posturas doctrinales en las cuales se contempló la capacidad de acción de la persona jurídica, así como su responsabilidad; en párrafos subsecuentes dichas teorías servirán como apoyo para afirmar la existencia de la capacidad delictiva de la persona moral.

Es el caso que, en 1902 ante la Universidad de Berlín, Otto Friedrich von Gierke presentó su teoría de la personalidad real de la asociación o teoría orgánica, en la cual se opone al concepto ético de la teoría de la ficción y en su lugar ocupa como fundamento la realidad

¹⁰⁷ *Idem.*

social, afirmando que «el Derecho, al considerar a las comunidades organizadas como personas, no contradice la realidad, sino que proporciona precisamente una expresión adecuada de la misma»¹⁰⁸, en tanto que las asociaciones «al igual que el individuo como una unidad vital de cuerpo y alma, puede transformar en un hecho lo que quiere y lo que ha querido»¹⁰⁹.

Además, con la intención de demostrar que la persona jurídica sí poseía cuerpo y alma, Gierke asimila a la corporación como un *organismo de conjunto*, el cual existe a través de cada uno de sus miembros quienes son un *organismo individual*; de esta manera, la persona jurídica se convierte en un *organismo superior* dotado de capacidad jurídica, quien se expresa por medio de sus órganos como lo hace el ser humano.

Así, Gierke determina que al reconocer la capacidad jurídica de la persona moral se plasma efectivamente la realidad social en la que se desarrolla el ser humano y se prevé que las corporaciones se encuentren en una igualdad de circunstancias ante los fenómenos sociales.

Por lo que corresponde al ámbito penal, la teoría de Ernst Hafter adecuará la teoría de la personalidad real de la asociación y afirmará que es posible la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Dicho jurista determina que la persona jurídica tiene una *voluntad especial* la cual está constituida de la totalidad de voluntades de sus integrantes y se manifiesta como respuesta a la necesidad de asociación del individuo, considerando así que la *asociación* es «una unidad cerrada y real, dado que un número de personas expresan una parte de su voluntad individual y unitariamente actúan en un ámbito que queda fuera de su esfera de actuación puramente individual. La base necesaria de esta unión la forman los individuos en particular, pero el producto que de allí surge es de naturaleza especial [...]»¹¹⁰.

Para Hafter, de la asociación de personas surge inminentemente una *organización* de naturaleza social la cual no solo refiere a una organización de individuos sino también a una

¹⁰⁸ Gierke, O., *Das Wesen der menschlichen Verbände*, p. 9, citado por Bacigalupo, S., *op. cit.*, p. 66.

¹⁰⁹ *Idem.*

¹¹⁰ Bacigalupo, S., *op. cit.*, p. 74.

organización de voluntades¹¹¹. Del mismo modo, afirma que, a diferencia de los individuos, los órganos de actuación de la asociación actúan por voluntad, de tal forma que la voluntad expresada está compuesta y demuestra el querer de los miembros, dando así pauta a la responsabilidad penal de la persona jurídica.

Hafter manifiesta que «cualquier persona con capacidad de voluntad y, por lo tanto, con capacidad de acción es básicamente capaz de delinquir [...] tal capacidad la tiene, junto al hombre, también cualquier persona jurídica capaz de intervenir en la vida social expresando su voluntad por medio de esa *voluntad especial (Sonderwille)* que tiene lugar por medio de la organización de la voluntad de sus miembros.»¹¹².

De esta forma, dicho autor afirma que, una vez constituida la *voluntad especial* de la asociación, a través de las leyes y los estatutos de la misma, toda acción realizada por un órgano o cualquier miembro será considerada como la voluntad de la persona jurídica. Por lo cual, se puede señalar que Hafter de alguna manera ha advertido que cualquier acción realizada en el seno de una empresa será responsabilidad de esta.

Finalmente, se presenta la doctrina de Richard von Busch con el propósito de reforzar la idea de utilidad social que conlleva el reconocimiento de la responsabilidad de las personas jurídicas, así como exponer la posibilidad de punibilidad del actuar ilícito de las mismas.

Busch expone que «las asociaciones organizadas son como fenómenos sociales “formas constituidas por vida” (*Formen aus Leben*). Se encuentran constituidas por el cuerpo y el espíritu humano, por la voluntad y el destino humano. Por lo tanto, las corporaciones como asociaciones organizadas tienen su posición en la realidad social prejurídica.»¹¹³, en tanto que estos grupos organizados participan activamente en la satisfacción de necesidades e intereses del ser humano, corroborando así la perspectiva social otorgada a las mismas.

¹¹¹ Cfr. Hafter, E., *Die Delikts- und Straffähigkeit der Personenverbände*, p. 50, citado por Bacigalupo, S., *op. cit.*, p. 75.

¹¹² *Ibidem*, p. 76.

¹¹³ *Ibidem*, p. 84.

Igualmente, en la doctrina referida se enuncia que la carencia del elemento de *realidad vital psicológica* no pone en duda la existencia de la persona jurídica debido a que esta se elimina ante la unión de los individuos y su actuación como una sola persona, creándose así una nueva realidad *psico-física* como fenómeno social.

Asimismo, respecto a la responsabilidad y las penas, Busch reconoce que al poseerse una personalidad de forma intrínseca se es sujeto de *finalidades* y *deberes* los cuales entrañan un cumplimiento o una prohibición, determinando que «la responsabilidad es una de las formas del deber jurídico»¹¹⁴; en otras palabras, la responsabilidad se visualiza como consecuencia de la sanción, la cual se ha generado como resultado de la acción u omisión contraria a las normas, es decir, la persona jurídica al ser un sujeto de derecho está constreñida al cumplimiento de normas y al infringirlas está obligada a indemnizar o bien sufrir una pena, por ejemplo, a través del menoscabo de algún bien jurídico o alguna prestación pecuniaria.

En esa tesitura, la capacidad de acción de las asociaciones es determinada por la decisión conjunta de sus miembros y puede ser lícita o ilícita, esta última dañará o pondrá en riesgo diversos bienes jurídicos mediante un acto u omisión antijurídico y por lo cual, ante tal actuación será exigible un reproche social y por tanto una sanción.

Así, de forma general respecto a la responsabilidad penal, Busch distingue tres tipos de conductas ilícitas:

- a) Comportamientos antijurídicos de los miembros de una asociación.
- b) Comportamientos antijurídicos de los representantes de una asociación.
- c) Comportamientos antijurídicos de personas individuales que no son empleados de una asociación¹¹⁵.

Siendo la responsabilidad penal de la asociación para el citado autor consecuencia del comportamiento ilícito realizado «por todos, por la mayoría, por los representantes o por

¹¹⁴ *Idem.*

¹¹⁵ Bacigalupo, S., *op. cit.*, p. 86.

personas individuales»¹¹⁶ que pertenecen a la corporación, conductas ubicadas en los incisos a y b anteriormente descritos. Sin embargo, dicho autor también considera viable la responsabilidad penal individual, pues afirma que «la responsabilidad de la asociación es la responsabilidad de sus miembros.»¹¹⁷, por lo cual, de manera preliminar se puede concluir que se establece la posibilidad de imputar un hecho delictivo tanto a la persona jurídica como a la persona física.

Por último, de acuerdo con Bacigalupo, respecto a las sanciones Busch advierte que la amenaza penal es el medio por excelencia para prevenir los delitos cometidos por las asociaciones y la cual puede manifestarse a través de la multa, misma que se adecua con facilidad al momento de determinar la cuantía de los daños ocasionados. Empero, también indica que es posible el uso de «medidas de seguridad que puedan emplearse en este contexto (disolución, inhabilitación temporal, etc.) [...] para fortalecer y complementar la pena de multa, en aquellos casos en los que, a pesar de imponer una pena de multa, la asociación demuestre la existencia de un grado de peligrosidad.»¹¹⁸.

Así, se concluye que son diversas las teorías que han negado y otras estudiado la responsabilidad penal de la persona jurídica. El presente trabajo se apoya de las posturas doctrinales desarrolladas a favor de la responsabilidad de la persona moral, aceptando la capacidad jurídica de las mismas para actuar de forma ilícita y por lo tanto ser consideradas como sujetos de derecho en el ámbito criminal.

Lo anterior debido a que, en la actualidad las agrupaciones sociales al poseer una considerable cantidad de recursos financieros tienen mayor presencia en las actividades realizadas por el ser humano, puesto que las mismas sirven como medio idóneo para alcanzar diversos fines, los cuales pueden ser lícitos e ilícitos, teniendo así una notable repercusión en el estrato social, afectando a la sociedad civil en diversos aspectos que en su mayoría se relacionan con el ámbito económico. De dichos actos, en este trabajo aquellos que poseen mayor relevancia son las actividades ilegales, en tanto que las mismas sirven como base para

¹¹⁶ *Idem.*

¹¹⁷ Busch, R., *op. cit.*, p. 28, citado por Bacigalupo, S., *op. cit.*, p. 85.

¹¹⁸ *Ibidem*, p. 88.

la regularización de la responsabilidad de las personas jurídicas en el ámbito penal, así como para la implementación de programas de cumplimiento, instrumento que se utiliza en la práctica para la prevención de actos ilícitos.

Finalmente, como ejemplo de adaptación a las exigencias sociales, actualmente se encuentra el hecho de que países como Chile, Colombia, España, Perú, entre otros, han regulado la responsabilidad penal de las personas jurídicas como efecto de la alta tasa de actividad ilegal empresarial y sus consecuencias. El Estado mexicano hace lo propio en junio de 2016 con la reforma a disposiciones del Código Nacional de Procedimientos Penales, en tanto que en el título X, capítulo II del mismo, se introduce a nivel Federal un procedimiento especial para regular la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

De esta suerte, en los siguientes párrafos se desarrollarán los diversos sistemas de imputación de responsabilidad de las personas jurídicas, los cuales han sido adoptados por los Estado en sus respectivas legislaciones; el propósito es ubicar la mecánica de acción de cada uno de los modelos e introducir el uso de los programas de cumplimiento en la organización empresarial, materia del presente trabajo.

2.2. Teorías de atribución de responsabilidad penal.

De acuerdo con Adán Nieto, existen diferentes modelos de imputación de responsabilidad penal de las personas jurídicas y tal diversidad se debe a que los mismos deben adaptarse a los objetivos sociales de cada régimen legislativo, sin embargo, también alega que dicha variedad puede concentrarse en tres modelos, a saber: el vicarial, de culpabilidad de empresa y mixto.

2.2.1. Modelo de responsabilidad vicarial.

Esta modalidad también llamada como transferencia de responsabilidad tiene como base la responsabilidad objetiva del Derecho Civil, ya que «no es necesario ni relevante discernir si la persona moral actuó con dolo o de forma imprudente [...] pues basta que la persona física

cumpla con el requisito de formar parte de la empresa [...] para que la persona jurídica responda penalmente»¹¹⁹ por los actos ilícitos cometidos por el individuo.

A través de la responsabilidad vicarial a la persona jurídica se le imputa todo acto realizado por alguno de sus miembros, sin importar si existen controles para la prevención de delitos en el seno de la misma, y «aunque la empresa ponga la mejor voluntad y realice esfuerzos considerables en autorregulación, su responsabilidad seguirá intacta y este buen comportamiento no será tenido en cuenta.»¹²⁰.

A pesar de las distintas adaptaciones del mismo modelo, de forma general es necesario que se cumplan tres condiciones para que se genere la transferencia de responsabilidad, los requisitos son los siguientes:

- a) La comisión de la infracción debe ser realizada por un miembro de la empresa.
- b) El agente debe contar con alguna atribución que le fue conferida por la persona jurídica.
- c) Debe existir la intención de beneficiar u obtener alguna ventaja a favor del ente colectivo¹²¹.

De estos tres requerimientos, la condición del agente es la más discutida en tanto que surge la idea de «qué cargo debe ocupar dentro de la jerarquía de la empresa la persona que ha cometido el delito»¹²², y como respuesta se forman tres submodelos de responsabilidad vicarial, los cuales se dividen de la siguiente manera:

1. Estricto: Representado por la legislación británica a través de la teoría de la identificación en la cual solo los delitos cometidos por los administradores y

¹¹⁹ Coaña, Luis David, «Cómo imputar penalmente a las empresas», *El mundo del abogado*, número 205, Ciudad de México, Mayo 2016, p. 14.

¹²⁰ Nieto Martín, Adán, *La responsabilidad penal de las personas jurídicas: un modelo legislativo*, Madrid, Iustel, 2008, p.115.

¹²¹ *Ibidem*, p.89.

¹²² *Ibidem*, p.90.

directivos que ocupan un alto puesto en la jerarquía empresarial transmiten la responsabilidad penal al ente jurídico.

2. Intermedio: Adoptado por algunos países de la Unión Europea como Austria o Italia, en el cual los delitos imputados a la persona jurídica pueden ser realizados por quien ejerce poder de representación y participa en la toma de decisiones, así como por quienes tiene autoridad para ejercer controles de vigilancia dentro de la empresa.
3. Amplio: Acogido en Francia, permite la transferencia de responsabilidad a la persona jurídica de los actos ilícitos cometidos por cualquiera de sus miembros sin importar su lugar en la escala jerárquica, empero «a la hora de graduar la sanción, se reconoce un diferente grado de culpabilidad según si ha actuado un superior, un subordinado o un tercero independiente que actúa por cuenta de la empresa»¹²³.

En esa tesitura, mediante la responsabilidad vicarial, la persona jurídica responde por los delitos cometidos por alguno de sus agentes -dependiendo del tipo de modalidad que se adopte (estricta, intermedia o amplia)- y siempre que la misma se beneficie con el actuar de la persona física. Por lo cual, para establecer un proceso de responsabilidad penal empresarial ante los Tribunales correspondientes es necesario que exista una relación de inmediatez entre la persona física, el ente jurídico, el beneficio obtenido y el daño causado.

De tal manera que en este modelo la única forma por la cual la persona moral puede evitar ser responsable de algún ilícito es a través del control estricto de sus miembros, limitando y supervisando cada tarea realizada, objetivo que se torna difícil para las personas jurídicas con una gran estructura societaria, actual de forma organización de un importante sector empresarial, puesto que una vigilancia detallada requiere de una gran inversión en las áreas de auditoria interna de la empresa, misma que no asegura en su totalidad la prevención de la comisión de algún delito.

Finalmente, debido a que se trata de una responsabilidad objetiva no existe el elemento de culpabilidad para la empresa, ya que con la existencia de una relación causal entre el hecho

¹²³ *Ibidem*, p.97.

y el daño producido por el comportamiento de la persona natural, el ente jurídico queda obligado a responder penalmente, sin importar las diversas medidas de seguridad que pueda adoptar la persona jurídica, puesto que su responsabilidad sobre los hechos cometidos quedará intacta al acreditarse los requisitos del modelo de transferencia de responsabilidad empresarial.

2.2.2. Modelo de culpabilidad de empresa.

La culpabilidad de empresa «tiene en cuenta el “hecho propio” del ente jurídico, analizando su estructura interna y su organización. Y si ese modo de organizarse era al menos negligente y facilitó el delito cometido en su seno, la persona jurídica responderá penalmente; por el contrario, si no puede advertirse un fallo en la organización que coadyuvara a la realización del hecho delictivo [...] ésta no deberá asumir responsabilidad penal.»¹²⁴, por lo cual, al contrario de la responsabilidad vicarial, este sistema considera como criterio determinante la organización y las estrategias de prevención y descubrimiento de hechos delictivos implementadas por las personas jurídicas.

De acuerdo con Nieto, la persona física no es el centro principal de este modelo de imputación, si bien esta comete la infracción, lo crucial es el defecto o fallo en la organización de la persona jurídica, «la persona individual desaparece y la relación causal se establece directamente entre el defecto de organización y el resultado.»¹²⁵.

De este modo, de manera preliminar se afirma que el modelo de culpabilidad de empresa se fundamenta en la carencia o inadecuada constitución de medidas preventivas y post-delictivas en la organización de los entes jurídicos, que únicamente la persona jurídica podrá ser imputada penalmente cuando medie el inapropiado establecimiento de reglas en el ámbito corporativo, debido a que al configurarse el hecho delictivo se ha autorizado o permitido de forma tácita la constitución del mismo.

¹²⁴ Coaña, L., *op. cit.*, p. 16.

¹²⁵ Nieto Martín, A., *op. cit.*, p. 129.

No obstante, al igual que en el esquema vicarial, existen diversas variantes que agregan otras características al modelo descrito con anterioridad, algunas propuestas doctrinales son las realizadas por:

- Brent Fisee y John Braithwaite, académicos australianos, quienes en el año de 1993 diseñaron y rediseñaron diversas teorías de desarrollo institucional conforme a las instituciones políticas, económicas y sociales contemporáneas.
- Ernst-Joachim Lampe, jurista alemán que moldea un sistema penal corporativo.
- Gómez-Jara Diez, quien ha creado un modelo de culpabilidad empresarial fundamentándose en que la empresa debe ser considerada como un ciudadano que debe cumplir con la ley.

Por lo que respecta a Fisee y Braithwaite, postulan que es necesario un cambio de perspectiva en la responsabilidad penal empresarial, en razón de que existe un problema de incompatibilidad entre los principios legales y los principios organizativos de responsabilidad, insisten en que es oportuno que se formule un nuevo espíritu corporativo en el que sean coincidentes en lo más posible los principios antes citados. El modelo de responsabilidad propuesto por los citados autores comienza con la premisa de «identificar públicamente a todos los que sean responsables y responsabilizarlos, si son actores individuales, corporaciones, subunidades de corporaciones, vigilantes, asociaciones industriales o agencias reguladoras»¹²⁶ y para lograr tal propósito enlistan una serie de fórmulas, las cuales principalmente buscan persuadir a los integrantes con el objetivo de disciplinar internamente a la corporación, es decir, utilizar diferentes métodos para promover el correcto actuar dentro de la empresa.

Asimismo, de acuerdo con Nieto, establecen que la reacción corporativa ante el fallo es la piedra angular de la culpabilidad empresarial, que «lo decisivo no es cómo la empresa se comporte antes del hecho delictivo, sino su reacción ante los acontecimientos, el

¹²⁶ Fisse, Brent y John Braithwaite, *Corporations, crime and accountability*, New York, Cambridge University Press, 1993, p.140.

comportamiento postdelictivo o *reactive corporate fault* [...]»¹²⁷, de esta manera dichos autores determinan que el delito y sus consecuencias deben ser tomadas en consideración desde un punto de vista *ex post*.

Así la anterior iniciativa refiere a que el modelo de culpabilidad de empresa se debe cimentar en:

«medidas postdelictivas tendentes a aumentar y asegurar el compromiso futuro de la empresa en la reparación y en la prevención de hechos [...] la respuesta penal usual habría de ser la siguiente: tras el acaecimiento del evento, la empresa debe de poner en marcha una investigación interna por tiempo determinado, que incluya las correspondientes medidas disciplinarias. Todo ello debe ser supervisado por el tribunal competente. Tras esta investigación la empresa debe preparar un programa estableciendo qué hará en el futuro para evitar hechos como el acaecido [...]»¹²⁸.

De acuerdo a lo anterior, la culpabilidad penal se relaciona con la carencia de medidas postdelictivas en tanto que su ausencia demuestra que deliberadamente se ha consentido e impulsado a contravenir la ley de nueva cuenta; por el contrario, el establecimiento de acciones posteriores, una vez que se ha cometido el acto delictivo, es muestra de una política empresarial enfocada en cooperar con la administración gubernamental con la intención de evitar ilícitos y estar relacionados con los mismos.

Por otro lado, Lampe moldea un sistema de imputación corporativo con base en el modelo penal individual, en él expone que la culpabilidad empresarial se desenvuelve en dos vertientes: la primera equiparándose al dolo y como consecuencia de una filosofía empresarial desviada en la cual el incidente delictivo es resultado de la propia cultura empresarial; la segunda manera por la cual se puede generar un ilícito es mediante la organización defectuosa de la persona moral a través de la cual es más probable potenciar

¹²⁷ Nieto Martín, A., *op. cit.*, p. 139.

¹²⁸ *Ibidem*, pp. 140 y 141.

«los peligros para bienes jurídicos que ya incluso la actividad ordenada de la empresa puede generar»¹²⁹, esta segunda figura se compara con la imprudencia.

En otras palabras, el modelo de culpabilidad de empresa debe entenderse como resultado de un carácter empresarial defectuoso, que los hechos delictivos se producen debido al tipo de cultura empresarial adoptada y por tanto la responsabilidad recae en el ente jurídico, puesto que es este quien no ha adoptado una estructura orgánica eficiente para tratar de prevenir ilícitos.

En esta teoría desarrollada por Lampe, la creación e implementación de programas de cumplimiento o *compliance*¹³⁰ son un componente necesario para fomentar una filosofía empresarial cooperativa y cumplidora con las normas vigentes en un sistema legal; una persona jurídica que ha implementado desde su nacimiento los correctos programas de cumplimiento tendrá poca probabilidad de fallar y afectar con su actuar a la sociedad.

Finalmente, Gómez-Jara establece una noción de responsabilidad penal a partir del estudio de las organizaciones empresariales como sistemas autopoieticos -sistemas que se autoorganizan, autoconducen y autodeterminan¹³¹- los cuales producen y reproducen los elementos necesarios para su constitución. Determina que la organización como todo sistema social es un sistema compuesto por comunicaciones, es un *constructo*, «una creación artificial, procedente de cada uno de los comunicantes, que opera como destinatario de sus comunicaciones.»¹³², y a través de esta comunicación genera los mecanismos necesarios para el desarrollo de la persona jurídica. Cabe señalar, que no se trata de una comunicación cualquiera sino de un tipo específico: de la comunicación de decisiones, de la reproducción de decisiones a través de otras de la misma naturaleza.

¹²⁹ *Ibidem*, p. 138.

¹³⁰ Vocablo definido como “la habilidad de actuar de acuerdo con una orden, conjunto de reglas o peticiones” por International Compliance Association. (traducción propia). <<https://www.int-comp.org/careers/a-career-in-compliance/what-is-compliance/>> [19 de marzo de 2018].

¹³¹ *Cfr.* Gómez-Jara Díez, Carlos, «Autoorganización empresarial y autorresponsabilidad empresarial: Hacia una verdadera responsabilidad penal de las personas jurídicas», en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 08-05, 2006, p. 05:1. <<http://criminet.ugr.es/recpc/08/recpc08-05.pdf>> [12 de marzo de 2018].

¹³² Nieto Martín, A., *op. cit.*, p. 141.

Es importante señalar esta dependencia de decisiones, puesto que «la empresa es, un sistema organizativo que se reproduce mediante decisiones que sirven de conexión a decisiones posteriores de la propia empresa y que se orientan con base en decisiones anteriores de la empresa. Cada decisión sienta un final que debe poder interpretarse como un comienzo»¹³³, mismas que genera un sistema organizativo en el cual se establecen los criterios internos de la persona jurídica, vinculando así la estructura y límites de la misma.

Así también, Gómez-Jara determina que además de considerar a la empresa como un sistema autopoietico, es necesario reconocer la existencia de tres fundamentos de culpabilidad empresarial para poder establecer un régimen legal en el que las personas jurídicas son responsables penalmente.

El primero de ellos expone la *contribución de la cultura empresarial a la vigencia de la norma*, es decir, establece la necesidad de que la persona jurídica se autorregule con la creación y mantenimiento de medidas que sean acordes con la legislación vigente del Estado. El citado autor expresa que la culpabilidad empresarial y la culpabilidad individual no son iguales, pero sí equivalentes, por lo cual es necesario implementar un modelo de autorresponsabilidad empresarial en el cual la falla sea imputable a la propia persona jurídica, ya que «una verdadera responsabilidad penal de la empresa no puede estar construida sobre la base de las actuaciones de la persona física»¹³⁴, en otras palabras, el reproche social se debe exigir a la persona jurídica por sus actuaciones para así fomentar la obligación de cumplir con lo establecido en la ley, provocando «al igual que lo hizo en el individuo, el nacimiento del ciudadano (corporativo) fiel al Derecho»¹³⁵.

De esta manera, la persona jurídica como un sistema instituye una cultura empresarial fiel a la vigencia de la ley y garantiza no solo estar actuando conforme a las normas, sino que también al establecerse alguna responsabilidad en su contra verdaderamente se le estaría

¹³³ Gómez-Jara Díez, C., *op. cit.*, p. 05:7.

¹³⁴ *Ibidem*, p. 05: 24.

¹³⁵ *Ibidem*, p. 05: 18.

inculpando por las acciones realizadas en su organización y no en torno a la actuación de determinadas personas físicas.

El segundo fundamento refiere al *sinalagma*¹³⁶ del Derecho penal empresarial, en él se establece que como consecuencia del nacimiento del ciudadano corporativo es primordial reconocer la libertad de autoorganización empresarial y la responsabilidad de las consecuencias originadas por dicha actividad, en otras palabras «la legitimación de las sanciones económicas a la asociación puede verse en la autonomía de la asociación, a la cual el Derecho le adscribe fundamentalmente una libertad a la organización propia que, sin embargo, tiene como reverso tener que ser responsable por los resultados negativos de esa libertad»¹³⁷.

De esta suerte, la libertad y la responsabilidad empresarial están ligadas, al reconocerse la primera de forma correlativa debe considerarse que la persona jurídica responda por sus actividades, mismas que serán delimitadas por la forma de organizarse y que deberán estar en concordancia con el derecho positivo de un lugar, así «la empresa pasa de ser un mero actor económico basado en la lógica racional de los costes/beneficios a convertirse en una persona jurídico-penal orientada por el esquema derechos/deberes»¹³⁸.

Finalmente, el tercer fundamento de la culpabilidad empresarial define a la persona jurídica como agente de cambio social, puesto que implica *la participación de la organización empresarial en el discurso público*, lo que refiere a que el ente jurídico a través del debate colaborará en el desarrollo de las normas que ha de acatar; reconocer el derecho al intercambio de ideas entre ciudadanos -personas físicas y corporativas- contribuirá a una mejor aceptación de las leyes, generando fidelidad al Derecho por parte de la propia empresa, primer postulado de la culpabilidad empresarial expuesto con anterioridad.

¹³⁶ El término sinalagma refiere al reconocimiento de la relación libertad de autoorganización empresarial *versus* responsabilidad por las consecuencias de la actividad empresarial. *Cfr. Ibidem*, pp. 05: 18 - 05: 19.

¹³⁷ Schünemann, Bernd, Art. 4. Maßnahmen gegen Unternehmen, p. 170, citado por Gómez-Jara Díez, C., *op. cit.*, pp. 05:18-19.

¹³⁸ *Ibidem*, p. 05: 19.

En esa tesitura se han expuesto diversas teorías respecto al modelo de culpabilidad de empresa en las cuales la responsabilidad penal de las personas jurídicas es aceptada y desarrollada como un fallo en la organización -Lampe-, como resultado de una cultura corporativa desviada -Gómez-Jara- o como ausencia de un comportamiento post-delictivo -Fisee y Braithwaite- empero, el común de todas estas es la focalización del elemento de culpabilidad en la persona jurídica. De esta forma, la responsabilidad penal deja de ser objetiva y solidaria como en el modelo vicarial y el reproche social se genera directamente por las actuaciones de la persona jurídica, satisfaciendo así los fundamentos del Derecho Penal y no tomando como base el Derecho Civil.

De este modo, en el modelo descrito la persona física se convierte en el vehículo mediante el cual se cometen ilícitos, pero no es considerada como la responsable de los mismos, el punto decisivo estará siempre relacionado con la persona jurídica y las medidas que tome para prevenir o solucionar el quebrantamiento de la ley dentro de su esfera de acción.

2.2.3. Modelo mixto.

También llamado como modelo de determinación de la pena, es un sistema que combina los modelos de culpabilidad de empresa y vicarial para establecer que las personas jurídicas son responsables ante un proceso penal. De acuerdo con Nieto, Austria, España, Estados Unidos de América e Italia son los principales países que han acogido dicho régimen.

Para ilustrar su funcionamiento, en los siguientes párrafos se describe el modelo estadounidense en el cual, las *Sentencing Guidelines* son la piedra angular de la responsabilidad penal empresarial, no obstante, como se ha expresado en párrafos precedentes, cada sistema de imputación posee diferentes particularidades, por lo cual este sistema mixto no es el mismo que se ha desarrollado en otros Estados.

En primer lugar, es de señalarse que el régimen de imputación mixto estadounidense parte del modelo vicarial, ya que el *Model Penal Code* -guía de codificación de la ley penal sustantiva en EE. UU.- establece que la responsabilidad penal corporativa surge cuando «la comisión del delito fue autorizado, solicitado, ordenado, realizado o imprudentemente

tolerado por el consejo de administración o por un alto agente gerencial, actuando en representación de la corporación dentro del alcance de su cargo o empleo»¹³⁹, por lo cual, de la descripción anterior se desprende que el agente que realiza la acción ilícita no requiere de algún poder especial basta con que la persona física se conduzca dentro de sus funciones en el ámbito empresarial y que dicha actividad sea ordenada o tolerada por un alto directivo; de esta manera, mediante la responsabilidad objetiva, el elemento de culpabilidad es transferido al ente jurídico generando la responsabilidad penal empresarial, en donde este último responde respecto de las acciones cometidas por sus representantes o empleados.

Consecuentemente, una vez determinada la existencia de responsabilidad penal de la persona jurídica es a través de las *Sentencing Guidelines* que se establece el grado de culpabilidad y la pena. Este instrumento se basa en el sistema de culpabilidad de empresa, ya que «parte de que la empresa es o puede ser un buen ciudadano que colabore con la administración de justicia, promoviendo activamente en su interior los valores e intereses que tutela la norma penal»¹⁴⁰ y para ello se fundamenta en dos ideas principalmente: mitigar las sanciones a imponer y la autorregulación empresarial, mismas que se desarrollan en el contenido de dicho instrumento.

Ahora bien, las *Sentencing Guidelines* se definen como «un conjunto de estándares que generalmente son incluidos para establecer una práctica de sentencias coherentes y racionales dentro de una jurisdicción en particular [...] es un mecanismo que puede ser usado para implementar un determinado fallo»¹⁴¹, estas son establecidas a nivel federal en Estados Unidos por la *United States Sentencing Commission*, organismo encargado de establecer las políticas y prácticas de sentencia para los tribunales federales; las directrices que serán consultadas respecto a la forma apropiada y severidad del castigo para los delincuentes de

¹³⁹ Model Penal Code § 2.07(1)(c) (traducción propia) citado por Sun Beale, Sara, *The Development and Evolution of the U.S. Law of Corporate Criminal Liability*, en Duke University School of Law, Enero 2014, p.10. <https://scholarship.law.duke.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=5910&context=faculty_scholarship> [30 de marzo de 2018].

¹⁴⁰ Nieto Martín, A., *op. cit.*, p. 183.

¹⁴¹ Frase, Richard S. y Kelly Lyn Mitchell, *What Are Sentencing Guidelines?* en Robina Institute of Criminal Law and Criminal Justice, 21 marzo 2018, (traducción propia). <<https://sentencing.umn.edu/content/what-are-sentencing-guidelines>> [27 de marzo de 2018].

crímenes federales; así como asesorar y asistir al Congreso y al Poder Ejecutivo en el desarrollo efectivo y eficiente de la política criminal¹⁴².

Y de manera específica en relación a las personas jurídicas, a partir del 1° de noviembre de 1991, dicha Comisión introduce en las *Sentencing Guidelines* el capítulo octavo titulado *The Organizational Sentencing Guidelines*, directrices que aplican en los procesos penales relacionados con corporaciones, asociaciones, sindicatos, fondos de pensión, fideicomisos, entidades sin ánimo de lucro y unidades gubernamentales; estándares que serán considerados para determinar el grado de culpabilidad del ente jurídico, brindando al juzgador las pautas a seguir en el procedimiento taxativo de la pena.

En esa tesitura, el modelo mixto de imputación estadounidense por medio del sistema vicarial reconoce que la persona jurídica es responsable penalmente y a través del sistema de culpabilidad de empresa establece el grado de culpabilidad del ente jurídico, así como la pena correspondiente. Es en este último punto donde las *Organizational Sentencing Guidelines* desarrollan un papel fundamental, puesto que las directrices instituyen el grado de culpabilidad de la persona jurídica mediante atenuantes y agravantes que delimitan la sanción.

Por ejemplo, una circunstancia agravante es el grado de implicación o de tolerancia en el delito por parte del superior jerárquico, si bien no es necesario que este participe de forma material, la participación intelectual o la imprudencia de los altos mandos genera un mayor grado de culpabilidad y como consecuencia que la pena a imponer sea más grave, porque de acuerdo con la doctrina estadounidense la conducta de fidelidad al Derecho debe provenir de las altas esferas para que así sea percibida por los empleados como algo importante, provocando la emulación de dicho actuar. Respecto a las atenuantes, estas consisten principalmente en comportamientos previos o posteriores que el ente jurídico toma respecto a la comisión de ilícitos, dichas actitudes pueden ser la implementación de un programa ético

¹⁴² United States Sentencing Commission <<https://www.ussc.gov/about-page>> [27 de marzo de 2018].

y de cumplimiento efectivo, la autodenuncia, la cooperación y la aceptación de responsabilidades.

En otras palabras, el órgano jurisdiccional al momento de emitir un fallo en contra de una persona jurídica deberá considerar los siguientes seis elementos:

- 1) Vinculación o tolerancia de los agentes con el acto delictivo.
- 2) Antecedentes penales de la empresa.
- 3) Violación de alguna orden de autoridad.
- 4) Obstrucción de justicia.
- 5) Existencia de algún programa de cumplimiento.
- 6) La autodenuncia, cooperación o aceptación de responsabilidad¹⁴³.

También es importante señalar que las *Organizational Sentencing Guidelines* despliegan un papel significativo, puesto que además de que a través de las mismas se establece el grado de culpabilidad y la sanción, su observancia coadyuvará a la disminución de la pena; en caso de que se instaure un procedimiento penal en contra del ente jurídico este contará a su favor con diversas herramientas para mitigar la sanción.

Así, en líneas posteriores se explicará la mecánica de acción de los programas de cumplimiento o *compliance programs*, puesto que como instrumento descrito en las *Organizational Sentencing Guidelines* es considerado como el de mayor integridad, debido a que no solo es útil de forma post-delictiva, sino que se trata de una herramienta destinada a la prevención, además de que los mismos son implementados y perfeccionados por la persona jurídica y es esta quien tiene mayor conocimiento de su actuar y de los riesgos que se pueden generar.

¹⁴³ Gallego Soler, José-Ignacio, «Criminal compliance y proceso penal: reflexiones iniciales», en Hortal Ibarra, J. y V. Valiente Ivañez, coords., *Responsabilidad de la Empresa y Compliance: Programas de prevención, detección y reacción penal*, Buenos Aires, Euros Editores, 2014, p. 202.

2.3. Programas de cumplimiento.

Los programas de cumplimiento se entienden como los «modelos de organización y gestión adecuados para prevenir delitos o reducir el riesgo de su comisión [...] de políticas efectivas como sistemas y protocolos de supervisión y de control del cumplimiento normativo»¹⁴⁴; fueron introducidos en el capítulo octavo de las *Sentencing Guidelines* con el propósito de «ofrecer incentivos (reducir o, en última instancia, eliminar la conducta criminal) a las organizaciones que se estructuran de tal modo que [...] operan como “autopolicia de su propia conducta”»¹⁴⁵ ya que, aunque no existe la posibilidad de eliminar totalmente los riesgos que se generan de la actividad empresarial, si se puede lograr una reducción mediante el desarrollo de una cultura de prevención.

Ahora bien, este instrumento no surgió de un día a otro, su desarrollo se ha gestionado desde los años 70, el primer antecedente que se puede referir fue en 1977 en Estados Unidos con la emisión de la Ley de Prácticas Corruptas en el Extranjero (*Foreign Corrupt Practices Act*) mediante la cual se prescribió que «las empresas intervinieran en la prevención de delitos [...] la promoción de la ética y el respeto a la legalidad [...] la estrategia legislativa que instaura esta ley es que el legislador obliga a las empresas a adoptar medidas que hasta ese momento sólo descansaban en imperativos éticos»¹⁴⁶, estableciéndose así diversas previsiones que debían desarrollarse por parte de las empresas como la creación y guarda de libros y registros que reflejen las transacciones de la entidad corporativa, también la institución y mantenimiento de un sistema de control interno apropiado; mecanismos que actualmente son utilizados por las empresas para adecuar su actividad conforme a la política de cumplimiento del Departamento de Justicia de EE. UU.

¹⁴⁴ Bonachía, Carlos, *La consolidación de la figura del compliance officer tras la nueva regulación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas* en Legal Today, 20 de agosto 2015. <<http://www.legaltoday.com/practica-juridica/penal/penal/la-consolidacion-de-la-figura-del-compliance-officer-tras-la-nueva-regulacion-de-la-responsabilidad-penal-de-las-personas-juridicas-en-2015>> [09 de abril de 2018].

¹⁴⁵ Gallego Soler, José-Ignacio, *op. cit.*, p. 203.

¹⁴⁶ Nieto Martín, A., *op. cit.*, p. 221.

De este modo, se puede afirmar que la expedición de la citada ley generó la pauta para que los códigos de conducta dedicados solamente a desarrollar los objetivos de la empresa se instituyeran como prototipo obligatorio del control interno, transformándose e incluyendo métodos respecto a la prevención de delitos, la promoción de la ética y el respeto a la legalidad, elementos necesarios para combatir los actos de ilícitos perpetrados en el seno de las empresas.

Por otro lado, de acuerdo con Clavijo y Gómez-Jara, el desarrollo de los programas de cumplimiento surge como respuesta de las empresas a «evitar y detectar infracciones legales, sobre todo las relacionadas con la libre competencia y antimonopolio y actos de corrupción»¹⁴⁷, puesto que la autorregulación es considerada como de mayor eficacia que la regulación gubernamental. De acuerdo con Stone «ni el mercado ni el Derecho pueden llegar a controlar la conducta corporativa [...] sólo la propia corporación puede controlarse, autorregularse a sí misma teniendo en cuenta los parámetros externos que debe cumplir.»¹⁴⁸.

Consecuentemente, la ley como eje central y medida externa establecerá los estándares básicos que cumplirá todo programa de cumplimiento, los cuales deberán ser complementados con arreglo a las necesidades de cada empresa, generando así un contenido particular con el fin de no vulnerar el sistema legal vigente. En otras palabras, para que se establezca un verdadero control interno de la organización es necesario que cada persona jurídica analice y valore los riesgos que puede generar su actuar y como resultado implemente un programa de cumplimiento que responda a dichas exigencias, sin olvidar que las normas vigentes serán la base del programa establecido.

Una vez descritos algunos precedentes, es necesario enfocarse en el contenido, propósito y mecánica de acción de los programas de cumplimiento.

¹⁴⁷ Clavijo Jave, Camilo, «Criminal compliance en el derecho penal peruano», en *Derecho PUCP*, Perú, Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, N° 73, 2014, p. 630. <<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/11321/11830>> [1 de mayo de 2018].

¹⁴⁸ Gómez-Jara Díez, Carlos, *Fundamentos modernos de la culpabilidad empresarial. Esbozo de un sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2011, p. 269.

2.3.1. Definición y propósito.

De forma general el programa de cumplimiento puede ser definido como «el conjunto sistemático de esfuerzos realizados por los integrantes de la empresa tendientes a asegurar que las actividades llevadas a cabo por ésta no vulneren la legislación aplicable»¹⁴⁹, es decir, un cúmulo acciones conexas a la normativa de una nación y aplicadas en la estructura organizacional de la persona jurídica.

Así también los programas de cumplimiento pueden exponerse de manera más específica a través de dos acepciones, la primera con un carácter más amplio «referido a la observancia de los parámetros no solo legales, sino también de carácter ético e incluso de política empresarial»¹⁵⁰ asegurando el cumplimiento de las leyes vigentes y también generando que la actividad empresarial responda a ciertos patrones éticos. Por otra parte, un sentido estricto que se circunscribe «al conjunto de disposiciones que tienen como finalidad reforzar los mandatos que se contienen en un texto legal»¹⁵¹, esto es, únicamente el fortalecimiento de la ley.

Por lo que respecta al ámbito jurídico, algunos doctrinarios han señalado que «el término *compliance* se emplea en su acepción estricta, y está referido al punto de contacto entre el Derecho y la Economía»¹⁵²; sin embargo, en este trabajo se considera que el concepto amplio es más acertado, puesto que restringir este instrumento a la reproducción y especificación de las leyes limitaría el campo de acción del mismo, aunque se considere la actuación de diversas áreas jurídicas el resultado no sería el más benéfico. Es la inclusión de la ética y la participación de diversas ciencias la que instaurará una nueva cultura empresarial, enfocada tanto en el cumplimiento como en la prevención, parafraseando a Nieto, no es posible establecer una cultura de cumplimiento a la ley si las políticas de reclutamiento o de

¹⁴⁹ Artaza Varela, Osvaldo, «Programas de cumplimiento. Breve descripción de las reglas técnicas de gestión del riesgo empresarial y su utilidad jurídico-penal», en Hortal Ibarra, J. y V. Valiente Ivañez, coords., *Responsabilidad de la Empresa y Compliance: Programas de prevención, detección y reacción penal*, Buenos Aires, Euros Editores, 2014, p. 237.

¹⁵⁰ Gómez Cotero, José de Jesús, *Estudio de la responsabilidad penal de las personas morales*, Ciudad de México, Themis, 2017, p. 82.

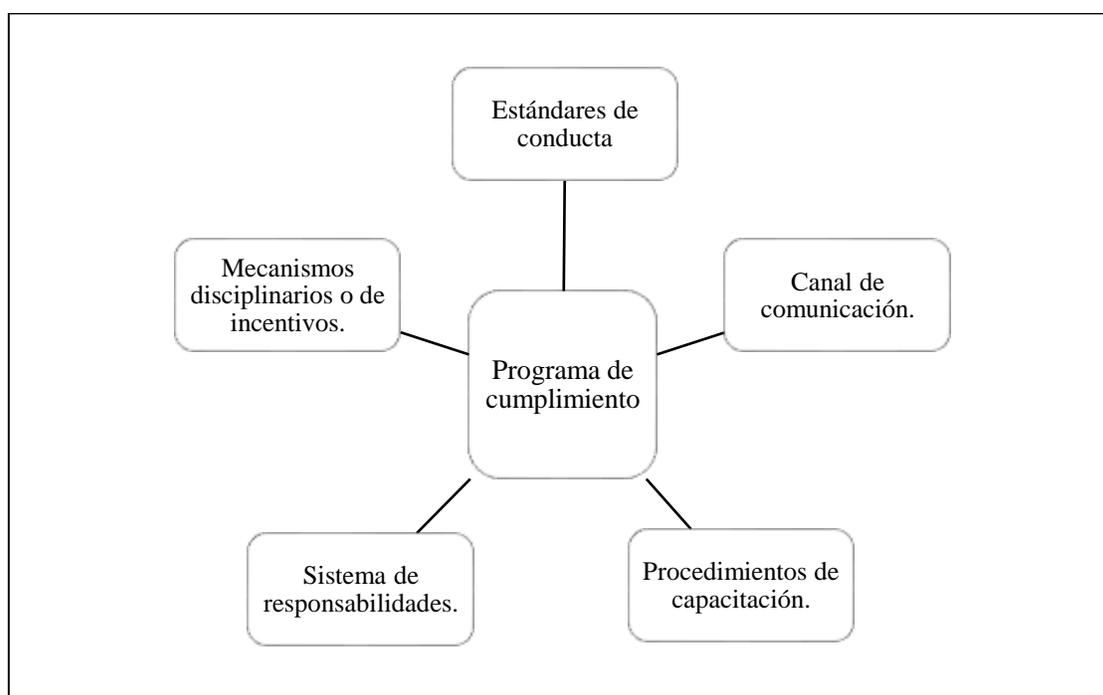
¹⁵¹ Nieto Martín, A., *op. cit.*, p. 228.

¹⁵² Gómez Cotero, José de Jesús, *op. cit.*, p. 82.

promociones es poco transparente o bien, si los socios se conducen de manera corrupta en su actuar.

Es así como la persona jurídica a través de su propia personalidad debe ordenar diversas providencias como implementar estándares de conducta, canales de comunicación, sistemas de capacitación y distribución de responsabilidades, entre otros; los cuales se cimentarán en los parámetros legales vigentes, así como en una cultura de ética, generando que los empleados en el momento oportuno tomen decisiones conforme a la ley, ya que estos mecanismos incentivarán a dicho actuar. A continuación, en el siguiente diagrama se ejemplifica de manera preliminar el contenido del programa de cumplimiento:

Figura 2.1. Composición del programa de cumplimiento.



Fuente: Elaboración propia con base en Artaza, Gallego y Nieto¹⁵³.

¹⁵³ Cfr. Artaza Valera, O., «Programas de cumplimiento. Breve descripción de las reglas técnicas de gestión del riesgo empresarial y su utilidad jurídico-penal», en *op. cit.*, pp. 241 -265; Gallego Soler, José-Ignacio, «Criminal compliance y proceso penal: reflexiones iniciales», en *op. cit.*, pp. 203 – 213 y Nieto Martín, A., «La responsabilidad penal de las personas jurídicas: un modelo legislativo», en *op. cit.*, pp. 241 – 259.

En esta línea de pensamiento, García Cavero señala que los programas de cumplimiento poseen dos utilidades, la primera de ellas relacionada a una «función preventiva. Esta consiste en un conjunto de medidas organizativas y de vigilancia interna de la empresa, cuya finalidad es que la empresa no incurra en infracciones normativas. [...] Por otro lado, se tiene la función de confirmación del derecho. Esta función consiste en establecer mecanismos para detectar las irregularidades que se cometan dentro de la empresa, así como para reparar las infracciones que se generen e, incluso, ponerlas en conocimiento de la autoridad correspondiente.»¹⁵⁴.

En definitiva, un programa de cumplimiento efectivo complementará la legislación actual de un Estado y además creará el medio idóneo para que los miembros actúen conforme a dicha ley, para que en el momento oportuno sean capaces de denunciar o rechazar cualquier acto contrario a la misma aun cuando dicha acción tenga como propósito un objetivo empresarial. Lo anterior debido a que los diversos métodos establecidos forjarán una conciencia de los parámetros legales y los valores sociales, misma que será implementada y desarrollada por cada integrante, resultando así el rechazo al beneficio propio o empresarial obtenido de forma ilícita, generando por ende un cambio en las actuaciones empresariales.

2.3.2. Contenido.

Es importante señalar que a pesar de que no existe uniformidad respecto a la exacta integración de un programa de cumplimiento debido a que estos deben responder a las características propias de una legislación, a una actividad empresarial en específico, así como a los riesgos particulares de la misma, sí se pueden describir los elementos esenciales que le conforman.

De esta manera y siguiendo a García Cavero, para la implementación de un *compliance program* en primer lugar se deberá tomar como fundamento la evaluación de los posibles riesgos que integran la actividad empresarial (*risk assessment*), en segundo lugar, el manejo

¹⁵⁴ Clavijo Jave, C., *op. cit.*, p. 631.

de los posibles riesgos generados (*risk management*) y finalmente, la supervisión de los mecanismos implementados para la prevención de riesgos.

Por lo que corresponde al análisis de riesgo (*risk assessment*), inicialmente se estudiará a la persona jurídica en la que se implementará el programa de cumplimiento, considerando el tamaño de la misma, las operaciones realizadas y sus respectivos antecedentes delictivos, lo anterior en razón de que no sería idóneo implementar el mismo *compliance program* para una multinacional y para una pequeña empresa, aun cuando estas se dediquen a la misma actividad, puesto que ambas al interactuar con clientes diversos poseerán diferentes necesidades.

El siguiente paso del análisis es identificar las posibles infracciones contra la ley, las cuales se conocen con el nombre de riesgos y pueden provenir de la propia actividad empresarial realizada o de la estructura organizacional, por ejemplo, en el primer caso una constructora puede estar involucrada con un acto de corrupción ante la necesidad de obtener algún permiso administrativo o en el segundo, la infracción a la ley puede estar relacionada con la ausencia de un sistema de capacitación de empleados.

De acuerdo con Gómez Cotero, en el análisis deben identificarse los siguientes riesgos:

- Legal: relacionados con la posibilidad de enfrentar procesos penales, administrativos o civiles.
- Reputacional: vinculados con escándalos y su difusión en los medios de comunicación.
- De contagio: referentes a la posibilidad de que los escándalos se extiendan a los integrantes de un grupo empresarial.
- Inherente: relacionados con la probabilidad de generar modificaciones en las reglas de un sector o actividad económica¹⁵⁵.

¹⁵⁵ Cfr. Gómez Cotero, José de Jesús, *op. cit.*, pp. 89 y 90.

Ahora bien, para el reconocimiento de los riesgos antes descritos se requerirá de diversa información la cual se divide en dos rubros: la primera corresponde a información interna del ente jurídico, misma que podrá obtenerse mediante el registro de antecedentes penales de la empresa, informes de auditoría interna, entrevistas con directivos y empleados. Por otra parte, la segunda categoría concierne a la información obtenida por agentes externos a la organización, algunos mecanismos son los estudios de mercado, la comunicación con las instancias administrativas, auditorías externas, entre otros. Posteriormente para la conclusión de esta etapa, a través del estudio y evaluación de la información descrita se realizará un mapa de riesgos penales en el cual se indique la probabilidad de materialización de cada riesgo y el impacto que generará por su comisión; los riesgos podrán clasificarse en altos, medios o bajos de acuerdo con el tipo de sanción que pueda imponerse en caso de realizarse.

Es a partir de este instante que se desarrollará el segundo criterio: el manejo de riesgos (*risk management*), utilizando el mapa descrito en el párrafo precedente «se lleva a cabo la labor de administración del riesgo, la que apunta a tomar las medidas idóneas para reducir el riesgo detectado a lo jurídicamente tolerable y, en caso ello no sea posible, a detectarlo para poder gestionar sus efectos lesivos»¹⁵⁶, así se complementa el análisis de riesgo, generando los mecanismos adecuados contra los riesgos detectados.

De esta manera, autores como Artaza y Gallego señalan que los protocolos de reacción son la respuesta necesaria para el manejo de riesgos, que a través de estos se gestiona la información recibida y se adoptan procedimientos específicos, mismos que se relacionan con la formación del personal, la gestión de un canal de comunicación interna, sistemas de calidad, reglamentos internos, entre otros; y aunque no existe uniformidad sobre cuáles son las medidas más adecuadas, en párrafos consecutivos se expondrán algunos mecanismos comunes que integran un modelo de *compliance*, los cuales de manera preliminar podemos listar de la siguiente manera:

¹⁵⁶ García Cavero, Percy. «Las políticas anticorrupción en la empresa», en *Revista de Derecho (en línea)*, Universidad Pontificia Católica de Valparaíso, Chile, no. XLVII, 2do semestre 2016, p. 236. <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=173650537007>> [17 de mayo de 2018].

- Código o estándares de conducta.
- Sistema de control.
- Canal de comunicación.
- Sistema de capacitación y responsabilidades.
- Mecanismos de transparencia y publicidad.

Los elementos antes citados se pueden describir de la siguiente manera:

- Código o estándares de conducta.

El código de conducta tiene como finalidad determinar los objetivos y prioridades de la persona jurídica, en él se establecen las medidas que deben ser observadas por los integrantes de la misma. A pesar de que se ha indicado que tiene como uso fundamental reforzar las normas «no se trata simplemente de repetir lo que dice la ley sino de precisar aquello que el trabajador de la empresa no debe hacer»¹⁵⁷, pero alentando a actuar conforme a ciertos patrones éticos.

De acuerdo con Nieto, las funciones principales de este instrumento son:

1. Reforzar el imperio de la ley: estableciendo que el respeto a la legalidad es la prioridad más importante de la empresa.
2. Especificar las normas jurídicas aplicables: guiando a sus integrantes en la toma de decisiones conforme a la legislación.
3. Reducir la complejidad de ciertos ámbitos de actuación: especialmente en aquellas circunstancias que la ley no puede regular de manera detallada.
4. Establecer normas de comportamiento de forma general: por ejemplo, la conducta esperada después de la comisión de un ilícito, políticas de trabajo en relación con

¹⁵⁷ *Ibidem*, p. 237.

otros entes jurídicos o la Administración Pública, la abstención de intervenir en asuntos en los que concurra un conflicto de interés, entre otros¹⁵⁸.

Cabe señalar que las funciones y ejemplos anteriores solo son un modelo, la persona moral deberá analizar sus circunstancias particulares e implementar un código de conducta que tenga en cuenta las necesidades determinadas en el mapa de riesgos generado, el código podrá integrar los elementos antes descritos además de complementarse con otros mecanismos.

Ahora bien, no basta con la existencia del código, este debe ser divulgado, evaluado y supervisado, para lo cual se pueden utilizar medios de difusión, escritos o electrónicos, cursos que sirvan para dar a conocer o corregir el código, videos, encuestas, entre otros. La finalidad es que cada integrante de la organización lo conozca, desde el socio hasta el personal con menor posición jerárquica.

Lo anterior en razón de que para la promoción de una cultura empresarial es importante que el código de conducta se encuentre arraigado en cada integrante, que este conozca y respete lo establecido, que si bien las reglas definidas en el código de conducta son determinadas por la dirección de la empresa estas simbolizan los valores de la persona moral, mismos que comparten quienes participan en la organización.

- Sistemas de control.

«El control es una parte esencial y tradicional de todo sistema de organización empresarial y de gestión»¹⁵⁹ a través de este se instauran las reglas de ejecución de los parámetros establecidos, es decir, las actividades de control se traducen como «políticas y procedimientos necesarios para asegurar que las respuestas de los riesgos identificados se apliquen en forma efectiva al interior de la empresa.»¹⁶⁰.

Existen diversos métodos para salvaguardar el cumplimiento de los procedimientos establecidos contra los riesgos detectados, empero, en el presente trabajo se considera que

¹⁵⁸ Nieto Martín, A., *op. cit.*, p. 243.

¹⁵⁹ *Ibidem*, p. 243.

¹⁶⁰ Artaza Varela, O., *op. cit.*, p. 253.

una de las opciones más importantes es la institución de un oficial de cumplimiento (*compliance officer*), debido a que la función primordial de esta figura es la supervisión del programa mismo.

Respecto al oficial de cumplimiento este es nombrado por el consejo de administración, sin embargo, es independiente respecto de dicho órgano, puede ser unipersonal o un área especializada de la empresa la cual rendirá cuentas a un *Chief compliance officer*¹⁶¹. Gallego Soler señala que los deberes principales del *compliance officer* son:

- El diseño del programa de cumplimiento (mismo que deberá ser aprobado por el consejo de administración);
- Evaluar los elementos que integran el *compliance*;
- Atender las denuncias internas referentes a la posible manifestación de un riesgo;
- Informar al superior jerárquico del área correspondiente las conductas peligrosas para su corrección;
- Implementar las reformas necesarias para que el programa de cumplimiento sea efectivo.

Así también, de acuerdo con Gómez Coteró, el oficial de cumplimiento tiene una doble responsabilidad: interna respecto del ente jurídico que vigila y externa en relación con personas ajenas a los cuales su actuación puede perjudicar. No obstante, también aclara que «no todo incumplimiento en la prevención de los ilícitos dará lugar a una responsabilidad del *Chief compliance officer*, sino que ese incumplimiento debe ser imputable a su actuación u omisión negligente [...] cuando el daño sea consecuencia de la incorrecta aplicación del modelo eficaz, la responsabilidad será imputable al oficial de cumplimiento»¹⁶², caso contrario la responsabilidad corresponderá al ente jurídico.

¹⁶¹ Los términos *Chief compliance officer* y *compliance officer* son utilizados en los sistemas anglosajones, en el sistema jurídico mexicano se traducen respectivamente como jefe/responsable oficial de cumplimiento y oficial de cumplimiento, siendo el primero la persona con mayor posición jerárquica a cargo de un grupo.

¹⁶² Gómez Coteró, José de Jesús, *op. cit.*, p. 99.

Asimismo, otro mecanismo de control es la auditoría, la cual tiene como finalidad crear «seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de la entidad, respecto a la confiabilidad de la información financiera, efectividad y eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables»¹⁶³.

A grandes rasgos las auditorías pueden dividirse en externas e internas: las auditorías externas se realizan por personal independiente y su función es asegurar la fiabilidad de los mecanismos implementados por la empresa. Por otro lado, la auditoría interna tiene como funciones revisar las declaraciones financieras antes de presentarlas al consejo (control financiero), estudiar con el auditor externo el alcance de la auditoría, la organización de la producción y la calidad de los productos generados (control administrativo), «su objeto son las actuaciones de los distintos miembros de la organización y sus modalidades más importantes [...] son el denominado control financiero y administrativo u operacional.»¹⁶⁴.

De cualquier modo, sin importar los métodos implementados, de acuerdo con Nieto para lograr un control efectivo, la empresa debe construirse en tres principios generales. En primer lugar, la separación de poderes lo cual implica la designación de responsables para lograr una mejor transparencia, en otras palabras, se requiere que la persona que autoriza sea diferente a quien realiza la acción, «debe garantizarse que nadie tenga atribuidos poderes ilimitados; los poderes y la responsabilidad sean definidos claramente y conocidos en el interior de la organización»¹⁶⁵. El segundo principio refiere a la documentación o verificabilidad, es decir, al control contable, pero entendido este no solo como la obligación de documentar las actividades empresariales sino también la conservación de los reportes internos y documentación determinada por la ley, así como el manejo adecuado de los archivos mencionados. Posteriormente, por lo que refiere al tercer fundamento, este se relaciona con la congruencia y coherencia de las operaciones realizadas por el ente jurídico, es decir, las

¹⁶³ Mancilla Rendón, María Enriqueta y Saavedra García, María Luisa, «El gobierno corporativo y el comité de auditoría en el marco de la responsabilidad social empresarial», en *Contad. Adm [online]*, México, n. 2, v.60, jun. 2015, p. 492. <http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0186-10422015000200486#B15> [21 mayo 2018].

¹⁶⁴ Nieto Martín, A., *op. cit.*, p. 249.

¹⁶⁵ *Ibidem*, p. 250.

actividades ejecutadas deben estar relacionadas con lo establecido en los estatutos y la normatividad aplicable.

En conclusión, el programa de cumplimiento puede integrar diversas técnicas para que los mecanismos de respuesta contra los posibles riesgos sean eficaces, se puede implementar cualquiera de los ejemplos descritos así como otros que el consejo de administración considere necesarios, sin embargo, es importante establecer que estos medios no deben omitirse puesto que de hacerlo se estaría inhibiendo el propósito por el cual fue establecido el *compliance program*; la carencia de elementos que supervisen y actualicen el programa llevaría como resultado a su ineficacia; de nada sirve que la empresa cuente con parámetros para evitar la comisión de delitos si estos no poseen un procedimiento para su realización o no son evaluados para lograr su perfeccionamiento.

Finalmente, se considera que de los dos métodos descritos a través del oficial de cumplimiento el *compliance program* tendrá mayor efectividad, debido a que esta figura tiene como función principal la vigilancia del mismo y, por tanto, todas sus acciones estarán encaminadas a su correcto funcionamiento.

- Canal de comunicación.

Este mecanismo tiene como primer objetivo permitir que los integrantes de la empresa accedan de manera rápida y oportuna a la información necesaria, de modo específico se señala «la implementación de líneas de ayuda (*help line*) para el asesoramiento de los miembros de la empresa. De esta manera, el miembro individual de la empresa estará en mejor posición de poder actuar de la manera más transparente»¹⁶⁶ y apropiada, puesto que la búsqueda de información debe traducirse como la correcta toma de decisiones.

Así también, el establecimiento de un canal de comunicación tiene como segundo propósito crear un sistema de denuncias internas (*whistleblowers* o denunciantes cívicos) a través del cual «se permita el anonimato y la confidencialidad, de tal manera que los representantes y

¹⁶⁶ García Caverro, P., *op.cit.*, p. 240.

los empleados de la organización puedan informar y buscar consejo en relación con conductas delictivas presentes o potenciales sin tener miedo a posibles consecuencias.»¹⁶⁷.

Respecto a esta última figura se ha señalado que las denuncias internas podrán hacerse al área específica encomendada de recibir ese tipo de información, a forma de ejemplo puede enunciarse al oficial de cumplimiento, pues como se mencionó con anterioridad, este es el encargado de atender toda la información relacionada con el buen funcionamiento del *compliance program*.

Asimismo, es necesario que se regule tanto en la ley como en el programa de cumplimiento que no existirá represalia alguna contra los denunciantes cívicos, por ejemplo, en Reino Unido se tutela que en caso de existir venganza contra el denunciante este tendrá derecho a la reparación de carácter civil o laboral, por otro lado, en Estados Unidos se protege tanto civil como penalmente; la intención es «generar una cultura empresarial abierta y dialogante en la que este tipo de comportamiento deja de ser muy peligroso tanto para el denunciante, como para los denunciados»¹⁶⁸.

Por último, el denunciante cívico puede ser un indicador de la cultura empresarial que se ha desarrollado porque «la denuncia implica siempre un conflicto de intereses no fácil de resolver entre los lazos de solidaridad que genera la pertenencia al grupo y el “deber cívico” de la denuncia.»¹⁶⁹.

No cabe duda de que este método es innovador, en él la ética empresarial y la legislación trabajan de manera conjunta para obtener el bien común, buscando que el interés general prevalezca sobre los intereses individuales o de la empresa.

- Sistema de capacitación y responsabilidades.

De acuerdo con Nieto, la norma de organización más importante es el nombramiento de responsables internos en determinadas áreas, especialmente en aquellas que se ha detectado la posible comisión de un riesgo, y tomando como modelo el programa de cumplimiento de

¹⁶⁷ Artaza Valera, O., *op. cit.*, p. 260.

¹⁶⁸ Nieto Martín, A., *op. cit.*, p. 259.

¹⁶⁹ *Ibidem*, p. 258.

la Fiat, determina que los requisitos para delegar responsabilidades son la «necesidad de que ésta se realice de un modo formal; necesidad de que la delegación conlleve poderes de gestión proporcionales a la responsabilidad y una posición adecuada en el organigrama de la empresa; necesidad de que en la delegación se describan de forma específica e inequívoca los poderes del delegado; el superior jerárquico al cual debe informar; los poderes de gestión asignados, etc.»¹⁷⁰.

El objetivo principal de esta técnica es «acceder oportunamente a información clave para poder detectar y reaccionar a tiempo frente a conductas inapropiadas»¹⁷¹, ya que el responsable interno al realizar las actividades de documentación podrá identificar los indicios de irregularidades y transmitir la información al oficial de cumplimiento u órgano ejecutivo correspondiente, quien realizará investigaciones de manera oportuna y tomará las decisiones necesarias para evitar la comisión de ilícitos o en su caso disminuir el impacto que generaría la infracción.

Así, la delegación de responsabilidades generará una mayor posibilidad para la identificación de riesgos, además de que formará en el responsable interno consciencia y respeto a la cultura de legalidad porque al ser parte de sus funciones el individuo se percibirá como parte fundamental de la empresa para alcanzar los propósitos de la misma, así también, se habituará al cumplimiento de la ley alentando a sus semejantes al mismo comportamiento.

De la misma manera, como medida de control de personal, es necesario que los integrantes de la empresa posean los conocimientos adecuados para desarrollar de manera eficiente su trabajo y más importante aún para los empleados con puestos relevantes, puesto que al ostentar facultades para actuar contra los posibles riesgos es preciso que también tengan la capacidad de conducirse con la mayor pericia. Por esta razón el ente jurídico debe invertir en la formación continua de sus miembros, proporcionar recursos para capacitación es una medida preventiva que favorecerá para una mejor toma de decisiones en cualquier área empresarial.

¹⁷⁰ *Ibidem*, p. 254.

¹⁷¹ Artaza Valera, O., *op. cit.*, p. 269.

Definitivamente la conjunción de un sistema de formación y de delegación de responsabilidades creará el medio idóneo para que los integrantes del ente jurídico posean las herramientas necesarias para identificar y actuar frente a la posible comisión de un hecho ilícito, al mismo tiempo con apoyo del sistema de capacitación se puede fomentar al comportamiento respetuoso de la ley generando una nueva cultura empresarial.

Igualmente, se considera que en primera instancia estos procedimientos descritos actúan como herramienta preventiva a causa de que intervienen antes de que sea declarada la responsabilidad penal de la persona jurídica, no obstante, también podrán implementarse de forma *ex post* para crear o perfeccionar las condiciones de desempeño del programa de cumplimiento.

- Mecanismos de transparencia y publicidad.

Aunque algunos autores no han estimado a los procedimientos de transparencia y publicidad como requisitos fundamentales para integrar el programa de cumplimiento, por lo que aquí respecta, siguiendo la línea de pensamiento de Gómez Cotero, se considera que estos mecanismos son necesarios en razón de que conllevan a que la empresa se relacione de mejor manera con personas físicas, otros entes jurídicos privados y la Administración Pública.

Lo anterior debido a que la transparencia y publicidad de la información generan que la persona moral sea vista como un ente responsable, confiado de que las actividades que realiza se encuentran conforme a la normatividad vigente y consiguientemente, esta confianza no solo se difundirá a los empleados de la empresa sino también para los agentes externos que se vinculen con la misma.

De esta manera, mediante la norma internacional voluntaria ISO 26000:2010, Guía sobre responsabilidad social, se enuncia que toda organización que quiera contribuir a un desarrollo sostenible debe «ser transparente en sus decisiones y actividades que impactan en la sociedad y el medio ambiente [...] revelar de forma clara, precisa y completa y en un grado razonable y suficiente la información sobre las políticas, decisiones y actividades de las que es

responsable [...] y esta información debería estar fácilmente disponible, ser directamente accesible y entendible, oportuna y confiable.»¹⁷².

Por lo anterior, la transparencia y publicidad pueden considerarse como como medio para generar confianza y, además, como instrumento para que la persona moral actúe de acuerdo con la ley. Mancilla y Saavedra señalan que la «transparencia informativa pone de manifiesto el papel fundamental del gobierno corporativo en la toma de decisiones sobre el tipo de información, interna y externa, que debe hacerse pública, su oportunidad, confiabilidad y apropiada comunicación y destaca el papel de la transparencia de información como eje rector del buen funcionamiento de los mercados nacionales e internacionales»¹⁷³.

Así se concluye la explicación de los mecanismos que pueden integrar un modelo de *compliance* y definitivamente se afirma que el programa de cumplimiento es «un conjunto de deberes de actuación y reglas técnicas que tienen que reflejar el “estado de la ciencia” en relación con la diligencia debida de una persona jurídica determinada en aras a la evitación de la lesión de bienes jurídico-penales que se encuentren en su esfera de actuación (interna y externa).»¹⁷⁴.

Finalmente, de acuerdo con García Caveró, para la implementación del programa de cumplimiento es necesario el desarrollo de un tercer criterio consistente en la supervisión de los mecanismos instaurados, puesto que de nada sirve la valoración de los posibles riesgos que integran la actividad empresarial (*risk assessment*) y el establecimiento de diversos métodos para el manejo de riesgos generados (*risk management*), si estos no se evalúan constantemente; aunque la finalidad del programa sea la prevención de actos ilícitos si este no se ajusta a la situación real de la persona jurídica de nada servirá su implementación.

En otras palabras, es necesario que el programa de cumplimiento se actualice permanentemente, aun cuando no existan contingencias, debido a que las circunstancias de

¹⁷² Descubriendo la Norma NMX-SAST-26000-IMNC-2011/ISO 26000:2010 en *Secretaría de Economía* <<http://www.2006-2012.economia.gob.mx/comunidad-negocios/normalizacion/normalizacion-internacional/iso-26000/principios>> [24 de mayo de 2018].

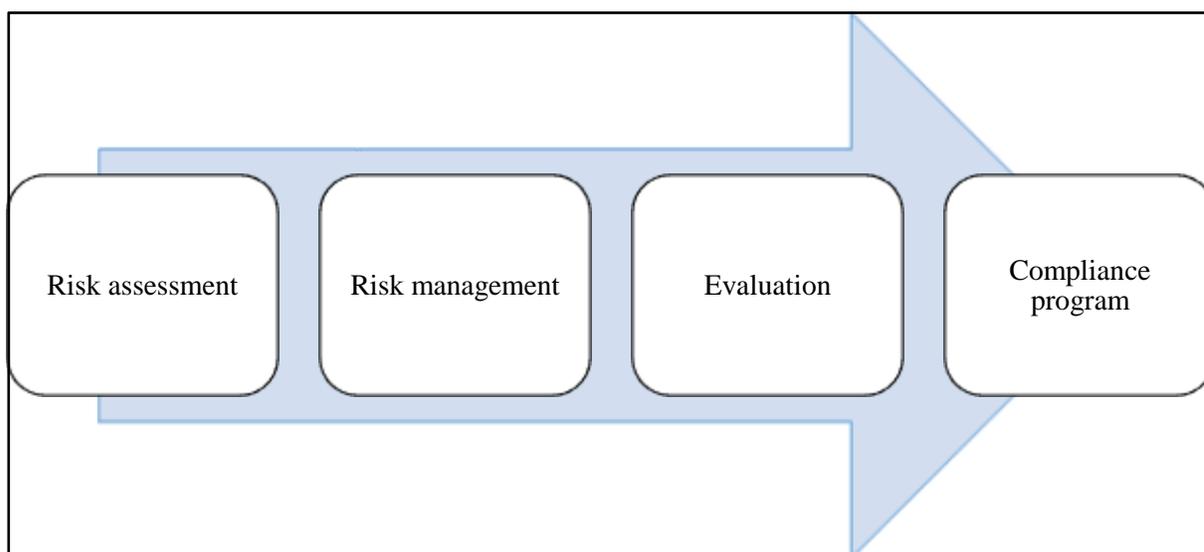
¹⁷³ Mancilla Rendón, M. y Saavedra García, M., *op. cit.*, p. 491.

¹⁷⁴ Gallego Soler, José-Ignacio, *op. cit.*, p. 216.

la empresa cambian por las actividades que realiza o de conformidad a la normatividad que debe cumplir, de tal suerte que la eficacia del *compliance* se determina por la utilidad real del mismo.

A continuación, se ejemplifica el procedimiento a seguir para implementar un programa de cumplimiento:

Figura 2.2. Criterios para integrar un *compliance program* en Estados Unidos.

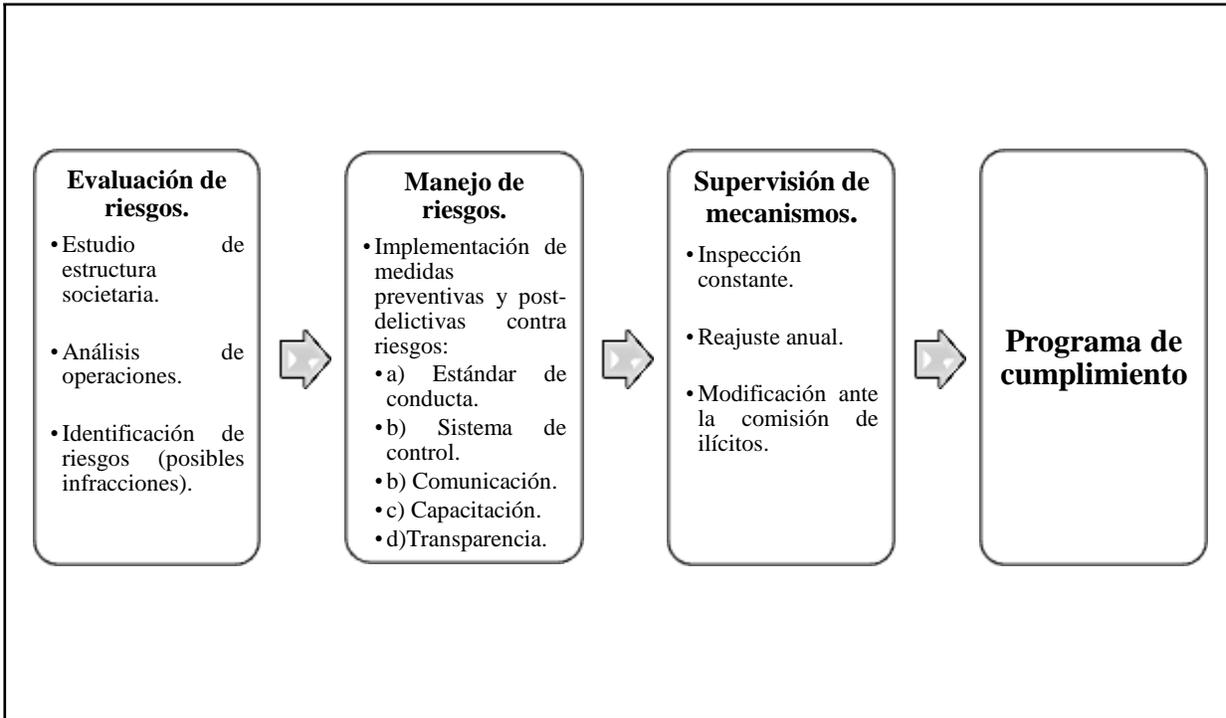


Fuente: Elaboración propia con base en García Cavero¹⁷⁵.

En el cuadro anterior se ilustran las etapas básicas para la construcción del programa de cumplimiento en los sistemas anglosajones, en específico Estados Unidos, por otra parte, aunque en la familia jurídica romano-germana no se ha determinado un prototipo a seguir, en Colombia, España y Perú se han desarrollado los pasos básicos para establecer dichos programas; de este modo, en el siguiente esquema se ejemplifica la metodología seguida por estos países:

¹⁷⁵ Cfr. García Cavero, P., *op. cit.*, pp. 230 – 241.

Figura 2.3. Procedimiento para instaurar un programa de cumplimiento en el sistema jurídico romano-germano.



Fuente: Elaboración propia con base en Artaza, Gallego, García y Nieto¹⁷⁶.

Ahora bien, aunque en las representaciones anteriores se ilustran sistemas diversos y las etapas señaladas poseen nombres diferentes, debe señalarse que ambos esquemas poseen similitud en el contenido establecido, por lo cual, es evidente que la necesidad de involucrar a las personas jurídicas con el correcto cumplimiento de las normas refiere a una medida mundial y no solo regional.

De manera particular, en el presente trabajo se tomará como base los lineamientos determinados en el esquema inmediato anterior, puesto que este se ha desarrollado conforme

¹⁷⁶ Cfr. Artaza Valera, O., «Programas de cumplimiento. Breve descripción de las reglas técnicas de gestión del riesgo empresarial y su utilidad jurídico-penal», en *op. cit.*, pp. 241 -265; Gallego Soler, José-Ignacio, «Criminal compliance y proceso penal: reflexiones iniciales», en *op. cit.*, pp. 203 – 213; García Caverro, P., «Las políticas anticorrupción en la empresa», en *op. cit.*, pp. 230 – 241 y Nieto Martín, A., «La responsabilidad penal de las personas jurídicas: un modelo legislativo», en *op. cit.*, pp. 241 – 259.

a los términos de habla hispana, además, el programa descrito incluye medidas preventivas y post-delictivas las cuales responden a las necesidades actuales de la sociedad.

2.4. Prototipo de programa de cumplimiento.

A modo de ejemplo, se presenta el contenido del programa de cumplimiento del grupo empresarial colombiano Interconexión Eléctrica, S.A., E.S.P.¹⁷⁷, cuyas siglas son ISA, el cual se integra de manera general en los siguientes cuatro elementos:

Código de Ética:	<ul style="list-style-type: none">• Principios éticos de la empresa.• Criterios de acción y decisión para actuar frente a accionistas e inversionistas, colaboradores, proveedores, clientes, el Estado y sociedad.
Código de Buen Gobierno:	<ul style="list-style-type: none">• Ordenamiento que se integra de diez secciones en el cual se compilan las políticas, prácticas y procesos a través de los cuales opera la empresa, por ejemplo, la integración de la Asamblea de Accionistas y Órganos de Administración, así como sus respectivas funciones; gestión de riesgos y actividades de control, comunicación y monitoreo; descripción de las transacciones comerciales entre ISA y sus Partes Relacionadas; transparencia; vigencia, reforma y divulgación del código; entre otros.
Código Antifraude:	<ul style="list-style-type: none">• Lineamientos corporativos y responsabilidades para la prevención, detección, investigación y respuesta al fraude en sus cuatro categorías: apropiación y uso indebido de recursos financieros y otros bienes de la empresa; manejo inadecuado de activos e información; corrupción y; falsedad de informes.
Políticas Corporativas:	<ul style="list-style-type: none">• Criterios y marcos de actuación relacionados con el control interno, comunicación, información, adquisición de bienes y servicios, ambiente, gestión humana, inversión, salud ocupacional y gestión integral de riesgos.

¹⁷⁷ ISA es un grupo empresarial de servicios públicos mixtos, sus inversionistas son de carácter público y privado, y sus acciones y bonos se cotizan en la Bolsa de Valores de Colombia. La empresa posee filiales en Colombia, Brasil, Perú, Chile, Bolivia, Ecuador, Argentina, Panamá y América Central, sus actividades están enfocadas en transporte de energía eléctrica, tecnologías de información y telecomunicaciones, concesiones viales y gestión de sistemas de tiempo real. A través de su página oficial se consulta su historia, objetivos y programa de cumplimiento. <<http://www.isa.co/es/etica-y-sostenibilidad/Paginas/default.aspx>> [25 de mayo de 2018].

Así, con el ejemplo descrito se aprecia la integración de un programa de cumplimiento y en él se observan diversos elementos que servirán a la prevención y detección de posibles riesgos generados por la actividad empresarial, de manera particular al fraude, corrupción y manejo inadecuado de activos puesto que, de forma general, son delitos cometidos frecuentemente en el seno de una empresa. Además, en este programa de cumplimiento se observa el establecimiento de la *línea de ética*, mecanismo instalado para denunciar hechos ilícitos no detectados; por último, el ente jurídico determina parámetros éticos para guiar a una mejor toma de decisiones, indicando que a través de la ética se forma el carácter empresarial y el de sus integrantes.

En esa tesitura, se postula que el programa de cumplimiento es el instrumento idóneo para prever la posible comisión de hechos ilícitos realizados por una persona jurídica, así también, para reducir el impacto causado por los mismos. Sin embargo, se considera ideal que el *compliance* trabaje de manera conjunta con estándares de ética para lograr una reducción real en la comisión de delitos empresariales, ya que se crearía una nueva cultura empresarial en la cual los entes jurídicos respetarían la normatividad vigente y buscarían actuar conforme a la misma.

En definitiva, la constitución de dicha cultura requerirá de tiempo y esfuerzo de las empresas, sus integrantes (tanto socios como empleados) y del gobierno, puesto que es necesario que este último implemente políticas que incentiven a los primeros a cumplir con la normatividad establecida; personalmente, este cambio de perspectiva es preciso en razón a la situación actual, en la cual ha aumentado el número de casos en que las personas jurídicas se encuentran relacionadas con la comisión de actos de corrupción, delitos contra el ambiente, lavado de dinero, evasión de impuesto, entre otros.

Por todo lo anterior, el programa de cumplimiento representa la medida eficaz para obtener tal transformación, puesto que mediante el análisis de los posibles delitos en que incurriría la empresa y el manejo de los mismos, se modificaría el actuar de los entes jurídicos privados.

CAPÍTULO 3. PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO EN MATERIA FISCAL.

En algunos casos la constitución de sociedades responde a la comisión de actos delictivos, provocando que hoy el Derecho Penal regule la posibilidad de imputar penalmente a las empresas. Países como Chile, Colombia, España y Perú, han incluido en su normatividad dicha posibilidad y el caso mexicano no es la excepción, en el 2016 con la reforma a disposiciones del Código Nacional de Procedimientos Penales se introdujo un procedimiento especial relacionado con la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

Como se ha exhibido, esta responsabilidad tiene diferentes particularidades de acuerdo con el sistema legal vigente y por lo que respecta a México, uno de los requisitos es la no observancia del debido control en la organización, dando así pauta a la admisión de los programas de cumplimiento en el orden societario.

De esta manera, con el objeto de comprender mejor la integración de la responsabilidad penal de las personas jurídicas y sus elementos en México, en el presente capítulo se analizarán algunas disposiciones en las que se regula tal figura, planteándose como apoyo además el uso del programa de cumplimiento, de modo especial en materia tributaria, ya que su observancia conllevará a una mejor actuación empresarial, reflejándose estas acciones en el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, la oportuna identificación de delitos como el contrabando o defraudación fiscal y sus respectivos equiparables, así como la construcción de una nueva cultura que no busque el pago mínimo o no pago de impuestos, actos dañinos directamente a la recaudación y por ende a la organización del Estado.

En este apartado se pretende identificar que la práctica de actividades ilícitas en materia tributaria puede prevenirse no solo a través de mecanismos instaurados por el sector público administrativo, sino también mediante las medidas internas que tome la persona jurídica en su organización, de manera específica por medio del programa de cumplimiento.

3.1. Marco regulatorio de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en México.

En el año 2014 fue expedido el Código Nacional de Procedimientos Penales, su trascendencia no se relaciona solamente con la unificación de las reglas procesales para enjuiciar a presuntos culpables o la transición al modelo acusatorio adversarial, sino que también en él se reguló por primera vez un procedimiento específico para imputar penalmente a las personas morales, mismo que fue perfeccionado en el 2016 con las reformas correspondientes y que actualmente se encuentra vigente.

Por otra parte, en concordancia a este nuevo esquema, el 17 de junio de 2016 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la adición a diversos artículos del Código Penal Federal dentro de ellos se encuentra el numeral 11 Bis, en este se enuncian los delitos por los cuales podrá ejercerse acción penal contra una persona jurídica y consecuentemente, constituirse el procedimiento previsto en el código adjetivo.

Asimismo, para el caso del fuero común, en diciembre de 2014 se adicionó al Código Penal para la Ciudad de México los artículos 27 Bis al 27 Quintus, en los cuales se estableció los elementos para la configuración de la responsabilidad de la persona jurídica por cualquier delito regulado en el código local, así como las respectivas atenuantes y circunstancias por las cuales no existirá responsabilidad.

Finalmente, otra norma relacionada con el presente tema es la Ley General de Responsabilidades Administrativas publicada el 18 de julio de 2016 en el Diario Oficial de la Federación, si bien el instrumento establece las obligaciones y sanciones por actos u omisiones en que incurran los servidores públicos, también «regula a través de una figura análoga a la expuesta en materia penal, la responsabilidad de las personas morales que intervengan en actos de corrupción, previéndose la posibilidad de sancionar a las personas morales de manera muy similar a la penal.»¹⁷⁸. Aunque este procedimiento concierne a relaciones público-privadas, se considera importante de mencionar porque algunas

¹⁷⁸ Gómez Cotero, José de Jesús, *op. cit.*, p. 65.

actividades del sector empresarial se desenvuelven en dicho ambiente, además de que el fenómeno a combatir es la corrupción, mismo que tiene alta injerencia tanto en los escenarios de la administración como de la empresa, afectando al desarrollo de la sociedad.

Por todo lo anterior, se exponen las características substanciales de los ordenamientos antes mencionados, conforme a su contenido vigente en 2018.

3.1.1. Código Nacional de Procedimientos Penales.

El 17 de junio de 2016 se publicó el decreto por el cual diversas disposiciones del Código Nacional de Procedimientos Penales se reformaron y conformaron el actual sistema de imputación para las personas jurídicas. Ahora bien, de acuerdo con los regímenes descritos en el capítulo 2.2. del presente proyecto, los artículos 421 al 425 de este Código establecen un procedimiento de atribución mixto; lo anterior en razón de que el numeral 421 dispone que las personas jurídicas serán penalmente responsables cuando los delitos sean cometidos:

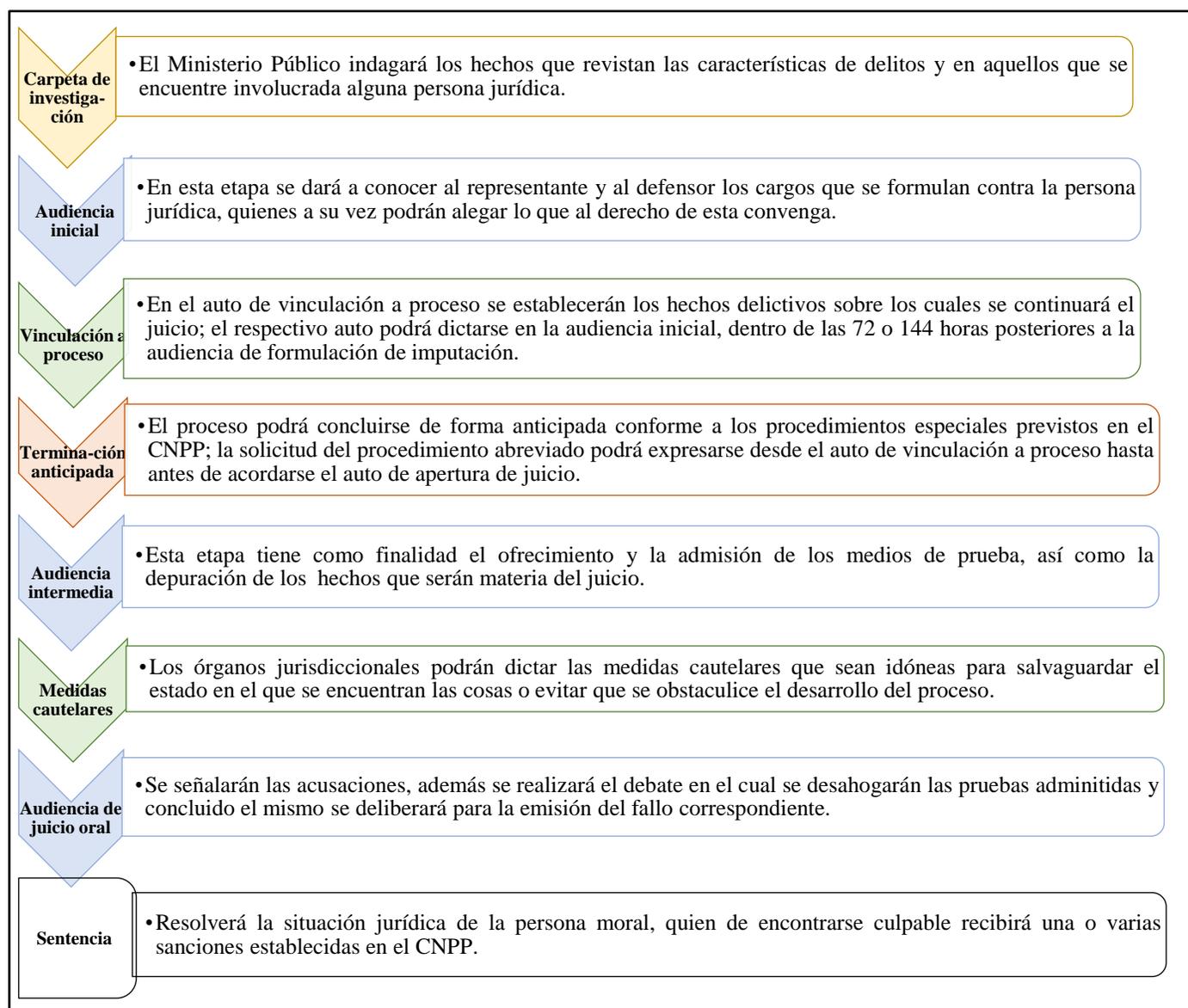
- A nombre, en beneficio o a través de los medios que proporcionen los entes jurídicos, y
- Se determine que existió inobservancia del debido control en la organización.

Es decir, el sistema de imputación mexicano reconoce en primer término la participación de la persona física para la comisión de un acto delictivo -característica del modelo vicarial- y además la necesidad de un debido control -principio del modelo de culpabilidad de empresa- por lo cual, la observancia de los dos elementos descritos configurará que el procedimiento sea de carácter mixto; figurándose la oportunidad de que en párrafos siguientes se puntualice y ejemplifique la importancia de los programas de cumplimiento.

Además, otra particularidad del régimen consiste en que el ejercicio de la acción penal contra las personas jurídicas es independiente del que pueda ejercerse contra los individuos que participen en la comisión del ilícito, generando así la existencia de dos o más líneas de investigación independientes. Sin embargo, el Código Nacional de Procedimientos Penales (en adelante CNPP) también dispone que cuando la persona física y la persona moral concurren en los mismos hechos y estos en el primer caso no sean considerados como delito por resolución judicial procederá la exclusión del delito o la extinción de la acción penal.

De esta manera, el procedimiento a seguir para responsabilizar penalmente a las personas jurídicas puede ejemplificarse de la siguiente forma:

Figura 3.1. Perspectiva general del proceso de responsabilidad penal de las personas jurídicas.



Fuente: Elaboración propia con base en los artículos 344, 391 y 423 al 425 del CNPP vigente en 2018.

No obstante, cabe destacar que el proceso representado no puede instaurarse contra las instituciones Estatales en tanto que los artículos 11 del CNPP y 27 Bis último párrafo del Código Penal para la Ciudad de México, enuncian que los entes jurídicos que forman parte del Estado quedan excluidos de este tipo de responsabilidad, de acuerdo con algunos autores esta característica obedece a que el Estado «teniendo el monopolio del derecho de penal, éste no se puede castigar a sí mismo.»¹⁷⁹.

Ahora bien, las penas a imponer se han adaptado conforme a la naturaleza del ente puesto que una persona moral no puede ser sentenciada con la privación de libertad, pero sí con la suspensión de sus actividades. Justamente por ello se ha atribuido que las sanciones con las cuales puede castigársele son de tres tipos, a saber, sanciones administrativas, medidas de seguridad y penas, que de modo general comprenden lo siguiente:

- a) Sanciones administrativas corresponden esencialmente a las denominadas multas, entendidas como sanciones accesorias o principales.
- b) Medidas de seguridad que introducen una “restricción de derechos impuesta coactivamente por el Estado”, como es el caso de la suspensión de la agrupación o su disolución.
- c) Penas, mismas que no pueden ser privativas de la libertad, pero sí de otro tipo, por ejemplo, multas penales o reparación del daño penal criminal¹⁸⁰.

Por consiguiente y con arreglo a la doctrina, en el artículo 422 del ordenamiento en estudio se prescribe que las personas jurídicas podrán recibir una o más de las siguientes consecuencias jurídicas:

- Sanción pecuniaria o multa.
- Decomiso de instrumentos, objetos o productos del delito.

¹⁷⁹ Pradel, Jean, «La responsabilidad penal de la persona moral», en Hurtado Pozo, J., coord., *Anuario de Derecho Penal 1996. La responsabilidad penal de las personas jurídicas (en línea)*, Suiza, Université de Fribourg, 1996, pág. 85. <http://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/anuario/an_1996_06.pdf> [19 de junio de 2018].

¹⁸⁰ Gómez Cotero, José de Jesús, *op. cit.*, p. 58.

- Publicación de la sentencia.
- Disolución.
- Suspensión de actividades.
- Clausura de locales o establecimientos.
- Prohibición de realizar en el futuro ciertas actividades con las cuales se haya cometido o participado para la comisión del delito.
- Inhabilitación temporal para participar de manera directa o por interpósita persona en procedimientos de contratación del sector público.
- Intervención judicial con el fin de salvaguardar los derechos de trabajadores o acreedores.
- Amonestación pública.

En suma, las posibles sanciones a imponer son de carácter diverso, sin embargo, cada una de ellas buscará repercutir en el actuar empresarial, como es el caso de la multa con la cual se pretende desalentar a la realización de ciertos actos o la suspensión cuyo objeto es impedir las actividades del ente jurídico. Ciertamente, las penas previstas afectan de manera directa al patrimonio o desarrollo de la persona moral consiguiendo que el resultado del procedimiento a instaurar efectivamente corresponda a la responsabilización del ente.

Adicionalmente, el legislador mexicano ha instituido que la responsabilidad penal de las personas jurídicas no se extingue cuando estas se transformen, fusionen o escindan, de acuerdo con la ley se trasladará la pena y graduará atendiendo a la relación que se guarde con la persona jurídica original responsable del delito. De tal manera, se concluye la existencia de causahabencia, la cual «implica que el causahabiente se coloque en la situación jurídica que tenía su causante en relación con la responsabilidad penal [...] el causahabiente sustituye al causante.»¹⁸¹.

Y aunque se ha comentado que este fenómeno podría contrariar el principio de personalidad de la pena, se estima que no es así y que la medida fue incluida con el fin de evitar la evasión

¹⁸¹ *Ibidem*, p.56.

de la pena. De esta forma, de acuerdo con Gómez Cotero y Mantilla Molina, el traslado de responsabilidad puede corresponder a un traspaso de negociaciones, en donde la negociación refiere a los elementos externos de la empresa, por ejemplo, los bienes materiales o la clientela, y mientras estos existan la negociación continúa. En otras palabras, «la negociación mercantil existe mientras subsista la combinación de cosas y derechos que la forman, con independencia de la persona que la constituyó; es decir [...] ésta subsiste aun cuando el fundador desaparezca o muera.»¹⁸².

En concordancia con lo antes expuesto, la responsabilidad penal tampoco se extinguirá por la disolución aparente, puesto que el hecho implica que la actividad económica, la identidad sustancial de clientes, proveedores, empleados o la parte más relevante de todos ellos (como prescribe la norma) aún persistan, en razón de que los signos externos de la negociación prevalecen y por ende también de manera fáctica la persona jurídica, siendo posible exigir de esta última la responsabilización de su actuación o en su caso la ejecución de la resolución.

Es probable que la causahabencia de la responsabilidad penal tenga como origen el alto índice de impunidad en la administración de justicia, pues el caso mexicano ocupa el cuarto lugar a nivel mundial del Índice Global de Impunidad (IGI 2017)¹⁸³. Por lo cual, se puede inferir que la medida contemplada es una vía de respuesta ante tal fenómeno social, el cual buscará que las actividades ilícitas realizadas por las personas jurídicas no se olviden con la fusión o disolución del ente, sino que su persecución continúe hasta la correcta administración de justicia.

En otro orden de ideas, las consecuencias jurídicas a imponer se encuentran delimitadas tanto por la ley sustantiva como por el CNPP, este último establece el grado de culpabilidad de la persona jurídica, así como la individualización de la pena, elementos que se determinan a través de los criterios establecidos en los artículos 422 y 410 respectivamente de dicho

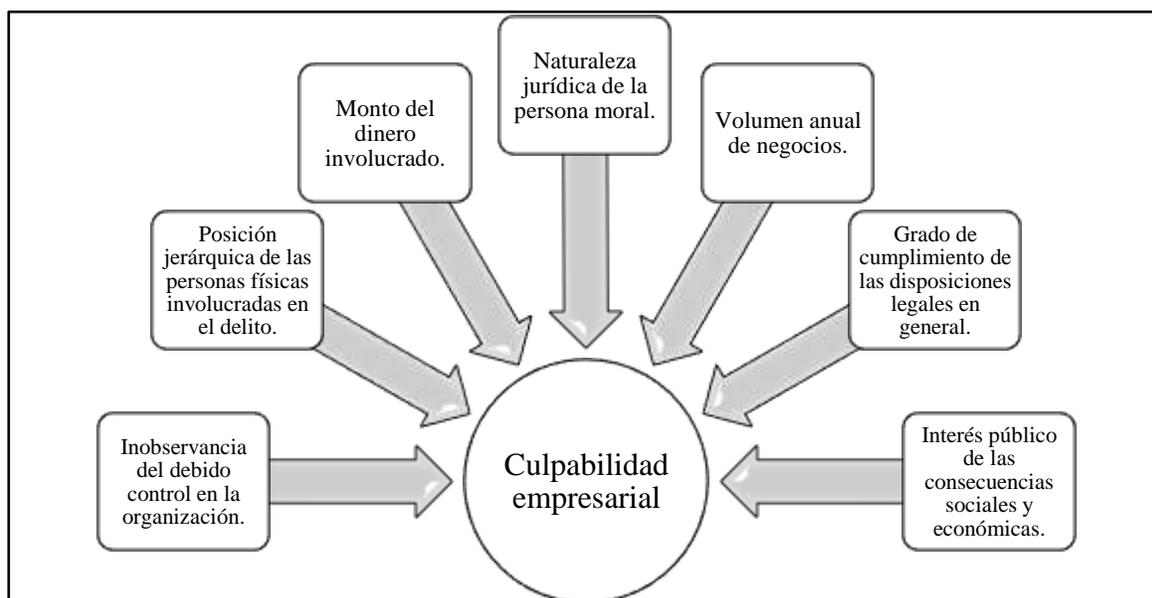
¹⁸² *Ibidem*, p.57.

¹⁸³ Le Clercq Ortega, Juan Antonio y Gerardo Rodríguez Sánchez Lara, coords., *Dimensiones de la impunidad global. Índice Global de Impunidad 2017 (IGI-2017)*, México, Universidad de las Américas Puebla, UDLAP Jenkins Graduate School y Centro de Estudios sobre Impunidad y Justicia, 2017, pp. 38 y 105. <<https://www.udlap.mx/cesij/files/IGI-2017.pdf>> [29 de junio de 2018].

ordenamiento y cuyo resultado no debe transgredir los límites dispuestos en las normas que tipifican las conductas delictivas.

En los siguientes cuadros se ejemplifican los rasgos transcendentales que fijan el grado de culpabilidad y dicha individualización:

Figura 3.2. Elementos que determinan el grado de culpabilidad de las personas jurídicas.



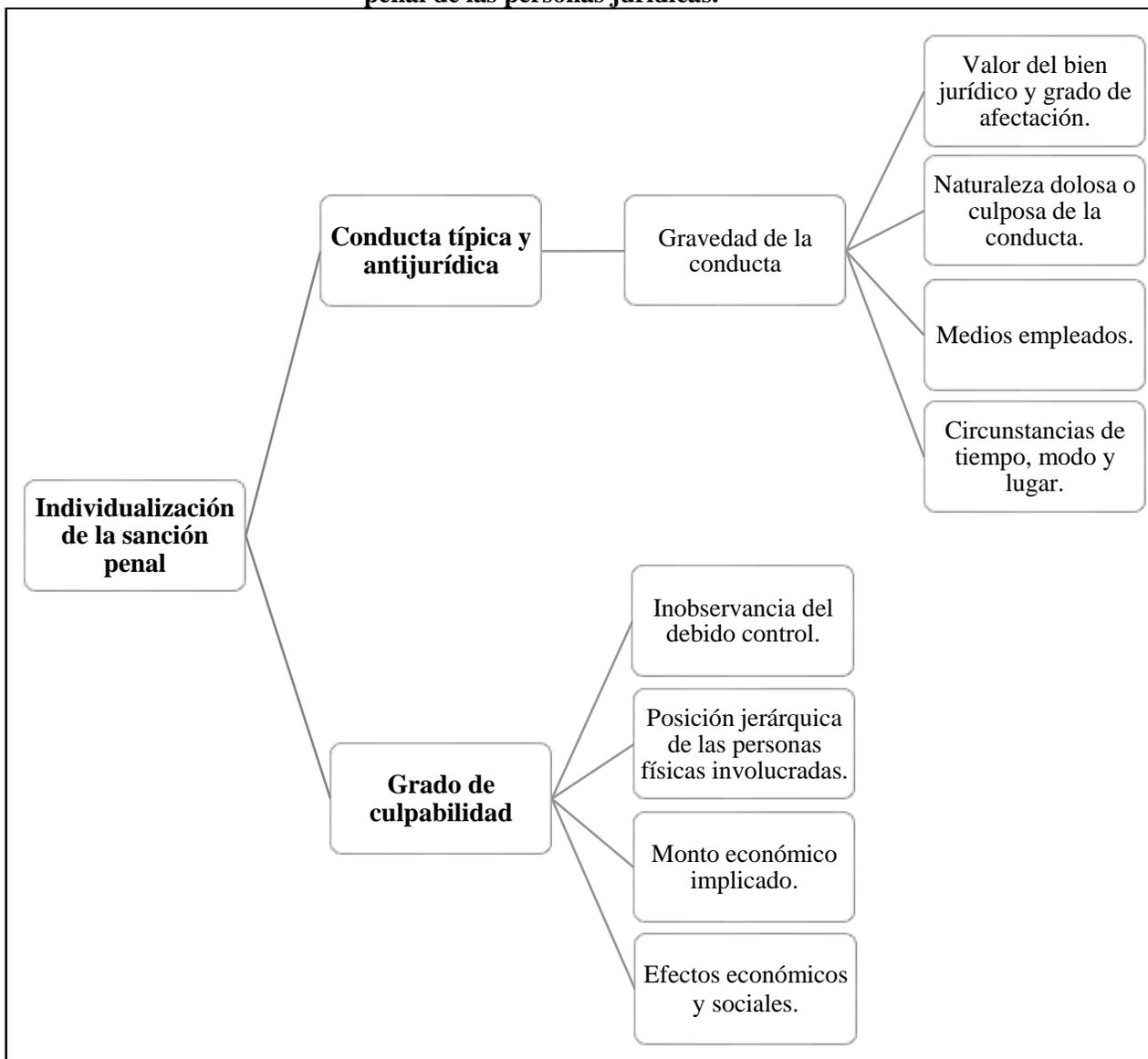
Fuente: Elaboración propia con base en el artículo 422 del CNPP vigente en 2018.

Como se ha exhibido con anterioridad, para integrar la culpabilidad de la persona moral se requerirá de la valuación de diversos componentes como las consecuencias sociales y económicas generadas o el monto del dinero involucrado de tratarse de un delito económico, pero los atributos específicos para el presente proceso serán la inobservancia del debido control de la organización y la posición jerárquica de la persona física que a nombre del ente o con los medios que este le proporcione cometa el ilícito.

Por otra parte, respecto a la individualización de la pena, de manera general, el juzgador deberá considerar el grado de culpabilidad empresarial y las características de la conducta

típica antijurídica realizada, en el siguiente esquema se ilustran los elementos a considerar para dicha individualización:

Figura 3.3. Criterios considerados para la individualización de la pena en la responsabilidad penal de las personas jurídicas.



Fuente: Elaboración propia con base en los artículos 410 y 422 del CNPP vigente en 2018

En otras palabras, en el procedimiento punitivo mexicano el órgano jurisdiccional al dictar una resolución condenatoria en contra de una persona moral deberá fijar la pena correspondiente conforme a la gravedad de la conducta delictiva y el grado de culpabilidad del ente, este último elemento es el principio determinante de la responsabilidad penal de la persona jurídica, en él se evalúan elementos relacionados con el actuar de este, así como las consecuencias generadas. Si bien se puede observar que dentro del juicio de reproche se examina la posición jerárquica de la persona física dentro de la empresa, este no es el único componente para la valoración, sino que también lo crucial es el defecto o fallo en la organización de la persona jurídica, reiterándose así el carácter mixto del procedimiento.

En esa tesitura, el programa de cumplimiento constituye un punto trascendental debido a que mediante este se puede determinar la culpabilidad del ente y, además, su establecimiento en la organización societaria será considerado como una atenuante tanto por el Código Penal Federal -11 Bis último párrafo- como en el Código Penal para la Ciudad de México -27 Quintus, inciso c-. En efecto, los programas de cumplimiento son un mecanismo valioso para la prevención de delitos, pero también para la graduación de la culpabilidad y la disminución de la pena.

De este modo, se puede resumir que a través del CNPP se estableció por primera vez un procedimiento para responsabilizar penalmente a las personas jurídicas en México, mismo que posee las siguientes particularidades:

- Se trata de un sistema de imputación mixto.
- Se excluye de este tipo de responsabilidad a los entes que pertenecen al Estado.
- La acción penal que se ejerza es independiente de aquella que se despliegue contra las personas físicas.
- El procedimiento que se instaure es acusatorio oral.
- En el juicio de reproche se estudiará la gravedad del delito y la culpabilidad de la persona jurídica.

- Las consecuencias jurídicas repercuten directamente en el patrimonio o actividades del ente.
- Existe causahabencia de responsabilidad¹⁸⁴.

Finalmente, otra característica por destacar es el catálogo de delitos por el cual las personas morales podrán ser enjuiciadas, mismo que se establecerá de manera específica en la legislación penal de la federación y de las entidades federativas. Por esta razón, en los subsiguientes párrafos se desarrollarán los apartados del Código Penal Federal y del Código Penal para la Ciudad de México.

3.1.2. Código Penal Federal.

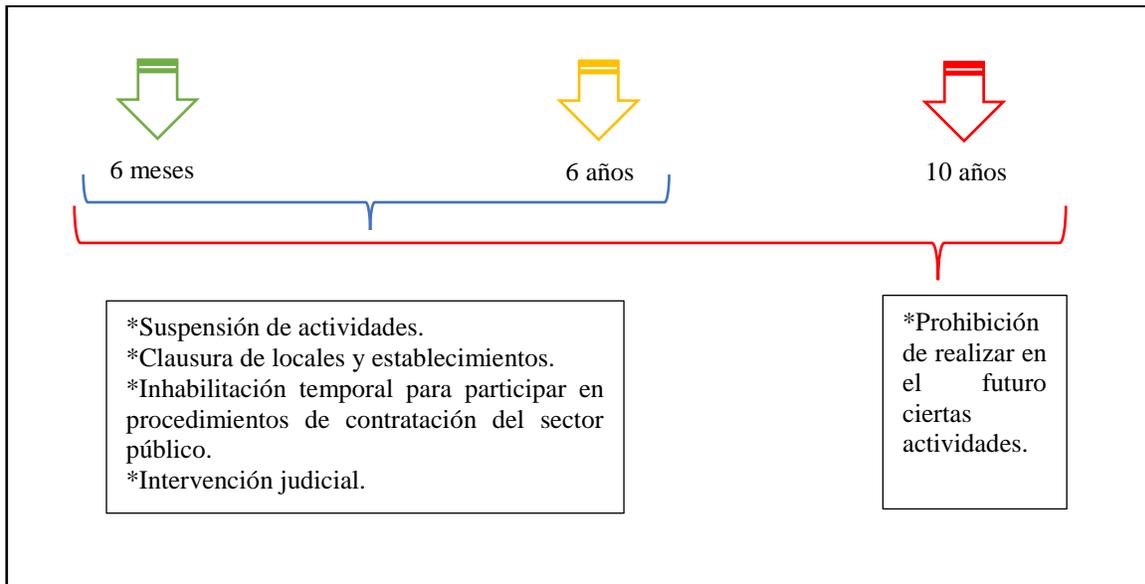
Prosiguiendo con el tema de las penas y como se expresó con anterioridad, la ley sustantiva es la que determina los valores mínimos y máximos que pueden ser establecidos en las resoluciones contra las personas jurídicas, por lo que respecta al ámbito jurisdiccional federal, el artículo 11 Bis del Código Penal Federal (en adelante CPF) prescribe un plazo de entre seis meses a seis años como límites para las siguientes consecuencias jurídicas:

- Suspensión de actividades.
- Clausura de locales y establecimientos.
- Inhabilitación temporal para participar de manera directa o por interpósita persona en procedimientos de contratación del sector público.
- Intervención judicial.

Cabe aclarar que respecto de la prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido o participado para la comisión del ilícito, el límite inferior es de seis meses y su máximo de diez años. En síntesis, las penas podrán ser establecidas conforme a los siguientes rangos:

¹⁸⁴ Entendida la causahabencia como la transferencia de responsabilidad a un nuevo ente, quien sustituye al causante que originó el procedimiento de responsabilidad penal.

Figura 3.4. Límites de punibilidad para las consecuencias jurídicas de las personas morales.



Fuente: Elaboración propia con base en el artículo 11 Bis del CPF vigente en 2018.

De acuerdo con la figura anterior, las sanciones a imponerse en el procedimiento de responsabilidad penal para la persona jurídica son diversas, no obstante, cada una se relaciona directamente a las actividades realizadas por esta como la suspensión de actividades o la inhabilitación de participar en licitaciones públicas. Consiguientemente, la característica esencial de este proceso punitivo es que sin importar si se aplica la pena mínima o máxima de cualquier consecuencia jurídica se afectará verdaderamente al ente.

Asimismo, para establecer una pena en concreto el órgano jurisdiccional además de considerar la conducta antijurídica y el grado de culpabilidad de la empresa deberá respetar y sentenciar conforme a los valores mínimos y máximos establecidos en la Ley, por ejemplo, de declarar la clausura de algún establecimiento este será mínimo de seis meses hasta máximo seis años, de esta manera, lo que se busca es castigar a la persona moral que ha actuado en contra de la ley y advertir a otros entes jurídicos que de cometer algún ilícito también serán sancionados afectando el desarrollo de sus actividades.

Por último, en relación a las consecuencias jurídicas, el órgano jurisdiccional podrá reducir hasta una cuarta parte la sanción correspondiente, siempre y cuando las personas morales cuenten con anterioridad a la comisión del ilícito con un órgano de control permanente encargado de verificar el cumplimiento de las normas vigentes, dándole seguimiento a estas mediante la implementación de políticas internas para la prevención delictiva; supuesto que se actualiza cuando además antes o después del delito se realicen labores para buscar la disminución del daño provocado.

Ciertamente, de nueva cuenta se puede observar que el uso de los programas de cumplimiento es relevante en el sistema procesal mexicano debido a que a través de los mecanismos que le integren se puede generar una respuesta acertada y concreta contra los delitos posibles y los ya producidos, provocando que ante la vinculación penal sea admisible la reducción de la sanción a imponer. No obstante, dicho programa requerirá de una constante revisión ya que la carencia de elementos que supervisen y actualicen el programa llevaría como resultado su ineficacia, lo cual justificaría la comisión del ilícito en razón de que la forma de organizarse ha sido negligente y facilitó la realización del hecho.

Por lo anterior, se considera relevante que dentro de la implementación del programa de cumplimiento también se contemple la figura del Oficial de Cumplimiento, quien posee la función principal de crear, vigilar y modificar las herramientas necesarias que integran dicho mecanismo con el fin de responder de manera real a los problemas de la organización.

En otro orden de ideas, el CPF tipifica las conductas antijurídicas por las cuales puede instaurarse un procedimiento penal contra una persona jurídica. En primer término, los delitos se encuentran clasificados en dos categorías: los primeros son enlistados en el inciso A del artículo 11 Bis del CPF, mismos que se relacionan con las conductas antijurídicas previstas en el propio Código, y en segundo lugar el inciso B del artículo y código citado, que refiere a actividades específicas de la Ley de Propiedad Intelectual, el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal para Prevenir y Sancionar los Delitos en Materia de Hidrocarburos, entre otras; sin embargo, el que posee mayor relevancia para el presente

proyecto es el Código Fiscal de la Federación, por lo que se pondrá mayor énfasis en el mismo.

Por lo tanto, de manera general la categoría enlistada en el artículo 11 Bis, inciso A, del CPF, compila diferentes delitos, para ejemplificarlos tenemos algunos en el siguiente esquema:

Figura 3.5. Delitos que puede cometer una persona moral conforme al Código Penal Federal.

<p>Terrorismo (Art. 139):</p> <p>Actos contra la integridad física, emocional o la vida, que produzcan alarma, temor o terror en la población con el fin de atentar contra la seguridad nacional.</p>	<p>Tráfico de influencia (Art. 221):</p> <p>Las acciones que tengan por objeto la actuación ilícita de los servidores públicos.</p>	<p>Corrupción de menores (Art. 201):</p> <p>Procurar, inducir o facilitar que menores de edad o quienes no tiene la capacidad de comprender o resistir el hecho realicen algún delito, formen parte de una asociación delictuosa, ejecutar actos sexuales, entre otros.</p>	<p>Cohecho (Art. 222 fr. II):</p> <p>El que dé, prometa o entregue cualquier beneficio a algún servidor público, para que haga u omita un acto relacionado con su empleo.</p>	<p>Fraude (Art. 388):</p> <p>Perjuicio provocado al titular de los bienes administrados, haciendo aparecer operaciones, exagerando los reales, ocultando o reteniendo valores o empleándolos indebidamente.</p>	<p>En derechos de autor (Art. 424 Bis):</p> <p>Producción, reproducción, introducción al país, distribución o venta de copias de obras, fonogramas, videogramas o libros, en forma dolosa, con fin de especular y sin la autorización del titular.</p>
--	--	--	--	--	---

Fuente: Elaboración propia con base en el artículo 11 Bis del CPF vigente en 2018.

En esa misma línea, de manera específica, el artículo 11 Bis, inciso A, del CPF vigente en 2018, determina la posibilidad de sancionar al ente jurídico por los sucesivos delitos tipificados en el propio ordenamiento, como son:

- Terrorismo (artículos 139 al 139 Ter) y terrorismo internacional (artículos 148 Bis al 148 Quáter);
- Uso ilícito de instalaciones destinadas al tránsito aéreo (172 Bis);
- Delitos contra la salud (artículos 194 y 195, párrafo primero);
- Corrupción de personas menores de 18 años de edad o de personas que no tienen capacidad para comprender el significado del hecho o de personas que no tienen capacidad para resistirlo (artículo 201);
- Tráfico de influencia (artículo 221);
- Cohecho (artículos 222, fracción II y 222 bis);
- Falsificación y alteración de moneda (artículos 234, 236 y 237);
- Contra el consumo y riqueza nacionales (artículo 254);
- Tráfico de menores o de personas que no tienen capacidad para comprender el significado del hecho previsto en el artículo 366 Ter;
- Comercialización habitual de objetos robados (368 Ter);
- Robo de vehículos (artículo 376 Bis), posesión, comercio, tráfico de vehículos robados (artículo 377);
- Fraude (artículo 388);
- Encubrimiento (artículo 400);
- Operaciones con recursos de procedencia ilícita (artículo 400 Bis);

- Contra el ambiente (artículos 414, 415, 416, 418, 419 y 420);
- En materia de derechos de autor (artículo 424 Bis).

Ahora bien, pese a la diversidad de delitos contemplados, para que opere la responsabilidad de las personas jurídicas es necesario que «el hecho delictivo se cometa con los medios que para tal objeto les proporcione la persona jurídica, de modo que resulte cometido a nombre o bajo el amparo de la representación social o en beneficio de ella»¹⁸⁵, lo anterior conforme al artículo 421 del CNPP; para lo cual, «los medios de ejecución del delito [...] serán cualquiera que sea idóneo y dependerá del tipo de ilícito que se haya cometido, incluyendo elementos materiales, inmateriales, y dado los avances tecnológicos de hoy en día, incluso digitales.»¹⁸⁶.

Por otro lado, de igual importancia y respecto a los ordenamientos contemplados en el inciso B del numeral 11 Bis del CPF, se presentará la información del Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF), por ser necesaria para el desarrollo del presente trabajo.

Así, de conformidad con el CPF, dentro del orden jurídico tributario federal las personas jurídicas podrán ser enjuiciadas penalmente por contrabando y su equiparable, al igual que por defraudación fiscal y su equiparable. Las características de estas actividades ilícitas son las siguientes:

¹⁸⁵ Gómez Cotero, José de Jesús, *op. cit.*, p. 51.

¹⁸⁶ *Idem.*

Figura 3.6. Delitos en materia tributaria que puede cometer una persona jurídica.

Contrabando (102 CFF)

- La introducción o extracción de mercancías del país, cuando:
 - I. Se omita el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.
 - II. No se tenga permiso de la autoridad competente.
 - III. Se realice la importación o exportación de manera prohibida.
- Introducción de mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores.
- Extracción de los recintos fiscales o fiscalizados de mercancía extranjera procedente de las zonas libres, sin que le hayan sido entregados legalmente por las autoridades.

Equiparable de contrabando (105 CFF)

- Enajenación, comercio, adquisición o posesión de mercancía extranjera que no sea para su uso personal, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país o sin el permiso previo de la autoridad federal competente
- Posesión de mercancías extranjeras de tráfico prohibido.
- Enajenación, comercio, adquisición o posesión sin autorización legal de vehículos importados en franquicia, importados a la franja fronteriza sin ser residente o estar establecido en ellas o importados o internados temporalmente.
- Introducción de mercancías a otro país desde el territorio nacional omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior que en ese país corresponda.
- Entre otras actividades.

Defraudación fiscal (108 CFF)

- Quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Equiparable de defraudación fiscal (109 CFF)

- Consignar en las declaraciones que presente para los efectos fiscales deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes.
- Omitir enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.
- Beneficiarse sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.
- Simular uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
- Dar efectos fiscales a comprobantes digitales cuando estos no reúnan los requisitos necesarios.

Fuente: Elaboración propia con base en los artículos 11 Bis, inciso B, fracciones VII y VIII del CPF; 102, 105, 108 y 109 del CFF, ordenamientos vigentes en 2018.

De este modo, de acuerdo con lo establecido en el CPF y el CFF es posible responsabilizar penalmente a las personas jurídicas por ilícitos tributarios. Esta nueva particularidad se admitió con las reformas antes mencionadas y debe ser estimada por las empresas en su actuar puesto que, hoy en día, a través de ella estas últimas se convierten en sujetos imputables, siendo posible ser sentenciadas como organización con una sanción pecuniaria o la disolución del propio ente.

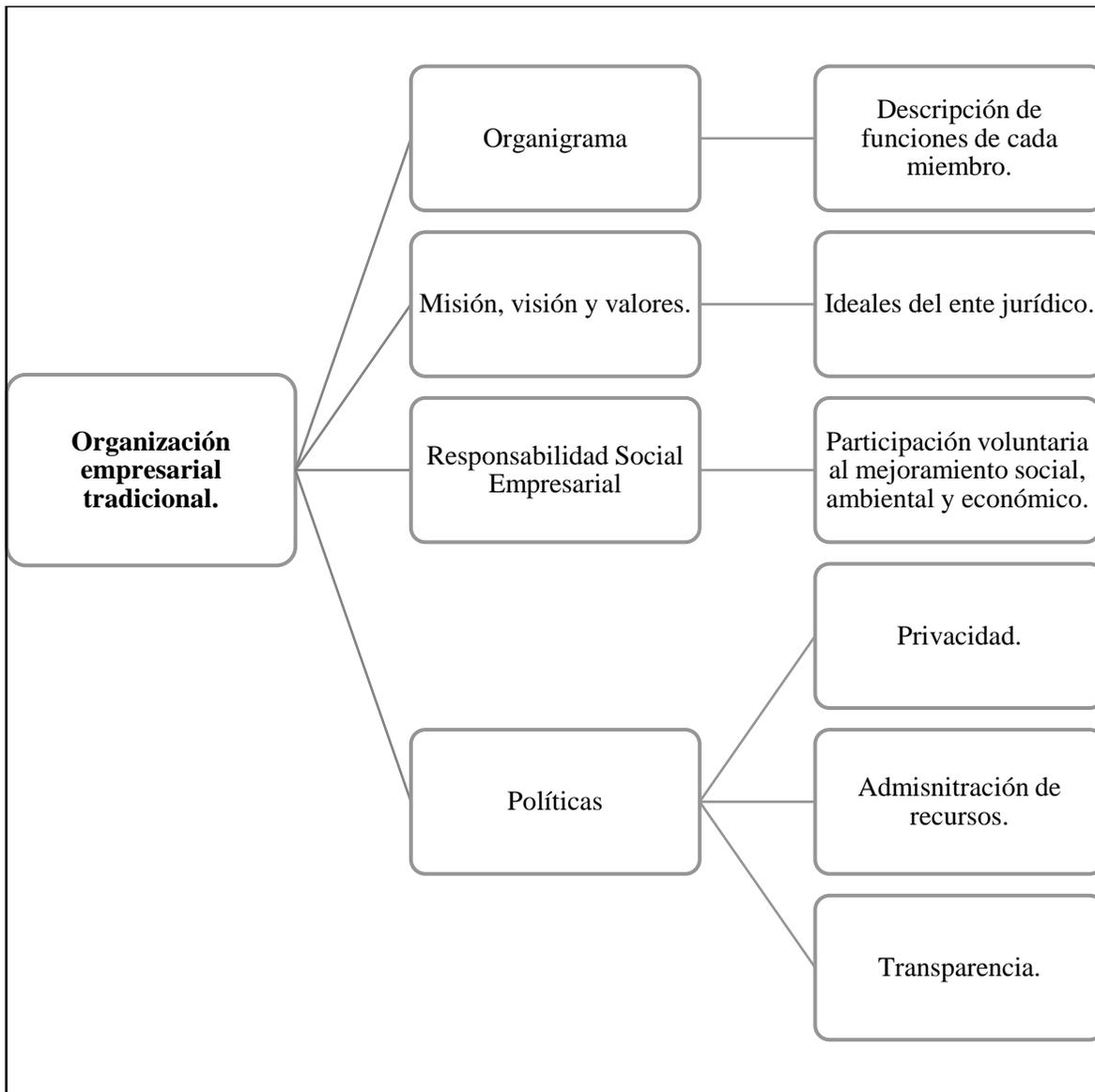
Por lo anterior, es necesario que los entes jurídicos imputables consideren dentro de su organización el correcto cumplimiento de la ley como uno de los objetivos fundamentales del ente.

Para mayor claridad se exponen dos esquemas, el primero representa la estructura tradicional de una empresa y el segundo la implementación de un programa de cumplimiento en una persona moral, lo anterior con el fin de advertir las características esenciales para la constitución de un programa de cumplimiento y su diferencia con el primer modelo.

De esta forma en el primer ejemplo se contempla un organigrama, en él se describen las categorías y funciones de cada uno de los miembros del ente, desde el consejo de administración, directores generales hasta trabajadores administrativos. En segundo lugar, se observan las definiciones de misión y visión, los cuales representan los objetivos que desea alcanzar la persona jurídica a largo plazo. Por otra parte, se encuentran las políticas de la empresa, las cuales pueden agruparse en diversos rubros y principalmente refieren a la forma en que el ente se conduce en aspectos específicos. Finalmente, actualmente algunas personas jurídicas contemplan la responsabilidad social empresarial o corporativa que refiere a la iniciativa propia de la persona moral a participar al mejoramiento social, ambiental y económico de la sociedad en la que desarrollan sus actividades. Cabe aclarar que la organización descrita no considera la aplicación de algún programa de cumplimiento.

Lo descrito en el párrafo precedente se representa de la siguiente forma:

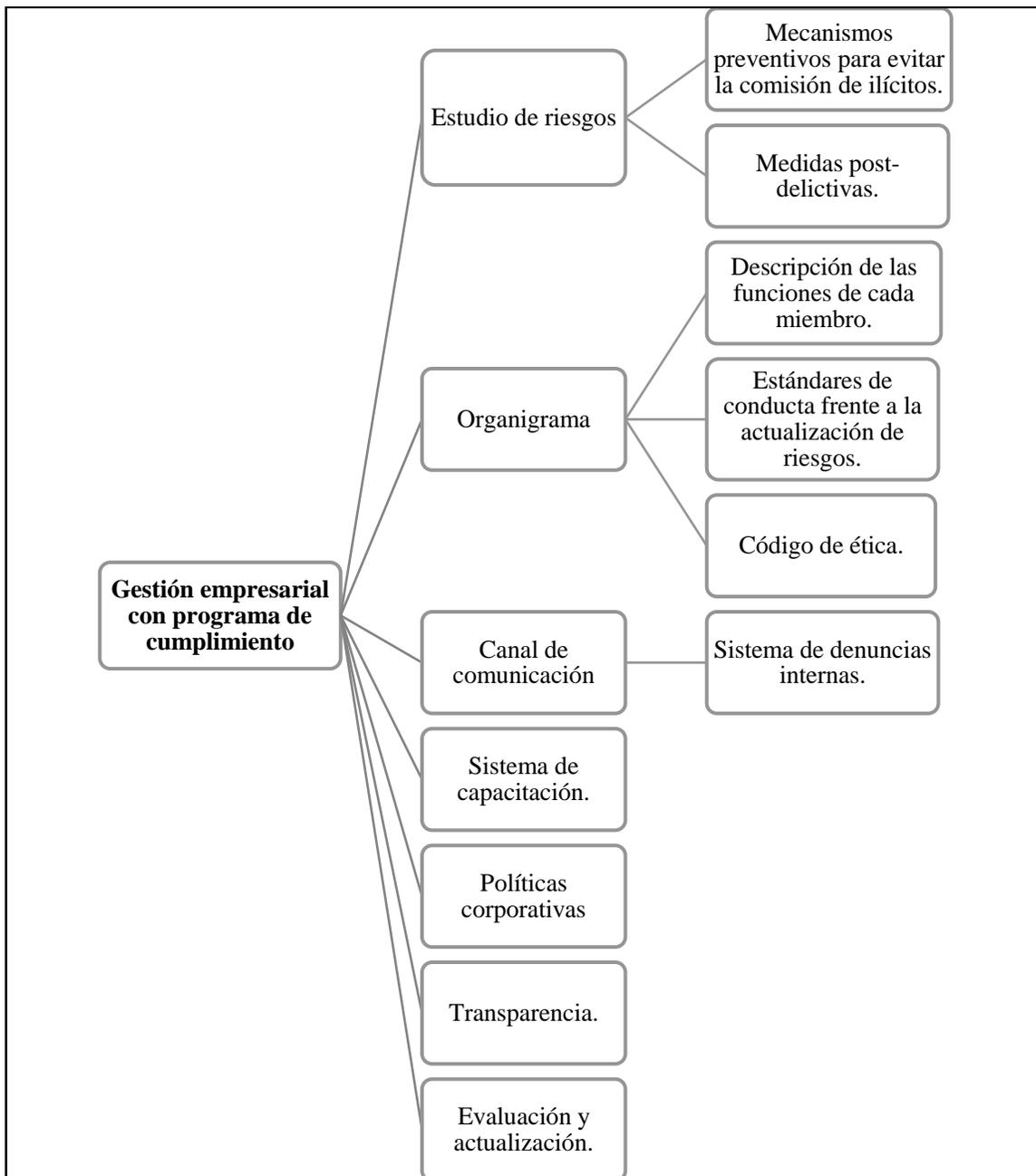
Figura 3.7. Organización empresarial tradicional.



Fuente: Elaboración propia.

Ahora bien, en el siguiente esquema se desarrolla la estructura de un programa de cumplimiento aplicado a la organización de la persona jurídica, lo anterior conforme a las posturas doctrinales de América Latina puesto que en México no existe un prototipo o ley que desarrolle los parámetros mínimos para este.

Figura 3.8. Programa de cumplimiento aplicado en la estructura de una persona jurídica



Fuente: Elaboración propia.

En efecto, del ejemplo anterior se desprende que cuando la empresa contempla un programa de cumplimiento dentro de su organización esta será de mayor complejidad, ya que involucra un análisis de los probables delitos que pueda cometer el ente jurídico en el ejercicio de sus actividades, el cual se exterioriza en medidas preventivas y post-delictivas en caso de actualizarse el ilícito. A su vez, es necesario que no solo se contemple un organigrama en el que se detallen las funciones de los integrantes, sino que también se estipulen estándares de conducta en caso de tipificarse la comisión de un delito. Y al mismo tiempo, respecto al actuar de la empresa es posible desarrollar un código de ética en el cual se establezcan los criterios de acción y de decisión para actuar frente a accionistas, colaboradores, clientes, el Estado y la propia sociedad.

Conjuntamente, es preciso que se estime la existencia de un canal de comunicación para dar seguimiento y control a las denuncias de los propios empleados ante la posible realización de conductas antijurídicas (no olvidemos que la colaboración ante las autoridades jurisdiccionales es una atenuante en caso de instaurarse un procedimiento de responsabilidad penal), por lo cual, es necesario que se generen procedimientos específicos para atender tales necesidades. Posteriormente, la capacitación de los integrantes será forzosa puesto que estos necesitarán poseer los conocimientos suficientes para saber actuar conforme a sus funciones y en situaciones especiales.

Finalmente, en esta estructura organizacional también se desarrollan las políticas corporativas que pueden agruparse en rubros como control interno, ambiente, gestión humana, transparencia, inversión, entre otros.

En conclusión y en comparación con el primer modelo, se puede afirmar que mediante los programas de cumplimiento se aspira a una mejor actuación empresarial, puesto que estos originarán que la persona jurídica contemple una organización más completa que atienda las exigencias obtenidas en el estudio de riesgos¹⁸⁷, generando principalmente para ello medidas preventivas contra los posibles delitos o en su caso instaurando mecanismos que corrijan las

¹⁸⁷ Entendido el estudio de riesgos como el análisis de la persona jurídica, considerando el tamaño de la misma, las operaciones realizadas y sus respectivos antecedentes delictivos, para obtener de este las posibles infracciones contra la ley.

situaciones de peligro acontecidas. En otras palabras, se trata una estructura organizacional más compleja que busca favorecer a los entes jurídicos mediante el examen de los posibles riesgos a los que se enfrentan por su actuar.

3.1.3. Código Penal de la Ciudad de México.

Respecto al ámbito local, el 18 de diciembre de 2014 se adicionó al Código Penal para el Distrito Federal, aplicable para la Ciudad de México (en adelante CPCDMX), los numerales 27 Bis al 27 Quintus, en los cuales se estableció el mecanismo para procesar penalmente a una persona jurídica, además de las atenuantes respectivas. En los siguientes párrafos se desarrollará el contenido del sistema establecido.

Así, en primer lugar, en el 27 Bis del CPCDMX se reitera el procedimiento de imputación mixto decretado en el CNPP, ya que la fracción I establece que las personas jurídicas serán penalmente responsables cuando:

- a) Los delitos sean cometidos en nombre, por cuenta, en provecho o exclusivo beneficio del ente y por sus representantes legales o administradores de hecho o de derecho; o
- b) Las personas subordinadas a la autoridad de los representantes legales o administradores cometan un acto ilícito por no haberse ejercido sobre ellas el debido control que corresponde al ámbito organizacional, además de que la conducta se realice con motivo de actividades sociales, por cuenta, provecho o exclusivo beneficio de la persona moral.

De modo general, se advierte que en cualquiera de las dos opciones la persona física miembro del ente es quien realiza la comisión del delito a nombre o en beneficio de la persona jurídica, no obstante, al favorecerse esta última por dicha actividad es responsable del ilícito y de sus consecuencias generadas.

De manera específica el inciso “a” describe la transmisión de responsabilidad de la persona física a la persona moral porque la primera ejerce poder de representación o de administración y los actos realizados se entienden como propios del ente, en otras palabras,

existe un vínculo de inmediatez entre la persona física, el ente jurídico, el beneficio obtenido y el daño causado, provocando que se transfiera la responsabilidad penal al ente jurídico por las funciones que posee el individuo dentro de la estructura societaria. Por otra parte, el inciso “b” establece como esencia el correcto control de la organización, en razón de que la responsabilidad penal de la persona jurídica es resultado del incorrecto ejercicio de este, es decir, el sujeto subordinado realizó la actividad ilícita porque la persona moral no contaba con las medidas necesarias para prevenir o detectar la comisión de delitos.

En esa tesitura, el ordenamiento local describe dos hechos a través de los cuales se constituirá este nuevo proceso penal, empero, la diversidad de las opciones antes detalladas converge en las circunstancias atenuantes, establecidas en el artículo 27 Quintus, las cuales se tratan de las siguientes acciones:

- I. Colaboración con la investigación de los hechos delictivos, aportando medios de prueba que conduzcan al esclarecimiento tanto de los hechos como de las responsabilidades penales a que haya lugar;
- II. Reparación del daño antes de la etapa de juicio oral;
- III. Establecimiento de medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo el amparo de la persona jurídica (su implementación debe realizarse antes de la etapa de juicio oral).

De acuerdo con lo anterior, el procedimiento de imputación y las atenuantes descritas en el CPCDMX, en conjunto, instauran un procedimiento mixto para hacer responsable penalmente a una persona moral, puesto que si bien existen dos diferentes posibilidades para instaurar dicho procedimiento, en ambas se reconoce la participación del individuo y las atenuantes se focalizan en las actividades realizadas por el ente jurídico; en efecto, en el juicio de reproche las medidas que tome la persona jurídica para prevenir en un futuro o solucionar el quebrantamiento de la ley poseen relevancia. Consecuentemente, el juzgador valorará las acciones previas y posteriores al delito, de configurarse alguna de las situaciones descritas en el 27 Quintus, podrá considerar una disminución en el castigo a imponer, siguiendo para ello las reglas del CNPP expuestas en el inciso 3.1.1. del presente capítulo.

En esa misma línea, en la individualización de la pena se realizará un test de proporcionalidad para asignar la pena correspondiente, hecho que se observará cuando por la comisión del delito de manera paralela se imponga una multa tanto a la persona física como a la persona jurídica, lo anterior con base en el 27 Ter del CPCDMX, puesto que toda sanción debe ser equitativa y congruente con el daño provocado.

Por otro lado, y en concordancia con la legislación federal, a fin evitar la impunidad y lograr en un futuro el cumplimiento de las sentencias emitidas, la Asamblea Legislativa del Distrito Federal en su momento determinó que no se excluirá ni modificará la responsabilidad penal de las personas morales cuando:

«[...]»

I. Las personas físicas mencionadas en el artículo 27 bis, concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Una causa de atipicidad o de justificación;
- b) alguna circunstancia que agrave su responsabilidad;
- c) Que las personas hayan fallecido; o
- d) Que las personas se hubiesen sustraído a la acción de la justicia.

II. Que en la persona moral o jurídica concurra:

- a) La transformación, fusión, absorción, escisión de la persona moral o jurídica, la que será trasladable a la entidad en que se transforme, se fusione, se absorba o se escinda.
- b) La disolución aparente.

[...]»¹⁸⁸.

Así, los incisos que integran la primera fracción postulan la autonomía del proceso especial exhibido, ya que independientemente de los escenarios en que se involucren las personas físicas, por ejemplo, la sustracción de la justicia, la responsabilidad penal del ente, no se excluirá y mucho menos se modificará; las carpetas de investigación y procesos penales se

¹⁸⁸ Artículo 27 Quater Código Penal para el Distrito Federal, aplicable para la Ciudad de México vigente en 2018.

tramitarán por separado, si bien se reconoce la participación del individuo en la comisión del ilícito, este no es el único elemento para determinar la culpabilidad de la persona moral y la sentencia a emitirse resolverá solamente la situación jurídica de esta última.

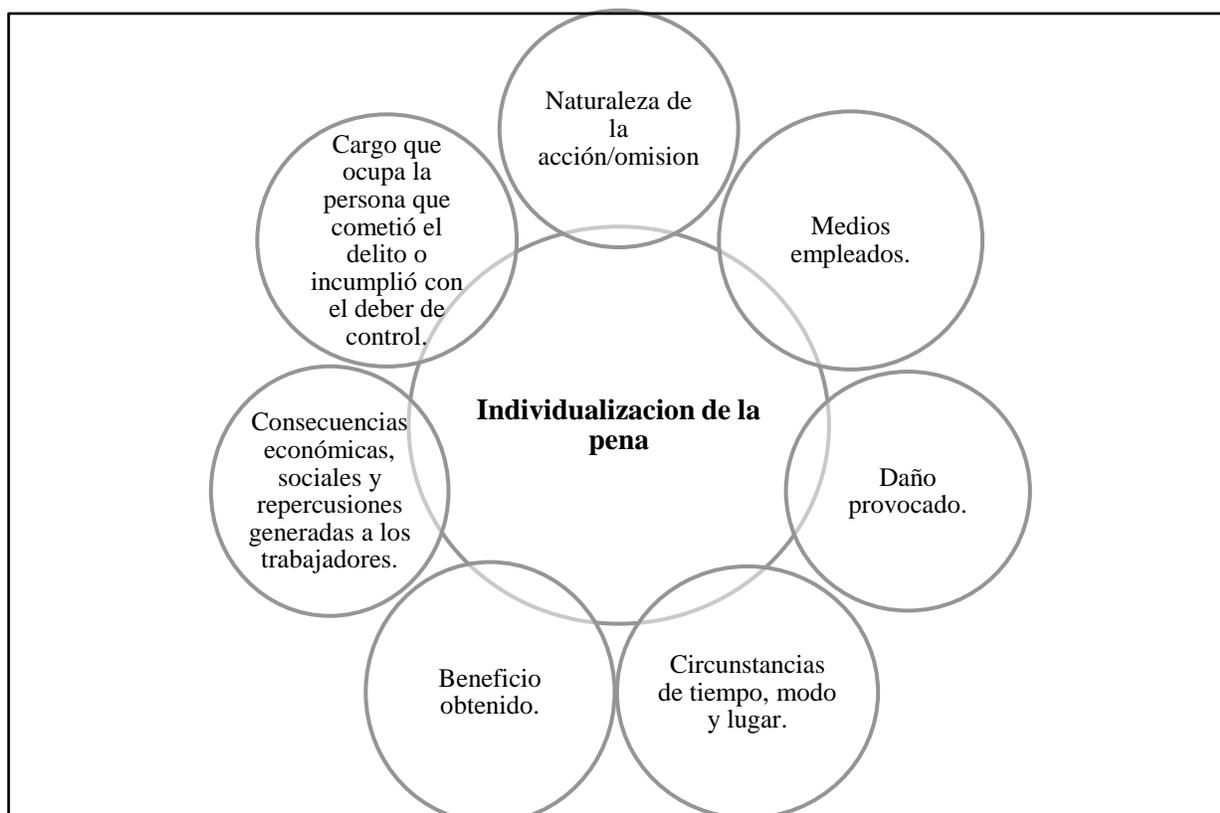
Respecto a la fracción segunda, los actos descritos refieren al estatus económico y jurídico del ente y aunque podría pensarse que a través de la fusión, absorción, escisión o disolución desaparecería la responsabilidad penal, lo cierto es que el ordenamiento en estudio establece la posibilidad de que la sanción impuesta se traslade a la fusionante, absorbente o escindida. Así también frente a la disolución aparente, la responsabilidad subsiste porque en realidad se continúa con la actividad económica: los mismos proveedores, clientes y empleados sustancialmente se mantienen en operaciones. Por ello, se concluye que la ley local contempla la causahabencia de la sanción al igual que el código adjetivo antes descrito.

En otro orden de ideas y a diferencia de la jurisdicción federal, el CPCDMX no limita los actos punibles, el numeral 27 Bis decreta que la persona moral podrá ser culpable de cualquier delito previsto en dicho ordenamiento y en las leyes especiales del fuero común, de esta manera, el proceso de responsabilidad penal podrá instaurarse por delitos contra el ambiente, fraude procesal, por operaciones con recursos de procedencia ilícita, delitos electorales, entre otros.

A modo personal, esta posibilidad es más favorable porque al incluir todo el catálogo de hechos delictivos no solo el ministerio público puede trabajar de forma más amplia, sino que también la empresa y el juez no se estandarizan en la creación y revisión de modelos, de cierto modo, circunscribir a un número específico de conductas podría limitar la administración de justicia, en tanto que al advertirse que los hechos investigados no poseen las características de delitos punibles el ministerio público desistiría de la acción penal o tendría que forzar los elementos con los que cuenta para dar seguimiento al procedimiento. Además, la amplitud puede ser considerada como instrumento para constreñir al ente jurídico a que realmente atienda la implementación y actualización de los programas de cumplimiento puesto que la atenuante respectiva versa no solo sobre la adopción de estos mecanismos, sino que las medidas instauradas sean eficientes y reales.

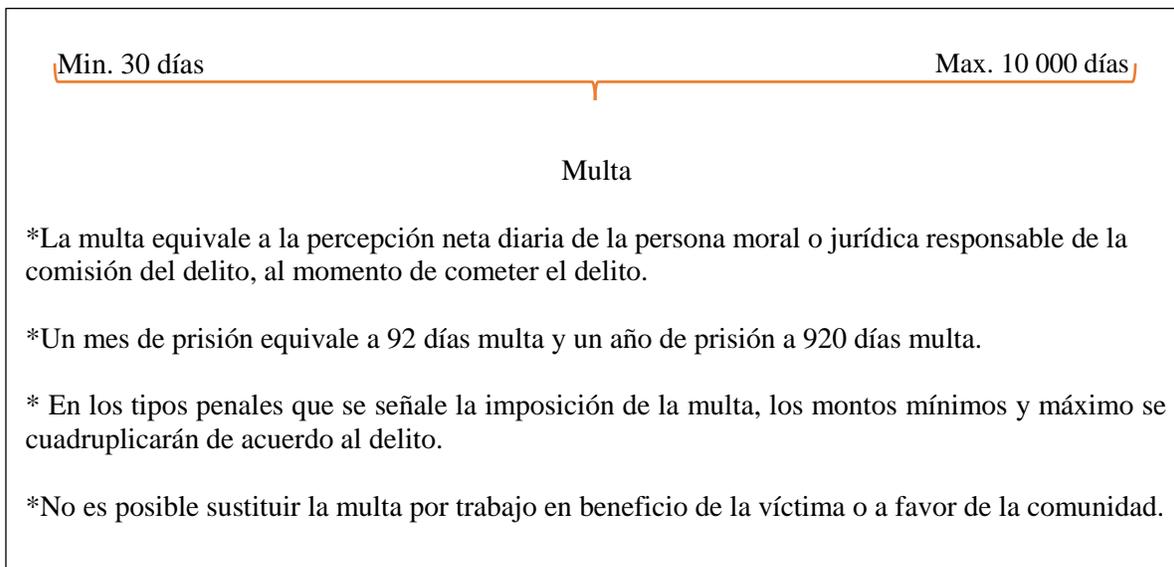
Por otro lado, para adecuar la ley conforme al procedimiento penal descrito, el poder legislativo local reformó y adicionó diversos numerales entre los cuales se encuentran el 32, 38 Bis, 68 y 72 Bis, los cuales respectivamente disponen de las consecuencias jurídicas accesorias para las personas jurídicas; qué integran los días de multa para dichos entes; el alcance y la duración de las consecuencias jurídicas; y el criterio de individualización de las penas en el procedimiento descrito. En los siguientes cuadros se presenta a mayor detalle el contenido de los artículos antes citados:

Figura 3.9. Criterios por considerar en la individualización de la pena de las personas jurídicas conforme al CPCDMX.



Fuente: Elaboración propia con base en el artículo 72 Bis del CPCDMX vigente en 2018.

Figura 3.10. Sanción pecuniaria para la persona jurídica.



Fuente: Elaboración propia con base en los artículos 38 Bis y 39 del CPCDMX vigente en 2018.

Ahora, en el siguiente gráfico se exponen otras consecuencias jurídicas aplicables para la persona moral, puesto que la multa (ejemplificada en el cuadro precedente) no es la única sanción contemplada para el ente. Igualmente, se observan las adiciones o reformas realizadas al ordenamiento local en el 2014, esto con el fin de identificar cuáles son las nuevas consecuencias jurídicas accesorias a las que puede ser sometida la persona moral en caso de emitirse una sentencia que la declare culpable de la comisión de un delito.

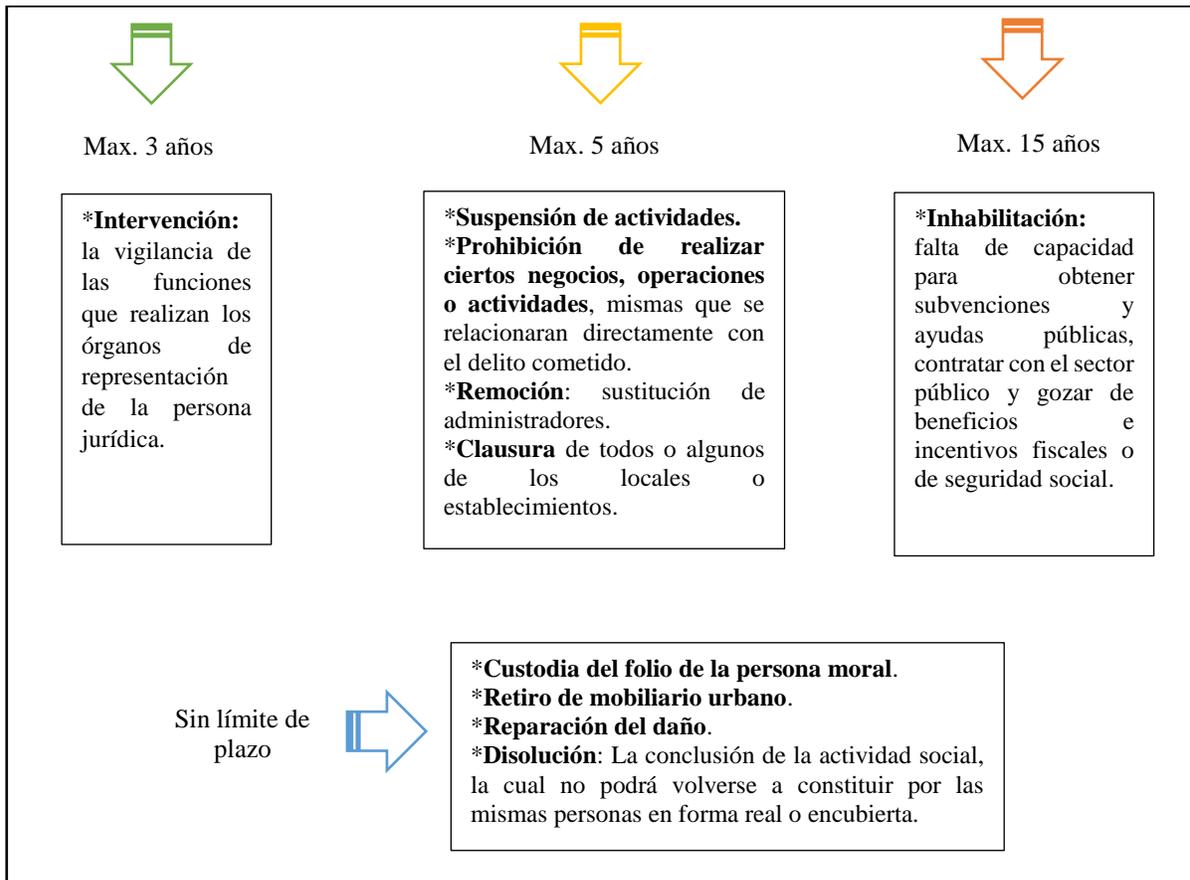
Figura 3.11. Consecuencias jurídicas accesorias para las personas jurídicas conforme al CPCDMX.

Versión anterior al 18 de diciembre de 2014.	Reforma publicada en la Gaceta Oficial del Distrito Federal.	
I. Suspensión.	I. Suspensión.	
II. Disolución.	II. Disolución.	
III. Prohibición de realizar determinadas actividades.	III. Prohibición de realizar determinados negocios, operaciones o actividades.	Reforma
IV. Remoción.	IV. Remoción.	
V. Intervención.	V. Intervención.	
	VI. Clausura.	Adición
	VII. Retiro de mobiliario urbano.	Adición
	VIII. Custodia de folio real o de persona moral o jurídica	Adición.
	IX. Inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con el sector público y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o sociales.	Adición
	X. Reparación del daño.	Adición

Fuente: Elaboración propia con base en el artículo 32 del CPCDMX vigente en 2018.

Y con la intención de detallar las consecuencias descritas con anterioridad, en el siguiente esquema se representan los límites de cada una de estas, considerándose la disolución del ente como la pena máxima y la inhabilitación para contratar con la administración pública u obtener ayudas públicas otra de las sanciones de gravedad, en tanto que esta última puede establecerse hasta por un plazo de quince años. De manera que el juzgador deberá analizar el daño ocasionado al bien jurídico tutelado e imponer la consecuencia jurídica accesoria dentro de los diferentes rangos establecidos en el CPCDMX, mismos que se ejemplifican de la siguiente forma:

Figura 3.12. Alcance y duración de las consecuencias jurídicas accesorias.



Fuente: Elaboración propia con base en el artículo 68 del CPCDMX vigente en 2018.

Cabe señalar que, al imponer las consecuencias jurídicas antes representadas, el «Juez tomará las medidas pertinentes para dejar a salvo los derechos de los trabajadores y terceros frente a la persona jurídica colectiva, así como aquellos otros derechos que sean exigibles frente a otras personas, derivados de actos celebrados con la persona moral o jurídica sancionada.»¹⁸⁹; consecuentemente, sin importar la sanción a imponer los terceros ajenos al procedimiento gozarán de certeza jurídica.

¹⁸⁹ Artículo 69 del Código Penal para el Distrito Federal, aplicable para la Ciudad de México vigente en 2018.

Por todo lo anterior, sin duda alguna se puede afirmar que el objetivo principal del sistema de imputación para las personas jurídicas es evitar que estas se conduzcan a través de actividades ilícitas que le beneficien y que dañen a la sociedad, para lo cual, fue necesario considerar todos los mecanismos pertinentes para su obtención, incluyendo para ello la independencia de los procesos penales de la persona física y moral, la amplitud del catálogo de hechos punibles, la causahabencia de la sanción y el ajuste de estas conforme a la naturaleza jurídica del ente, entre otros.

Finalmente, es importante señalar que al igual que el CNPP, el código penal sustantivo de la Ciudad de México excluye a las instituciones del Estado de este procedimiento, el último párrafo del artículo 27 Bis dispone que «quedan exceptuados de la responsabilidad de la persona moral o jurídica, las instituciones estatales, pero cuando aquélla utilice a éstas últimas para cometer un delito será sancionada por el delito o delitos cometidos. Lo anterior también será aplicable a los fundadores, administradores o representantes que se aprovechen de alguna institución estatal para eludir alguna responsabilidad penal.». En otras palabras, es procedente el sistema de responsabilidad penal para los entes jurídicos privados o las personas físicas que le representen, aun cuando estos se auxilien de alguna institución estatal, puesto que esta última solo será el medio para la comisión del delito, pero el beneficio será en favor de la persona jurídica y esta es quien quebrantará la ley.

En suma, el procedimiento de atribución establecido en el CPCDMX posee algunas disparidades como la posibilidad de imputar por cualquier delito al ente o la adecuación de la prisión a una sanción pecuniaria, sin embargo, este sistema no difiere de los parámetros establecidos en la legislación federal; forjando así un mismo marco regulatorio que tiene como propósito vincular a proceso a toda persona jurídica que participe y se beneficie de la comisión de hechos delictivos.

Evidentemente, las reformas y adiciones establecidas por la Asamblea Legislativa del Distrito Federal responden a las exigencias actuales de la sociedad y aunque este nuevo modelo de responsabilidad no se ha aplicado, el hecho de que se contemple en el ordenamiento jurídico servirá para que en el futuro las acciones perjudiciales de las empresas no queden impunes y estas consideren como uno de sus principios rectores el cumplimiento de la ley.

3.1.4. Ley General de Responsabilidades Administrativas.

Mediante la Ley General de Responsabilidades Administrativas (en adelante LGRA) se ha establecido la posibilidad de sancionar a los servidores públicos, pero también a los particulares (personas físicas y morales) que incurran en faltas administrativas, instaurando para ello un mecanismo similar al descrito en materia penal. En líneas posteriores se analizarán las características de dicho procedimiento, puesto que algunas actividades del sector empresarial se desenvuelven en el ámbito público-privado.

En primer lugar y como antecedente, se señala que la LGRA es resultado las reformas y adiciones a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que tienen como objetivo principal combatir la corrupción¹⁹⁰. De acuerdo con Gómez Cotero, estas modificaciones surgen de conformidad a la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, suscrita en Mérida, México, en el año 2003, en la cual se dispuso como finalidad «promover y fortalecer las medidas para prevenir y combatir más eficaz y eficientemente la corrupción»¹⁹¹.

¹⁹⁰ Con fecha 27 de mayo de 2015 se reforman y adicionan diversos artículos a la CPEUM, entre los cuales se encuentra el artículo 113 (Creación del Sistema Nacional Anticorrupción); 73, fracción XXIV y XXIX-V (Facultades del Congreso para expedir las leyes que establezcan las bases del Sistema Nacional Anticorrupción); 109 (Se establecen las bases en las que se determina que los servidores públicos y particulares pueden incurrir en responsabilidad frente al Estado); y 79 (Amplía y fortalece las facultades de fiscalización de la Auditoría Superior de la Federación).

¹⁹¹ Artículo 1, inciso a) de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, disponible en línea en https://www.unodc.org/pdf/corruption/publications_unodc_convention-s.pdf [8 de agosto de 2018].

Luego entonces, en el año 2004 se ratificó la mencionada Convención de las Naciones Unidas y por lo cual, el poder legislativo federal resolvió contemplar en nuestro sistema legal la posibilidad de responsabilizar a los servidores públicos y específicamente a las personas jurídicas que participen en actos de esa naturaleza, tomando como base las disposiciones de la citada Convención en la cual se instituye que «[...] la responsabilidad de las personas jurídicas podrá ser de índole penal, civil o administrativa. Dicha responsabilidad existirá sin perjuicio de la responsabilidad penal que incumba a las personas naturales que hayan cometido los delitos.»¹⁹². Consecuentemente y en concordancia con el instrumento internacional, el numeral 109, fracción IV de la Carta Magna se modificó para establecer que «[...] Las personas morales serán sancionadas en los términos de esta fracción cuando los actos vinculados con faltas administrativas graves sean realizados por personas físicas que actúen a nombre o representación de la persona moral y en beneficio de ella [...] siempre que la sociedad obtenga un beneficio económico y se acredite participación de sus órganos de administración, de vigilancia o de sus socios, o en aquellos casos que se advierta que la sociedad es utilizada de manera sistemática para vincularse con faltas administrativas graves [...]»¹⁹³.

En suma, a través de la Ley Fundamental y la normatividad internacional se reorganiza nuestro sistema jurídico, creando el Sistema Nacional Anticorrupción, el cual busca prevenir, investigar y sancionar los hechos de corrupción y las faltas administrativas que se produzcan en las instituciones públicas, además de reconocer la intervención de los entes jurídicos que participen en estas actividades, quienes podrán ser sancionados por la vía penal o administrativa, siendo esta última el argumento a tratar en el presente apartado.

¹⁹² *Ibidem*, artículo 26, inciso 2 y 3.

¹⁹³ Artículo 109, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente en 2018.

Así, y en correspondencia a los cambios expuestos, el 18 de julio de 2016 se publicó en el DOF las leyes secundarias para poner en operación el Sistema Nacional Anticorrupción, dentro de las cuales nos interesa la LGRA que tiene por objeto «distribuir competencias entre los órdenes de gobierno para establecer las responsabilidades administrativas de los servidores públicos, sus obligaciones, las sanciones aplicables por los actos u omisiones en que estos incurran y las que correspondan a los particulares vinculados con faltas administrativas graves, así como los procedimientos para su aplicación.»¹⁹⁴.

En concreto, mediante la LGRA se establece el Procedimiento de Responsabilidad Administrativa (en adelante PRA) el cual podrá instaurarse contra los servidores públicos y particulares que se vinculen a la comisión de alguna falta señalada en la citada Ley. En los párrafos siguientes se enuncian las peculiaridades del PRA en contra de una persona moral.

Para comenzar, la LGRA prevé la posibilidad de responsabilizar y sancionar a un ente jurídico privado por actos de soborno, tráfico de influencias, colusión, utilizar información falsa en procedimientos administrativos, entre otras actividades. De manera puntual, en el capítulo III de la mencionada Ley se establecen los actos de particulares que serán sancionables por ser considerados como faltas administrativas graves, mismos que se describen en el siguiente cuadro:

¹⁹⁴ Artículo 1° de la Ley General de Responsabilidades Administrativas vigente en 2018.

Figura 3.13. Faltas administrativas que puede cometer una persona jurídica.

Soborno:

- Prometer, ofrecer o entregar cualquier beneficio indebido (dinero, valores, bienes muebles o inmuebles, servicios o empleos) a un servidor público, para que este realice o se abstenga de realizar un acto relacionado con sus funciones, con el propósito de obtener o mantener para sí o un tercero un beneficio o ventaja.

Participación ilícita en procedimientos administrativos:

- Omitir o realizar actos para participar en procedimientos (federales, locales o municipales), no obstante a que el particular se encuentre impedido o inhabilitado por ley o resolución judicial.
- Intervención a nombre propio, pero en interés de un tercero que se encuentra impedido, aún cuando este último obtenga un beneficio parcial. En el presente caso ambos particulares serán sancionados.

Tráfico de influencias:

- Usar el poder económico o político sobre cualquier servidor público con el propósito de obtener para sí o un tercero un beneficio o ventaja, o para causar perjuicio a alguna persona o al servicio público.

Utilizar información falsa:

- Presentar documentación falsa, alterada o que simule el cumplimiento de requisitos establecidos en los procedimientos administrativos con el propósito de lograr una autorización, un beneficio, una ventaja o de perjudicar a alguna persona.

Obstrucción de facultades:

- Proporcionar información falsa vinculada con una investigación de faltas administrativas.
- Retrasar deliberadamente la entrega de documentos.

Colusión:

- Ejecutar acciones que tengan por objeto obtener un beneficio en contrataciones públicas de carácter federal, local o municipal.
- Acordar o celebrar convenios entre competidores cuyo objeto sea obtener un beneficio indebido u ocasionar un daño a la Hacienda Pública.

Uso indebido de recursos públicos:

- Ejercer actos en los cuales los recursos públicos (materiales, financieros o humanos) se desvíen del objeto para el cual están previstos o se haga uso indebido de estos.
- Omitir rendir cuentas que comprueben el destino que se otorgó a los recursos públicos.

Contratación indebida de ex servidor público:

- Contratar a quien haya sido servidor público durante un año previo que posea información privilegiada, que directamente haya adquirido con motivo de su empleo, cargo o comisión en el servicio público, y directamente permita que el contratante se beneficie en el mercado o se coloque en situación ventajosa frente a sus competidores. En este caso, será sancionado también el ex servidor público.

Fuente: Elaboración propia con base en los artículos 65 a 72 de la Ley General de Responsabilidades Administrativas vigente en 2018.

Consiguientemente, hoy las personas morales podrán ser sancionadas administrativamente por actos de corrupción como el soborno, colusión o tráfico de influencias, generando con ello efectos directos en su patrimonio o desempeño de sus operaciones, puesto que algunas sanciones que contempla el PRA en la LGRA son la multa o la suspensión de actividades (mismas que se expondrán más adelante).

Dicho lo anterior, será pertinente que el ente jurídico evite la comisión de cualquiera de las faltas administrativas señaladas en el esquema expuesto, para lo cual, podrá implementar -al igual que en el ámbito penal- mecanismos de autorregulación que incluyan la creación de controles internos con el fin de prevenir las infracciones mencionadas.

Y cosa parecida ocurre en el ámbito administrativo al determinarse que en la responsabilidad de las personas morales se debe valorar si estas cuentan o no con una *política de integridad*, la cual consiste sucintamente en medidas de organización y procedimientos de control, vigilancia, auditoría, denuncia y capacitación, en otras palabras, es preciso que los entes jurídicos regulen de manera eficiente cada una de sus áreas y que a través de estas políticas logre que sus integrantes no realicen alguna falta administrativa.

De ahí que la LGRA disponga que una política de integridad es uno de los elementos por considerar para la imposición de sanciones por faltas cometidas por personas jurídicas y por lo cual, esta debe contar con al menos los siguientes elementos:

- Un manual de organización y procedimientos, en los que se delimiten las funciones y responsabilidades de cada una de sus áreas, así también se deberán especificar claramente las distintas cadenas de mando y de liderazgo en toda la estructura.
- Un código de conducta debidamente publicado y socializado entre todos los miembros de la organización, que cuente con sistemas y mecanismos de aplicación real.
- Sistemas adecuados y eficaces de control, vigilancia y auditoría, que examinen de manera periódica el cumplimiento de los estándares de integridad en toda la organización.

- Sistemas de denuncia, tanto al interior de la organización como hacia las autoridades competentes, así como procesos disciplinarios y consecuencias concretas para los infractores.
- Sistemas y procesos de entrenamiento y capacitación respecto de las medidas de integridad.
- Políticas de recursos humanos tendientes a evitar la incorporación de personas que puedan generar un riesgo a la integridad de la corporación, aclarando que estas políticas en ningún caso autorizarán la discriminación.
- Mecanismos de transparencia y publicidad de sus intereses¹⁹⁵.

De donde resulta que del manual de organización deben desprenderse las atribuciones de cada integrante y las cadenas de mando para la toma de decisiones, ya que al producirse alguna falta administrativa será de mayor facilidad identificar al posible responsable. Por lo que respecta a los sistemas de control y vigilancia, es preciso que los mismos se evalúen constantemente para que respondan de manera real a las necesidades y actividades de la empresa, al igual que su símil: el *compliance*, este elemento es fundamental para su perfeccionamiento; la eficacia y beneficio dependerá de la utilidad real de la política de integridad.

A su vez, se observa el establecimiento de un código de conducta el cual debe de ser publicado y conocido por cada integrante del ente, es decir, no basta con su institución, sino que es necesario que éste se sepa y se obedezca, puesto que simboliza los valores de la persona moral, mismos que comparten quienes participan en la organización. Ahora bien, respecto a los sistemas y mecanismos de aplicación real, de acuerdo con Nieto, estos pueden especificar las normas jurídicas aplicables o bien reducir la complejidad en ciertos ámbitos de actuación.

¹⁹⁵ Cfr. Artículo 25 de la Ley General de Responsabilidades Administrativas vigente en 2018.

Las observaciones detalladas también se relacionan con la institución de un posible código de ética, si bien no está señalado como requisito en el numeral que describe los componentes mínimos de la política de integridad, sí se puede advertir que la LGRA plantea la difusión de una cultura de ética; dado que la ley citada prescribe que la Secretaría de la Función Pública y sus homólogos en las entidades federativas, podrán suscribir convenios con las personas morales que participen en las contrataciones públicas con el propósito de orientarlas para la implementación de mecanismos de autorregulación como la política de integridad, la cual, a su vez y conforme a las mejores prácticas internacionales¹⁹⁶, debe desarrollar una cultura de ética dentro de la organización¹⁹⁷.

Dicho lo anterior, se considera como elemento necesario de la política de integridad la implementación del código de ética, en vista de que el este orientaría a los socios, directivos y empleados de las empresas al correcto cumplimiento de la política aplicada.

De tal modo que la inclusión de un código de ética traería como efecto el desarrollo de una cultura de legalidad porque si bien en él se plasman los valores, misión y visión del ente jurídico, también se instruye a través de este al correcto cumplimiento de toda política de integridad, la cual a su vez debe estar en concordancia con el sistema legal vigente y tener como fin prevenir y combatir los actos contrarios a la ley.

Igualmente, deben establecerse mecanismos de capacitación para guiar a los integrantes en la toma de decisiones conforme a la legislación y las estrategias de integridad implementadas por la persona jurídica.

¹⁹⁶ Mejores Prácticas Internacionales entendidas como una serie de principios a considerar para prevenir y combatir la corrupción. Estas se integran de los siguientes elementos: auditoría, combate a la corrupción, contrataciones públicas, gobierno abierto: acceso a la información y transparencia, gobierno digital o electrónico, mejora de la gestión pública, órganos de control y rendición de cuentas. Disponible en Mejores Prácticas Internacionales, Programa Anticorrupción, en *Secretaría de la Función Pública* <<http://www.programaanticorrupcion.gob.mx/index.php/internacionales/practicas-exitosas/mejores-practicas-internacionales.html>> [6 de septiembre de 2018].

¹⁹⁷ *Cfr.* Artículos 21 y 22 de la Ley General de Responsabilidades Administrativas vigente en 2018.

Finalmente, es necesario que se establezca un sistema de denuncias tanto internas como externas, porque la denuncia o colaboración en la investigación es considerada como atenuante en la imposición de sanciones a personas morales; cuando los órganos de administración, representación, vigilancia o los socios proporcionen la información necesaria y sus elementos, para así subsanar los daños que se hubieren causado con la falta¹⁹⁸.

En síntesis, de los diferentes componentes descritos se observa que las acciones del ente deben estar encaminadas de manera general al correcto cumplimiento de las normas internas, las cuales a su vez estarán en concordancia con la legislación aplicable, generando así el nacimiento del *ciudadano corporativo fiel al Derecho* que colabora con la Administración Pública promoviendo en su interior los intereses que tutela la norma.

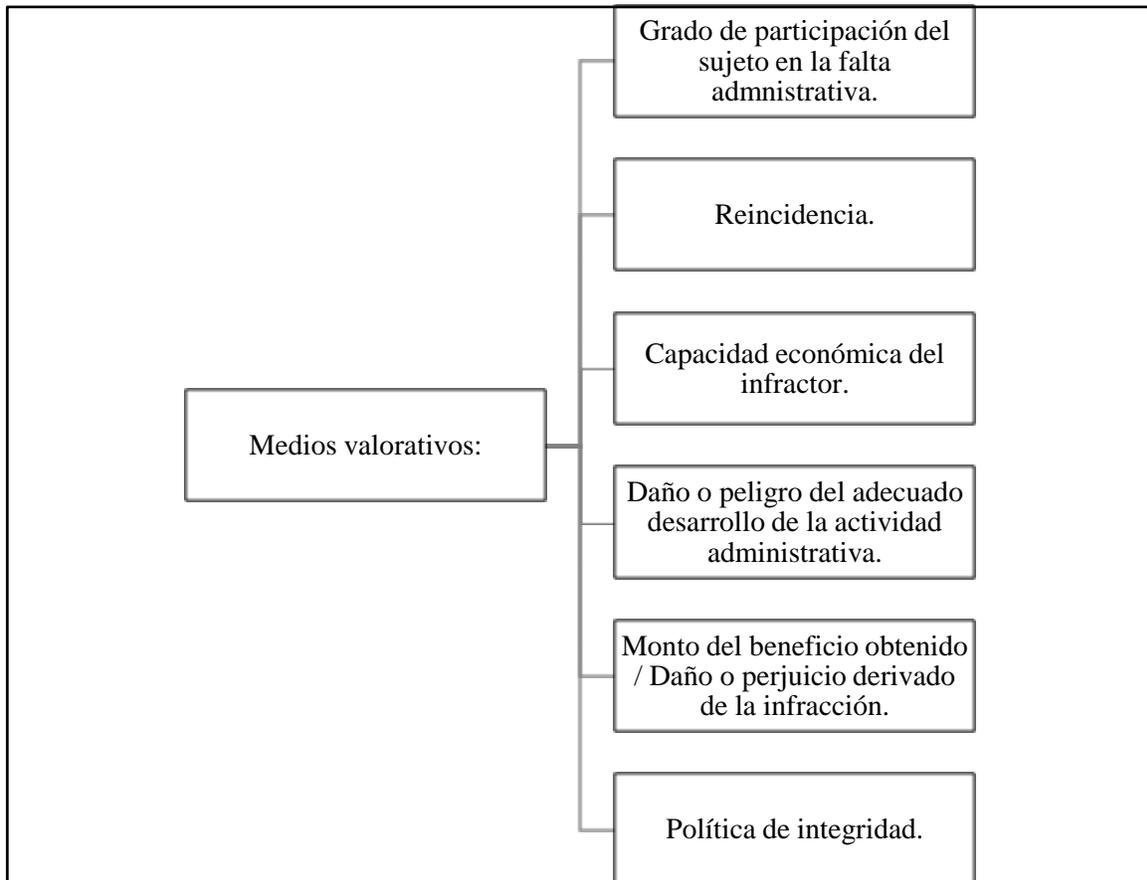
Por otro lado, en lo que concierne al PRA, la LGRA dispone que «las personas morales serán sancionadas en los términos de esta Ley cuando los actos vinculados con faltas administrativas graves sean realizados por personas físicas que actúen a su nombre o representación de la persona moral y pretendan obtener mediante tales conductas beneficios para dicha persona [...]»¹⁹⁹. De tal manera que el sistema de reproche es mixto, al considerar como sujeto imputable a la persona jurídica, pero reconocer que la persona física es quien realiza el acto contrario a la ley y que la primera al ser beneficiada debe responsabilizarse de los hechos generados.

La anterior idea se confirma al establecerse en la multicitada Ley los elementos que se valorarán para la imposición de sanciones, mismos que se ejemplifican de la siguiente manera:

¹⁹⁸ Cfr. Artículo 81, penúltimo párrafo de la Ley General de Responsabilidades Administrativas vigente en 2018.

¹⁹⁹ Artículo 24 de la Ley General de Responsabilidades Administrativas vigente en 2018.

Figura 3.14. Elementos por considerar para la imposición de sanciones por faltas cometidas por personas jurídicas.



Fuente: Elaboración propia con base en los artículos 81 primer párrafo y 82 de la Ley General de Responsabilidades Administrativas vigente en 2018.

Definitivamente, los elementos por considerar para la imposición de sanciones para las personas morales, descritos en la figura anterior, brindan seguridad al ente respecto de sus acciones como una sola unidad, en vista de que la reincidencia, la capacidad económica, el monto del beneficio obtenido y la política de integridad se relacionan directamente con particularidades de este, por lo cual, se infiere que mediante el conjunto de cada una de ellas se reconoce al ente jurídico como sujeto imputable y responsable de una falta administrativa.

Por otra parte, de manera personal, cada uno de estos son parte esencial en la valoración, sin embargo, al reflexionar sobre la política de integridad como pieza a juzgar, esta es pensada como innovadora respecto de otros elementos de punibilidad, en razón de que se compone de mecanismos preventivos que pueden instaurarse en la organización de una persona moral, por ejemplo, con ayuda de sistemas de control, vigilancia y auditoría o canales internos de denuncia al área especializada o a la autoridad competente se puede evitar o reducir la comisión de actividades ilícitas.

De ese modo, la política de integridad contribuye a un mejor funcionamiento del ente jurídico frente a la Administración Pública y a su vez, se integra a un sistema de imputación en el cual se valorarán las acciones preventivas o post-delictivas implementadas por la persona moral para establecer el grado de culpabilidad del mismo.

Lo anterior se confirma con el penúltimo párrafo del artículo 81 de la LGRA, el cual establece lo siguiente:

«Se considerará como atenuante en la imposición de sanciones a personas morales cuando los órganos de administración, representación, vigilancia o los socios de las personas morales denuncien o colaboren en las investigaciones proporcionando la información y los elementos que posean, resarzan los daños que se hubieren causado.

Se considera como agravante para la imposición de sanciones a las personas morales, el hecho de que los órganos de administración, representación, vigilancia o los socios de las mismas, que conozcan presuntos actos de corrupción de personas físicas que pertenecen a aquellas no los denuncien.»²⁰⁰.

En otras palabras, las acciones que realice la persona moral podrán agravar o disminuir la sanción a imponer; por ejemplo, en el segundo caso, una empresa con apoyo de un sistema de vigilancia -elemento mínimo de una política de integridad- detectaría el desvío de recursos para el soborno de autoridades; así, al poseerse un sistema eficaz, es probable que los órganos de vigilancia descubran y denuncien a través de los canales correspondientes la comisión de

²⁰⁰ Artículo 81 penúltimo párrafo de la Ley General de Responsabilidades Administrativas vigente en 2018.

la falta administrativa. Dicha situación se resolvería oportunamente de manera interna con la corrección de tal actividad o de ser necesario con la denuncia ante la autoridad correspondiente; de donde resulta que la denuncia o colaboración con las autoridades investigadoras «tendrá por efecto una reducción de entre el cincuenta y el setenta por ciento del monto de las sanciones que se impongan al responsable, y de hasta el total, tratándose de la inhabilitación temporal para participar en adquisiciones, arrendamientos, servicios u obras públicas, por Faltas de particulares.»²⁰¹.

Finalmente, las sanciones a imponerse afectarán el desarrollo de la persona jurídica, generando el fin primordial de cualquier derecho sancionador: el reproche y cumplimiento de lo establecido en la ley por el infractor.

A continuación, se transcriben las consecuencias jurídicas previstas en la LGRA:

- Sanción económica que podrá alcanzar hasta dos tantos de los beneficios obtenidos;
- Inhabilitación temporal para participar en adquisiciones, arrendamientos, servicios u obras públicas, por un periodo no menor de tres meses ni mayor de diez años;
- La suspensión de actividades, consistente en detener, diferir o privar temporalmente de sus actividades comerciales, económicas, contractuales o de negocios, por un periodo no menor de tres meses ni mayor de tres años;
- Disolución de la sociedad respectiva que refiere a la pérdida de la capacidad legal para el cumplimiento del fin por el que fue creada;
- Indemnización por los daños y perjuicios ocasionados a la Hacienda Pública.²⁰²

Como puede observarse, cualquier sanción corresponde a un menoscabo del ente jurídico y como muestra se expone la inhabilitación temporal para participar en adquisiciones y la indemnización por los daños ocasionados, en donde ambos producirían secuelas en el patrimonio del ente, dado que en el primer caso se dejarían de percibir los ingresos recibidos en las contrataciones públicas y por el plazo de la sanción, en el segundo ejemplo el

²⁰¹ Artículo 89 de la Ley General de Responsabilidades Administrativas vigente en 2018.

²⁰² *Cfr.* Artículo 81, fracción II, incisos a – e de la Ley General de Responsabilidades Administrativas vigente en 2018.

resarcimiento mermaría de manera directa y en una sola ocasión en el capital de la sociedad; empero, es de precisarse que la inhabilitación temporal también ocasionaría una limitación en el actuar del ente, puesto que estaría impedida de celebrar contratos con el sector público.

Por tanto, las sanciones establecidas afectan tanto el patrimonio del ente jurídico como el libre ejercicio de sus operaciones.

Cabe señalar que el PRA se instaurará ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en específico, será la Tercera Sección de la Sala Superior la competente en conocer de los asuntos de responsabilidad administrativa y en su caso, las salas especializadas en las entidades federativas que se establezcan para dicha materia²⁰³. De tal forma que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa será quien imponga las sanciones correspondientes y al tratarse de sanciones económicas, éstas serán ejecutas por el Servicio de Administración Tributaria en términos del Código Fiscal de la Federación, puesto que poseerán el carácter de créditos fiscales²⁰⁴.

En conclusión, a través de la LGRA se regula la responsabilidad de las personas morales que intervengan en faltas administrativas como el soborno, la colusión, el uso indebido de recursos públicos, entre otras, previéndose la posibilidad de sancionarlas económicamente o limitando el normal desarrollo de sus actividades.

Finalmente, se considera que este procedimiento responderá a las exigencias actuales de la Sociedad en las cuales las personas jurídicas actúan o se vinculan con actos de corrupción con el fin de obtener mayores beneficios. De modo que la posibilidad de sancionar administrativamente a las empresas cubriría los ámbitos de actuación de estas, ya que, con las reformas a los ordenamientos penales, expuestas en párrafos precedentes, hoy las personas morales como una unidad serán responsables tanto civil, penal y administrativamente.

²⁰³ *Cfr.* Artículos 84 de la Ley General de Responsabilidades Administrativas y 13 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, ambos vigentes en 2018.

²⁰⁴ *Cfr.* Artículo 85 de la Ley General de Responsabilidades Administrativas vigente en 2018.

3.2. La persona jurídica como sujeto de obligaciones.

A continuación, antes de examinar a la persona moral como sujeto de Derecho, se expone el concepto de obligación, con la finalidad de identificar su naturaleza y utilizar en líneas posteriores tal noción.

Así, de manera puntual, se afirma que la obligación es «un vínculo jurídico que nos constituye en la necesidad de dar, hacer o prestar alguna cosa, por lo que cada obligación supone: a) un lazo jurídico que liga necesariamente al deudor con el acreedor, y del que se deriva el derecho que éste tiene, para exigir que aquél dé, haga o preste, y el deber jurídico correspondiente al deudor, de dar, hacer o prestar, y b) un hecho reductible a valor pecuniario, que es el objeto o fin del lazo jurídico. [...]»²⁰⁵.

Dicho de otra manera, la obligación se asocia a la ejecución de alguna conducta en particular y, agregando personalmente, también con la posibilidad de dejar de hacer algo, tal conducta no es de carácter optativo y debe cumplirse conforme a los términos estipulados. Empero, a pesar de la posible diversidad, en todos los casos el individuo se vincula a una relación jurídica donde existen un acreedor y un deudor, el primero posee el derecho a exigir un debido comportamiento y el segundo se encuentra obligado a realizarlo, por lo cual, se infiere la necesidad de dos o más personas que participen en el vínculo jurídico.

Mas no se trata solo de querer obligarse, sino que es preciso que la persona cuente con la capacidad jurídica para hacerlo, en específico, con la cualidad de ser sujeto de derechos y obligaciones (capacidad de goce), para así poder cumplir con la conducta determinada. Ahora bien, por lo que respecta al ser humano este desde su nacimiento adquiere dicha capacidad y, por otro lado, la persona jurídica desde que el Derecho le reconoce su personalidad.

Lo anterior en razón de que la persona moral es producto del Derecho y «sólo existen en razón de él, sin su reconocimiento, nunca tendrán personalidad moral las colectividades; no son entes con existencia material, o corpórea, son el producto abstracto del derecho que

²⁰⁵ Establecido en Tesis Aislada N° 359003, *Naturaleza de la Obligación*, Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, T. XLVII, marzo, 1936, p. 4201.

permite a comunidades jurídicamente organizadas cumplir los objetivos trazados por sus miembros.»²⁰⁶. De ahí que autores como Orlando Santofimio aseveren que «La personalidad jurídica o moral, no es más que la atribución por el ordenamiento jurídico de derechos o de obligaciones a sujetos diversos de los seres humanos [...]»²⁰⁷.

En otras palabras, la existencia de la persona moral tiene como objeto alcanzar los propósitos de un grupo en específico, pero para lograrlo se le ha atribuido la capacidad de actuar como sujeto de Derecho y por consecuencia, adquirir bienes, ejercitar acciones y contraer obligaciones.

En la praxis, la legislación mexicana establece que «son hábiles para contratar todas las personas no exceptuadas por la ley»²⁰⁸ dentro de los cuales se reconoce a las personas físicas y jurídicas; estas últimas poseen una personalidad jurídica suficiente para ejercer los derechos que sean necesarios y se obliguen a realizar el objeto de su institución, siempre que los órganos que las representan actúen en nombre y cuenta del ente²⁰⁹.

De manera general, el Código Civil Federal reconoce como sujetos de Derecho a las siguientes personas jurídicas:

“Artículo 25.- Son personas morales:

- I. La Nación, los Estados y los Municipios;
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;
- III. Las sociedades civiles o mercantiles;
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;

²⁰⁶ Santofimio Gamboa, Jaime Orlando, *Acto administrativo*, México, UNAM, 1988, p. 14, citado por Fernández Ruiz, Jorge, «Personas jurídicas de Derecho Público en México», en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, Distrito Federal, MCMXCVII, N° 89, Mayo – Agosto, Nueva Serie Año XXX, p. 470. Disponible en <<https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3484/4123>> [29 de agosto de 2018].

²⁰⁷ *Ídem*.

²⁰⁸ Artículo 1798 del Código Civil Federal vigente en 2018.

²⁰⁹ *Cfr.* Artículos 26 y 27 del Código Civil Federal vigente en 2018.

- VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.
- VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.²¹⁰.

Es importante dejar en claro que, sin importar la diversidad antes señalada, «La persona moral posee derechos subjetivos y tiene obligaciones, aun cuando no pueda, por sí misma, ejercitar los primeros ni dar cumplimiento a las segundas. La persona jurídica colectiva obra por medio de sus órganos. Los actos de las personas físicas que desempeñan la función orgánica en las personas morales no valen como actos de las primeras, sino de la persona colectiva»²¹¹.

Razón por la cual se puede afirmar que las personas morales son sujetos de Derecho que adquieren derechos y obligaciones al constituirse e interactuar con otras personas (físicas o jurídicas), siendo estas titulares de ambos y no sus integrantes, porque el ente jurídico tiene personalidad distinta a la de los socios, así como un patrimonio propio.

Finalmente, en el siguiente apartado se exponen algunas obligaciones fiscales a las que están sujetas las personas morales, ya que al reconocérseles la capacidad de goce y por tanto celebrar contratos y contraer obligaciones, las operaciones que realicen estarán afectas a las normas tributarias.

²¹⁰ Artículo 25 del Código Civil Federal vigente en 2018.

²¹¹ García Máynez, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, 34a. ed., México, Porrúa, 1982, pp. 279 y 280, citado por Fernández Ruiz, Jorge, «Personas jurídicas de Derecho Público en México», en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, Distrito Federal, MCMXCVII, N° 89, Mayo – Agosto, Nueva Serie Año XXX, pp. 467. Disponible en <<https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3484/4123>> [29 de agosto de 2018].

3.2.1. Obligaciones fiscales.

En materia tributaria no se ha definido el concepto de persona moral, pero en su lugar se ha enlistado en la del Ley del Impuesto Sobre la Renta quienes deben ser consideradas como tales para efectos de la misma, por lo tanto, en materia tributaria serán personas morales las siguientes:

- Sociedades mercantiles;
- Organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales;
- Instituciones de crédito;
- Sociedades y asociaciones civiles;
- Asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.²¹²

De modo que cualquiera de las personas antes descritas deberá cumplir con las obligaciones que se generen de las leyes fiscales, puesto que al ser reconocidas como sujetos de Derecho en materia Tributaria y al realizar los actos jurídicos o de hecho previstos en las leyes citadas se vinculan como el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, sin necesidad de que expresen su voluntad para el nacimiento del vínculo jurídico puesto que estas relaciones son de carácter *ex lege* y basta con la materialización en el mundo fáctico de los supuestos de hecho previstos en las normas.

Dicho lo anterior, cabe recordar que la relación jurídico tributaria es «el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria»²¹³, y que en concreto, existe una pluralidad de obligaciones fiscales como lo son las obligaciones sin contenido patrimonial, por ejemplo, al dar una información o presentar alguna declaración; o bien, aquellas que refieren a una prestación patrimonial, como lo es la sanción o la obligación tributaria -en sentido estricto-

²¹² Artículo 7 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2018.

²¹³ Margain Manautou, E., *op. cit.*, p. 302.

consistente en el pago de la contribución a cargo de la persona obligada en favor del ente público.

Razón por la cual, de acuerdo con Sánchez Vega, las obligaciones fiscales se clasifican en:

- Obligaciones de dar: que refieren a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales vigentes.
- Obligaciones de hacer: consistentes en el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables, como la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, llevar la contabilidad, presentar declaraciones o avisos, entre otras.
- Obligaciones de no hacer: especifican la abstención de realizar las conductas que prohíben las leyes fiscales, por ejemplo, simular actos, omitir el pago de las contribuciones o entero de las retenciones, compensar contribuciones indebidamente, entre otras.
- Obligaciones de permitir: refieren a la cooperación con las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, en lo relativo a mantener a su disposición la contabilidad, acceso a las instalaciones, proporcionar información adicional o información de terceros que sea requerida.
- Obligaciones de tolerar: consistentes en evitar oponerse al ejercicio de las facultades de comprobación y acceder a que éstas realicen sus actividades²¹⁴.

En suma, existe un amplio catálogo de obligaciones fiscales que deben cumplir las personas jurídicas como sujetos de Derecho en materia Tributaria, comenzando con la de contribuir a los gastos de la Administración Pública conforme a las leyes fiscales respectivas²¹⁵, pero para ilustrar mejor dichas responsabilidades se crea un caso práctico en el cual la persona moral tributará conforme al *Régimen General*, previsto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Asimismo, con el propósito de evidenciar la importancia de los programas de cumplimiento

²¹⁴ Cfr. Sánchez Vega, Alejandro, *La obligación civil y fiscal*, México, Distrito Federal, Sista, 2005, pp. 30 -35.

²¹⁵ Cfr. Artículo 1 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2018.

en materia fiscal se delimita el siguiente ejemplo al deber de llevar un sistema de contabilidad conforme a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación.

De modo que en primer lugar se desarrollarán los elementos de la obligación fiscal a cumplir, seguido de las posibles consecuencias que se generen en caso de incumplimiento.

En ese orden de ideas, nuestra persona moral que en adelante nombraremos Constructores ALPE, S. A. de C.V., es una sociedad mercantil constituida conforme a las leyes mexicanas que tiene como objeto social:

- La realización de toda clase de construcciones; planeación y desarrollo de fraccionamientos; la realización de edificaciones, remodelaciones, puentes, pavimentaciones, acotamiento; transporte de materiales para la construcción y ejecución de obras.
- La compra, venta y renta de maquinaria y equipo de construcción.
- La prestación de servicios relacionados con el diseño arquitectónico, de ingeniería civil, mecánica, eléctrica y en general la elaboración de estudios relacionados con la Arquitectura e Ingeniería.
- El proyecto, construcción, desarrollo, ejecución y administración de toda clase de condominios y fraccionamientos; la prestación de toda clase de servicios inmobiliarios; actuar como agente inmobiliario o comisionista mercantil.
- En general realizar toda clase de actos y celebrar toda clase de contratos ya sean civiles, mercantiles o de cualquier otra naturaleza relacionados con el objeto de la Sociedad.

De ahí que, conforme a la legislación mexicana, Constructores ALPE, S. A. de C.V., debe inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes²¹⁶ y tributar conforme al régimen general de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (en adelante LISR), ya que al ser residente del territorio

²¹⁶ *Cfr.* Artículo 27 del Código Fiscal de la Federación y 76, fracciones II y VII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ordenamientos vigentes en 2018.

nacional²¹⁷ y realizar actividades lucrativas se encuentra obligada a aportar al gasto público del lugar en que reside, esto de manera proporcional y equitativa conforme lo ha instituido la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por otra parte, también tiene la obligación de llevar un sistema de contabilidad, en razón de que el artículo 76, fracción I de la LISR prescribe que los contribuyentes «además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes: I. Llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley, y efectuar los registros en la misma.»²¹⁸.

Ahora bien, es importante referir que la contabilidad se integra de los registros y asientos de los siguientes documentos:

- Libros, sistemas y registros contables;
- Papeles de trabajo;
- Estados de cuenta y cuentas especiales;
- Libros y registros sociales;
- Control de inventarios y método de valuación;
- Discos, cintas u otro medio de almacenamiento de datos;
- Sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros;
- Documentación comprobatoria e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales y la que acredite sus ingresos y deducciones²¹⁹.

²¹⁷ Cfr. Artículo 9, fracción II del Código Fiscal de la Federación y 1, fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ordenamientos vigentes en 2018.

²¹⁸ Artículo 76, fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2018.

²¹⁹ Cfr. Artículo 28, fracción I, inciso A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2018.

Cabe señalar que los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos y que la documentación comprobatoria de estos deberá estar disponible en el domicilio fiscal de la Sociedad²²⁰. Asimismo, los registros contables se efectuarán en el mes que se realice la operación, la cual debe señalar la fecha del acto, el concepto, la cantidad y la forma de pago de la operación para que se pueda identificar cada actividad con sus respectivas características, agregándose también, que las operaciones deben detallar las distintas contribuciones y tasas pagadas²²¹, entre otras disposiciones que establece el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Así en el caso práctico, a Constructores ALPE, S. A. de C.V., le corresponde contar con un sistema de contabilidad en el cual registre cada uno de los movimientos económicos que realice la empresa con otras personas sean físicas o morales, ya que mediante este la Hacienda Pública tiene mayor control sobre los impuestos que están a cargo del ente jurídico. Sin embargo, si la Sociedad no cumple con las disposiciones fiscales antes descritas podrá incurrir en una infracción de índole fiscal.

A continuación, en el siguiente cuadro se representan algunas de las infracciones relacionadas con la contabilidad y sus respectivas sanciones, las cuales son de carácter pecuniario.

²²⁰ *Cfr.* Artículo 28, fracción III del Código Fiscal de la Federación vigente en 2018.

²²¹ *Cfr.* Artículo 33, inciso b, fracciones I, III y XIII del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente en 2018.

Figura 3.15. Infracciones y sanciones relacionadas con la contabilidad.

Infracción	Fundamento de la infracción	Sanción	Fundamento de la sanción
No llevar contabilidad.	83, fracción I del CFF.	De \$1,520. ⁰⁰ a \$15,140. ⁰⁰	84, fracción I del CFF.
No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales.	83, fracción II del CFF.	De \$330. ⁰⁰ a \$7,570. ⁰⁰	84, fracción II del CFF.
No cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos.	83, fracción II del CFF.		
Llevar la contabilidad en forma distinta a como señalan las leyes.	83, fracción III del CFF.		
No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas o hacerlos incompletos, inexactos, con identificación incorrecta de su objeto.	83, fracción IV del CFF.	De \$330. ⁰⁰ a \$6,070. ⁰⁰	84, fracción III del CFF.
Registrar gastos inexistentes.	83, fracción IV del CFF.		
No conservar la contabilidad por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales.	83, fracción VI del CFF.	De \$920. ⁰⁰ a \$12,100. ⁰⁰	84, fracción V del CFF.

Fuente: Elaboración propia con base en los artículos 83 y 84 del CFF vigente en 2018.

Como se observa en el cuadro anterior, existe una variedad de infracciones que pueden ser cometidas por los contribuyentes en materia de contabilidad, por ejemplo, si Constructores ALPE, S. A. de C.V., registra de forma incompleta o inexacta los asientos contables será sancionado con una multa de \$330.00 a \$6,070.00, dependiendo de las circunstancias de la acción y si no concurre alguna conducta agravante; agregando que dicha infracción debe ser descubierta en el ejercicio de las facultades de comprobación²²².

²²² Cfr. Artículo 83 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2018.

Ahora bien, con relación a los delitos de índole fiscal, Zamora-Pierce expresa que «en el Código Fiscal hay, aproximadamente, 20 tipos penales, 20 tipos especiales [...] existe constancia de que se hayan empleado, de que hayan tenido aplicación: el contrabando, la defraudación fiscal y los delitos asimilados al contrabando y a la defraudación fiscal»²²³, los cuales transgreden el mismo bien jurídico tutelado: el buen funcionamiento del sistema tributario mexicano. No obstante, cabe señalar que en el título cuarto, capítulo segundo del Código Fiscal de la Federación, se regulan otros delitos fiscales que transgreden las normas relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes; la contabilidad, declaraciones y diversa documentación; también se prevén delitos en materia de sellos, marcas oficiales, máquinas registradoras, aparatos de control, marbetes y comprobantes impresos; así como por el robo de mercancías de recintos fiscalizados.

A continuación, con la finalidad de ilustrar solo una de las actividades que contravienen a las normas tributarias, en los siguientes párrafos se desarrollan las características de la defraudación fiscal, delito contemplado en el numeral 108 del CFF, el cual establece lo siguiente:

«Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. [...]»²²⁴

De la transcripción anterior se desprende que son elementos del delito la omisión del pago y la obtención de un beneficio indebido siendo estas dos conductas disyuntivas, es decir, la actualización del tipo penal se da al obtenerse un beneficio indebido u omitirse el pago de una contribución a la que se está obligado; no obstante, en ambos casos se tiene como resultado la existencia de un perjuicio al Fisco Federal. En otras palabras, la defraudación fiscal se comete a través de cualquiera de las dos diferentes conductas previas, las cuales

²²³ Zamora-Pierce, Jesús, *Introducción a los Delitos Fiscales*, México, D.F., El Foro, Barra Mexicana Colegio de Abogados, Octava Época, t. III, n°3, 1990, p.139., citado por Torres López, Mario Alberto, *Teoría y práctica de los delitos fiscales*, México, D.F., Porrúa, 2016, p. 40.

²²⁴ Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2018.

tienen la misma consecuencia: que el gobierno federal deje de percibir lo que por ley le corresponde.

Así también, el engaño y aprovechamiento de errores corresponden a los mecanismos por los cuales se obtienen las conductas antes expuestas. El engaño se define como «una falsedad expresada por cualquier medio idóneo que permita ocultar cuál era la verdadera obligación tributaria a cumplir por parte del contribuyente»²²⁵ y el aprovechamiento de errores consiste en «no hacer consciente al agente del fisco federal de un error que ha cometido [...] el concepto de error recae en la autoridad hacendaria -propriadamente en alguno de sus agentes- y provoca que ésta lleve a cabo un acto que no realizaría de conocer la realidad, el cual le permite al sujeto activo omitir total o parcialmente el pago de la contribución o la obtención de algo indebido»²²⁶.

Consiguientemente, los elementos objetivos del tipo penal «que expresan la realidad aprehensible por los sentidos»²²⁷ son:

- Omisión en el pago de contribuciones (sea total o parcial) o la obtención de un beneficio indebido.
- Uso de engaños o aprovechamiento de errores.
- El perjuicio del Fisco Federal.

Por otro lado, con relación a los elementos normativos del delito en comento y «que se refieren a una realidad determinada por una norma jurídica»²²⁸, de acuerdo con Michel Higuera, en la defraudación fiscal dichos elementos son los siguientes:

- Contribución.
- Omisión.
- Pago.
- Beneficio indebido.

²²⁵ Torres López, M., *op. cit.*, p. 143.

²²⁶ *Ibidem*, p. 141.

²²⁷ Mir Puig, Santiago, *Derecho Penal. Parte General*, 5ta ed., Barcelona, Tecfoto, 1998, p. 210, citado por Michel Higuera, Ambrosio, *Derecho Penal Fiscal*, México, D.F., Porrúa, 2012, p. 562.

²²⁸ Mir Puig, S., *op. cit.*, p. 211, citado por Michel Higuera, A., *op. cit.*, p. 575.

- Perjuicio del Fisco Federal.
- Engaño.
- Aprovechamiento del error²²⁹.

En lo que concierne al término contribución, esta debe entenderse como «una carga unilateral establecida por la ley a los habitantes de un Estado, destinada a satisfacer el gasto público»²³⁰ y conforme al artículo 2 del CFF, en el territorio nacional las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, cada una de ellas establecidas en la ley.

A su vez, la omisión es «la abstención de hacer o decir; la falta por haber dejado de hacer algo necesario o conveniente en la ejecución de una cosa o por no haberla ejecutado»²³¹; como se expuso en párrafos precedentes, en materia fiscal consiste en omitir el pago de una contribución a la que se está obligado, de manera total o parcial. Asimismo, cabe aclarar que la simple omisión no es delito, debido a que es requerido que el sujeto activo recurra a engaños o se aproveche del error en el que se encuentra la autoridad, puesto que estos son elementos básicos tipificados para la actualización de la defraudación fiscal.

Por otra parte, el pago puede entenderse como «la extinción de alguna obligación tributaria [...] la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido»²³².

En cuanto al beneficio indebido, este puede ser interpretado como la ganancia que el sujeto activo del delito gozará como resultado de la actividad ilegal y como consecuencia del anterior elemento el Fisco Federal sufrirá un perjuicio en su patrimonio. La anterior definición se hace con base en lo dicho por académicos como Michel Higuera u Orellana Wiarco, quienes señalan que el beneficio indebido es diferente a la omisión del pago de la

²²⁹ Cfr. Michel Higuera, A., *op. cit.*, pp. 575 – 582.

²³⁰ Carrasco Iriarte, Hugo, *Diccionarios jurídicos temáticos. Derecho Fiscal*, 2da ed., México, D.F., Porrúa, 2003, p. 304

²³¹ Diccionario de la Real Lengua Española, disponible en línea <<http://dle.rae.es/?id=R2nYfW0>> [6 de octubre de 2018].

²³² Michel Higuera, A., *op. cit.*, p. 577.

contribución y este puede generarse por obtenerse subsidios a los que no se tiene derecho o a la devolución de pago de impuestos²³³. Empero, debe resaltarse que el tipo penal en estudio no especifica que debe entenderse por beneficio indebido y, por otro lado, la Suprema Corte de la Justicia de la Nación no se ha pronunciado respecto a alguna interpretación. De modo que, será necesario que el poder legislativo o judicial se pronuncien respecto a una definición de “beneficio indebido”, lo anterior conforme al irrestricto derecho fundamental de exacta aplicación de la ley penal tutelado por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,

Finalmente, respecto al engaño y aprovechamiento de errores descritos en párrafos precedentes, se agrega que estos elementos además de ser objetivos deben ser considerados como normativos «toda vez que, si bien los mismos son susceptibles de acreditarse con medios de prueba objetivos o externos, ambos no tienen una materialidad en sí mismos, sino que su acreditamiento requerirá de valoración judicial, de ahí que los mismos se consideren elementos normativos del tipo penal de defraudación fiscal»²³⁴.

Así, por ejemplo, nuestra empresa Constructores ALPE, S. A. de C.V., al prestar servicios independientes dentro del territorio nacional se encuentra obligada al pago del Impuesto al Valor Agregado²³⁵, mismo que se calcula por cada mes calendario y se entera a través de la declaración debida a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago. El pago mensual definitivo se obtiene de la diferencia entre el impuesto mensual a pagar por el total de las actividades realizadas menos las cantidades por las cuales proceda el acreditamiento, el contribuyente también podrá disminuir el impuesto que se le hubiere retenido del mes correspondiente²³⁶.

Subsiguientemente, «una vez realizado el acreditamiento del IVA, cuando resulte saldo en contra, el contribuyente deberá pagar dicha cantidad; pero si resulta un saldo a favor (por haber sido mayor la cantidad de IVA acreditable que el IVA trasladado), el contribuyente

²³³ Cfr. Michel Higuera, Ambrosio, *Defraudación fiscal*, México, D.F., Instituto Nacional de Ciencias Penales, 2008, p. 30. [2].

²³⁴ Michel Higuera, A., *op. cit.*, p. 578.

²³⁵ Artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2018.

²³⁶ Cfr. Artículo 5-D de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2018.

podrá acreditarlo contra el impuesto a cargo que le corresponda»²³⁷, dicho saldo a favor lo podrá agotar en los subsecuentes meses contra el IVA a cargo que obtenga o compensar contra otros impuestos federales de conformidad al artículo 23 del CFF, así también, se puede solicitar la devolución de dicho saldo²³⁸.

Acorde con lo anterior, si Constructores ALPE, S.A. de C.V., altera comprobantes de las actividades realizadas para poder autodeterminarse una cantidad menor a la real estaría engañando a la autoridad fiscal, porque obtendría una base gravable menor sobre la cual calcularía el IVA a cargo, resultando así que el impuesto a pagar no corresponda con el que realmente debería enterarse. De la misma manera, si se consignan datos falsos en los formatos de devolución de impuestos, dicha conducta supone un engaño a la autoridad, ya que el contribuyente estaría solicitando el reembolso de una cantidad que no le corresponde, aprovechándose del engaño para beneficiarse económicamente.

De ahí que la autoridad fiscal al advertir el engaño provocado o el error en el que se encuentra, mediante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá formular la querrela correspondiente para instaurar contra la persona jurídica el proceso penal por el delito de defraudación fiscal²³⁹, mismo que será independiente del procedimiento administrativo que se intente. Lo anterior en razón de que, a través de las actividades realizadas Constructores ALPE, S.A. de C.V., estaría obteniendo un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal.

En suma, Constructores ALPE, S.A. de C.V., puede ser sancionada por la comisión de alguna falta administrativa y por el delito de defraudación fiscal, figuras reguladas en el Código Fiscal de la Federación; lo anterior conforme a la citada disposición tributaria y al numeral 11 Bis, inciso B, fracción VIII del CPF. Por lo cual, en el siguiente apartado se expone al programa de cumplimiento como mecanismo para la prevención de actividades ilícitas en materia tributaria.

²³⁷ Michel Higuera, A., *op. cit.*, p. 596.

²³⁸ *Cfr.* Artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2018.

²³⁹ Artículo 92, fracción I del Código Fiscal de la Federación vigente en 2018.

3.3. Programas de cumplimiento o *compliance* en materia fiscal.

Como se exhibió con anterioridad, hoy, las personas jurídicas pueden ser sancionadas penal y administrativamente por los actos que ejecuten en contra del sistema jurídico mexicano; de manera particular, en materia fiscal la persona moral puede ser infraccionada y también procesada por los delitos de contrabando y sus equiparables, o bien, defraudación fiscal y sus equiparables. Por lo cual, en el presente trabajo se propone el uso de los programas de cumplimiento orientados a la observancia de las normas tributarias como instrumento para prevenir la comisión de las actividades mencionadas.

Si bien es cierto que la figura del programa de cumplimiento surge de la normatividad penal, su enfoque hacia las normas fiscales resultaría un beneficio para el contribuyente y la administración federal porque el primero de ellos podría evitar estar vinculado a la comisión de actos ilícitos y el segundo no invertiría grandes cantidades de recursos en la adopción de políticas de presión fiscal.

Dicho de otra manera, «en materia tributaria, el *compliance* resulta fundamental en tanto que las normas fiscales afectan la totalidad de las operaciones de las empresas»²⁴⁰, y por lo cual su aplicación servirá como guía para que el ente jurídico tome las mejores decisiones conforme a la ley y en particular cumpla con las obligaciones tributarias a las cuales se encuentra sujeto.

Ahora bien, como se expuso en el capítulo segundo, los componentes del programa de cumplimiento son de carácter diverso al estar encaminados a los propósitos del ente jurídico. De manera general, el siguiente esquema presenta un modelo de programa de cumplimiento con el fin de identificar las ventajas que este proporcionaría a la persona moral en materia fiscal:

²⁴⁰ Gómez Coteró, José de Jesús, *op. cit.*, p. 105.

Figura 3.16. Derecho Tributario y el programa de cumplimiento.

Instrumento del programa de cumplimiento	Contenido	Beneficio
Código de ética:	Establecer como principio rector de la empresa el cumplimiento de las normas del sistema jurídico mexicano.	Crear consciencia y respeto a la normatividad, produciendo una cultura de cumplimiento a la ley.
	Delimitar los objetivos del ente, mismos que no pueden estar en contra de la normatividad vigente.	
	Guiar la actuación de los trabajadores, miembros de juntas directivas y entidades del grupo empresarial mediante principios éticos como el rechazo al fraude, corrupción, entre otras actividades.	Los criterios podrían generar que los delitos de índole fiscal sean rechazados por los integrantes del ente, puesto que son valores que deben conocerse y respetarse dentro de la organización.
	Fomentar una cultura de transparencia y cooperación con la administración.	La transparencia hacia la administración crearía una relación de confianza, la cual presupone el cumplimiento de las obligaciones del ente.
Código de conducta:	Identificar las obligaciones de cada uno de los integrantes de la organización como los accionistas, órganos de administración, comités de auditoría, asociados y trabajadores.	Al delegar y reconocer las competencias de los miembros se determinan las responsabilidades de cada área y es más fácil identificar donde se generan los riesgos para la empresa.
Métodos de control:	Disponer de sistemas de control, gestión de riesgos y monitoreo de las actividades realizadas.	El control y supervisión coadyuva a una correcta realización de acciones, además, estos mecanismos podrían ser auxiliares para los registros que necesite la empresa, por ejemplo, en materia fiscal con el registro de operaciones.
	Institución del oficial de cumplimiento u área específica encargada de analizar, diseñar y evaluar los riesgos a los que se expone la persona jurídica con su actividad empresarial; atender las denuncias internas referentes a la posible manifestación de un riesgo; implementar las reformas necesarias para que el programa de cumplimiento sea efectivo.	Establecer y supervisar métodos específicos para el cumplimiento de las normas tributarias.

Fuente: Elaboración propia.

Instrumento del programa de cumplimiento	Contenido	Beneficio
Canal de comunicación:	Líneas de orientación para los integrantes, así como, canales seguros y anónimos de denuncia para informar las probables conductas delictivas.	La defraudación fiscal puede ser denunciada ante el oficial de cumplimiento, quien generará las acciones correspondientes para que se entere el pago omitido, sus recargos y actualizaciones ²⁴¹ .
Sistema de capacitación:	Capacitar de manera eficiente a los integrantes de la persona jurídica, en especial a aquellos que ostentan puestos relevantes.	El conocimiento ayudaría a los miembros a conducirse con mayor pericia para el correcto y oportuno pago de contribuciones, evitando infracciones o delitos; o en su caso, a identificar las actividades que constituyan un ilícito a la ley.
Mecanismos de transparencia y publicidad:	Criterios de publicidad y transparencia con la información que manejan respecto a las operaciones que realizan y los clientes con los que se relacionan.	Mejor comunicación con otras personas físicas, entes jurídicos privados y la Administración Pública.
		Fomentar una cultura de transparencia.

Fuente: Elaboración propia.

Del anterior cuadro se desprende que existen diversas estrategias a implementar dentro de la estructura organizativa del ente, pero debe aclararse que estas dependerán de los resultados del análisis de riesgos puesto que las necesidades de cada persona jurídica son diversas al atender tanto a la razón social como a las actividades realizadas. Así, de manera general se propone considerar cada uno de los elementos antes descritos como un prototipo del programa de cumplimiento y también reflexionar sobre las utilidades que pueden generar.

Al mismo tiempo, cabe destacar que el código de ética es expuesto como un elemento del programa de cumplimiento, aun cuando no existen referencias de este en el CNPP o CFF y solo en la LGRA se menciona a la ética como un eje en los convenios que sirven a la

²⁴¹ Con base en el artículo 108, último párrafo del CFF, vigente en 2018, no se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio.

Secretaría de la Función Pública para orientar a las personas morales en el establecimiento de mecanismos de autorregulación. Sin embargo, en el presente trabajo, se reconoce al código de ética como medio para obtener un cambio cultural que beneficie al gobernado y a la Administración Pública.

Lo anterior debido a que a través del programa de cumplimiento y en concreto del código de ética, la persona jurídica promueve dentro su estructura organizacional la tutela de las leyes vigentes y genera que esta y sus integrantes conozcan y respeten la normatividad aplicable, así también, que busquen actuar conforme a la misma. Con relación a la materia tributaria, dicho comportamiento forjaría la cooperación de los responsables con el cumplimiento de las obligaciones fiscales y, consiguientemente, el gobierno reduciría el gasto invertido para asegurar el cumplimiento de estas.

Respecto a los otros mecanismos del *compliance* (código de conducta, métodos de control, canales de comunicación, sistemas de capacitación y mecanismos de transparencia) estos deben introducir las medidas preventivas contra los posibles riesgos que se generarían por el actuar empresarial o crear mecanismos que corrijan las situaciones de riesgo suscitadas. Por ello, se estima pertinente que los mismos se enfoquen de manera especial en el cumplimiento de toda obligación fiscal, ya que las leyes tributarias afectan cada operación realizada por los entes jurídicos y es factible que al no poner especial cuidado a las normas fiscales se genere una transgresión a la norma y consecuentemente la sanción hacia la persona moral.

Resumiendo, el programa de cumplimiento es «un conjunto de deberes de actuación y reglas técnicas que tienen que reflejar el “estado de la ciencia” en relación con la diligencia debida de una persona jurídica determinada en aras a la evitación de la lesión de bienes [...] que se encuentren en su esfera de actuación (interna y externa).»²⁴². Por lo cual, su importancia radica en su aplicación como mecanismo preventivo y herramienta de desarrollo a una cultura de legalidad en materia fiscal, puesto que a través de este la persona jurídica cimentaría las bases para una cultura de respeto a las leyes tributarias en donde los integrantes de la organización jurídica tomen decisiones conforme a las normas vigentes, agregando que la

²⁴² Gallego Soler, José-Ignacio, *op. cit.*, p. 216.

persona moral contaría con elementos específicos para advertir y evitar la comisión de delitos.

Finalmente, otra utilidad del programa de cumplimiento en materia tributaria sería su empleo por la autoridad para detectar otros comportamientos fiscales reprochables, más con la hipótesis sustentada el ente jurídico no buscaría la realización de estos porque su actuar está orientado a estándares éticos que reafirman los intereses de las normas fiscales. En específico, las actividades que se tratan de evitar con el control de riesgos fiscales son:

- Utilizar de cuentas *offshore*²⁴³.
- Constituir sociedades *offshore*²⁴⁴ para desplazar beneficios al extranjero.
- Utilizar tarjetas de crédito emitidas en jurisdicciones *offshore*.
- Utilizar sistemas transnacionales sofisticados que abusan de los tratados fiscales.
- Manipulación de precios de transferencia para desplazar artificialmente ingresos a jurisdicciones de baja tributación y gastos hacia jurisdicciones de alta tributación, lo cual va más allá de la economía de opción²⁴⁵.

Aunque pareciera que las acciones antes citadas son difíciles de erradicar dado que desde los años 1920 – 1930 se manifestaron como instrumentos para liberar del pago de impuestos a empresas y personas físicas²⁴⁶, es importante crear e intentar nuevos mecanismos para lograr la correcta recaudación de contribuciones.

²⁴³ El término *offshore* puede ser utilizado para describir todas las actividades de una empresa mismas ocurren en un país diferente al cual se encuentra ubicada, donde los costos suelen más bajos. Definición de Cambridge Dictionary (en línea) (Traducción propia); disponible en <<https://dictionary.cambridge.org/es/diccionario/ingles/offshore#dataset-cbed>> [18 de octubre de 2018].

²⁴⁴ De acuerdo con Javier Honorio una empresa *offshore* es una firma ubicada en el extranjero que realiza operaciones que no están reguladas en el país de origen.

²⁴⁵ Gómez Cotero, José de Jesús, *op. cit.*, pp. 107 y 108.

²⁴⁶ *Cfr.* Rendón López, Alicia, «Paraísos fiscales y oficinas off shore. ¿Operaciones ilícitas o planificación fiscal?», en *Revista de la Facultad de Derecho de México*, Ciudad de México, Tomo LXVII, Mayo-Agosto 2017, núm. 268, p. 456. Disponible en <<https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/rev-facultad-derecho-mx/article/view/31361/28348>> [18 de octubre de 2018].

En suma, la adopción del programa de cumplimiento con observancia especial en las leyes tributarias podría generar mejores resultados respecto a la recaudación, puesto que el uso de esta figura presupone el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales a las cuales se encuentra sujeta toda persona jurídica, desde su nacimiento hasta su disolución.

Asimismo, el *compliance* puede ser ocupado como instrumento preventivo y post-delictivo en la comisión de actividades ilícitas en materia tributaria. En el primer caso, en la fase de análisis de riesgos se identificará, generará y constituirá dentro de la organización empresarial métodos para tratar de reducir al mínimo la ejecución de actividades contrarias a la norma fiscal. Y por lo que respecta al elemento post-delictivo, a través del programa de cumplimiento se crearán nuevas medidas que tengan como finalidad evitar la reincidencia del delito, así como la instauración frecuente de procesos penales en contra de la persona jurídica; sin olvidar que la cooperación con la autoridad fiscal, por ejemplo, proporcionando información efectiva respecto del ilícito, es una atenuante a las sanciones a imponer.

CONCLUSIONES.

1. Las personas físicas ante el incremento de impuestos buscan la forma de liberarse total o parcialmente del pago de estos y en algunos casos lo logran, pero en perjuicio de terceros. Actualmente las personas jurídicas al poseer una cantidad considerable de recursos aprovechan la red de comercio para obtener mayores beneficios y con la actividad empresarial alcanzar el ahorro fiscal deseado por los accionistas, ejecutando actos contrarios a las normas que afectan el orden social del lugar en que residen, ya que trasladan sus ganancias a países con cargas tributarias menores.
2. En respuesta a los frecuentes escándalos de corrupción, colusión, evasión de impuestos, lavado de dinero, entre otros, en los que se identificó la colaboración de una persona moral, los Estados han modificado sus sistemas legales con el propósito de responsabilizar a las personas jurídicas y así, hacer valer el Derecho y proteger los bienes jurídicos individuales y colectivos de la sociedad. Por lo que, en México en el 2016 se reformaron diversas disposiciones del Código Nacional de Procedimientos Penales en el cual por primera vez se instauró un procedimiento especial relacionado con la responsabilidad penal de las personas jurídicas; por tanto, hoy pueden ser vinculadas a proceso por delitos como fraude, tráfico de influencias, cohecho, defraudación fiscal o contrabando, entre otros, porque la persona moral puede ser susceptible de responsabilidad penal.
3. Aunque son diversas las normas que contemplan la responsabilidad penal de las personas morales, el sistema legal mexicano tiene como objetivo vincular a proceso a los entes jurídicos privados que participen y se beneficien de la comisión de actos ilícitos. En los ordenamientos penales y administrativos se instituyen los elementos de procedibilidad con características específicas, empero, como requisito constante es la no observancia del debido control en la organización, dando pauta a la admisión de los programas de cumplimiento en el orden societario mexicano, lo anterior con implicaciones en lo Administrativo, Fiscal y en materia de Transparencia.

4. El programa de cumplimiento en las obligaciones es considerado como herramienta ejemplar para lograr el correcto cumplimiento de las normas, ya que al establecer y especificar la forma de actuar de la persona moral y las personas físicas que le integran, se puede generar una cultura de la legalidad. Para lo cual, es necesario la colaboración de diversas disciplinas en la constitución del programa de cumplimiento porque generará que la actividad empresarial sea íntegra al responder a los criterios trascendentales de cada una de ellas, algunos ejemplos de las ciencias que pueden participar en conjunción con el Derecho son la Economía, la Ética y la Política empresarial. Lo anterior repercutirá en una adecuada recaudación, si se cumple con sus obligaciones, sin necesidad de actos represivos por parte de la autoridad.

5. La inclusión de la ética puede forjar una nueva cultura empresarial que esté enfocada tanto al cumplimiento como a la prevención. De manera específica, como parte del programa de cumplimiento, al instaurarse un código de ética dentro de la organización empresarial se tiene como efecto el desarrollo de una cultura de legalidad, considerando que, si bien en él se plasman los valores, misión y visión del ente jurídico, también se instruye el correcto cumplimiento del *compliance* el cual está en concordancia con el sistema legal vigente. Por tanto, se sostiene que la constitución de dicha cultura requerirá de tiempo y esfuerzo de las empresas, sus integrantes (tanto socios como empleados) y del gobierno, no obstante, este cambio de perspectiva es preciso por la situación actual, en la cual ha aumentado el número de casos de personas jurídicas que se encuentran relacionadas con la comisión de actos de corrupción, delitos contra el ambiente, lavado de dinero, evasión de impuesto, venta de facturas, entre otros, por lo que se deben rescatar valores y principios que propicien el respeto por lo legal y rechazar lo fácil pero ilegal.

6. El *compliance* podrá ser un instrumento preventivo y post-delictivo en la comisión de actividades ilícitas en materia tributaria. En el primer caso, con la fase de análisis de riesgos se identificará, generará y constituirá dentro de la organización empresarial métodos para tratar de reducir al mínimo la ejecución de actividades contrarias a las normas fiscales como por ejemplo los contratos de outsourcing. Y por lo que respecta al elemento post-delictivo, a través del programa de cumplimiento se crearán nuevas medidas que tengan como finalidad evitar la reincidencia en el delito, así como la instauración frecuente de procesos en contra de la persona moral, penales o administrativos, y así frenar las prácticas que erosionan la base tributaria con aparentes estrategias que resultan prácticas ilegales.
7. Con el programa de cumplimiento en la estructura organizacional del ente y de instaurarse algún proceso en contra de la persona moral, esta podrá proporcionar información a la autoridad obteniendo la posibilidad de ser exonerada de la pena o atenuarse la sanción. Pero si la empresa descubriera tal transgresión antes que la autoridad respectiva, obtendría la oportunidad de corregir el daño y evitar el procedimiento de fincamiento de responsabilidades, es decir, se busca la autorregulación.
8. Con relación a la materia tributaria, la adopción del programa de cumplimiento generará mejores resultados respecto a la recaudación, puesto que el uso de esta figura presupone el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales a las cuales se encuentra sujeta, desde su nacimiento hasta su disolución, toda persona jurídica, el programa evitará que el empresario sea sorprendido por falsas estrategias que ofrecen pagar menos, pero en la ilegalidad.

En donde la cooperación de los responsables con el cumplimiento de las obligaciones tributarias plantea que la Administración confíe en los contribuyentes, creándose así nuevas perspectivas entre los sujetos de dichas obligaciones; sin olvidar que sería posible reducir el gasto invertido para asegurar el cumplimiento de estas. De la misma

manera, el *compliance* certifica a los inversionistas que el ente jurídico cuenta con mecanismos para controlar y afrontar los posibles riesgos que puedan generarse de la actividad empresarial y en su caso sancionar las conductas lesivas al Estado de derecho, por la propia estructura empresarial sin la intervención de la Autoridad.

9. Con el desarrollo del presente trabajo es posible observar las características y funcionamiento del sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas, así como del *compliance* en la legislación mexicana. De donde se concluye que la adopción de estas nuevas figuras se complementa con las diversas disposiciones novedosas en el sistema jurídico mexicano, como la Ley General de Responsabilidad Administrativas. Pero no se trata tan solo de identificar cada aspecto modificado sino también de advertir las consecuencias provocadas con estas reformas, como se expuso en el caso de la materia tributaria: donde las personas jurídicas hoy pueden ser responsabilizadas por delitos de índole fiscal, además de las sanciones que pueda imponérsele por parte de la autoridad administrativa, o incluso poner en riesgo la propia negociación si se ordena su liquidación.

Con la exposición realizada y ante la falta de definición por la ley de cómo y qué debe contener el protocolo de actuación, con esta investigación se espera contribuir a la delimitación de los requisitos mínimos del programa de cumplimiento para que este sea eficaz y logre su principal cometido: el cumplimiento de la ley y, conjuntamente, mostrar la introducción del modelo de autorresponsabilidad en las leyes mexicanas, el cual se encuentra relacionado con el concepto de culpabilidad empresarial que tiene como propósito exigir a la persona jurídica por sus actuaciones ante el Derecho y que a nivel internacional toma relevancia sobre todo en materia ambiental.

GLOSARIO DE ABREVIATURAS.

ABREVIATURA	SIGNIFICADO
CFF	Código Fiscal de la Federación.
CNPP	Código Nacional de Procedimientos Penales.
CPCDMX	Código Penal para el Distrito Federal, aplicable para la Ciudad de México.
CPF	Código Penal Federal.
DOF	Diario Oficial de la Federación.
LGRA	Ley General de Responsabilidades Administrativas.
PRA	Procedimiento de Responsabilidad Administrativa.

BIBLIOGRAFÍA.

- ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, “Los sujetos de la potestad de imposición”, en ALVARADO, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de Derecho Tributario*, Distrito Federal, Porrúa, 2005.
- ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, “Otros obligados tributarios”, en ALVARADO, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de Derecho Tributario*, Distrito Federal, Porrúa, 2005.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho fiscal*, Distrito Federal, Themis, 2008.
- ARTAZA VARELA, Osvaldo, “Programas de cumplimiento. Breve descripción de las reglas técnicas de gestión del riesgo empresarial y su utilidad jurídico-penal”, en HORTAL, Ibarra J. y VALIENTE, Ivañez V. (coords.), *Responsabilidad de la Empresa y Compliance: Programas de prevención, detección y reacción penal*, Buenos Aires, Euros Editores, 2014.
- BACIGALUPO, Silvina, *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Barcelona, Bosch, 1998.
- BARROS CARVALHO, Paulo de, “Obligación tributaria: definición, acepciones, estructura interna y límites conceptuales”, en REGUEROS DE LADRÓN de Guevara, S., PARDO Carrero, G. y LONDOÑO Gutiérrez, F. (coords.), *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro: Liber Amicorum en homenaje a don Eusebio González García. Tomo I*, Bogotá, Universidad del Rosario, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2010.
- COAÑA, Luis David, “Cómo imputar penalmente a las empresas”, en *El mundo del abogado*, número 205, Ciudad de México, Mayo 2016.
- GALLEGO SOLER, José-Ignacio, “Criminal compliance y proceso penal: reflexiones iniciales”, en HORTAL, Ibarra J. y VALIENTE, Ivañez V. (coords.), *Responsabilidad de la Empresa y Compliance: Programas de prevención, detección y reacción penal*, Buenos Aires, Euros Editores, 2014.
- GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, Distrito Federal, Porrúa, 53ª ed., 2002.
- GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*, Distrito Federal, Porrúa, 25ª ed., 2003.

- GIULIANI FONROUGE, Carlos María, *Derecho Financiero, Vol. I*, Buenos Aires, Depalma, 8ª ed., 2003.
- GÓMEZ COTERO, José de Jesús, *Estudio de la responsabilidad penal de las personas morales*, Ciudad de México, Themis, 2017.
- GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos, *Fundamentos modernos de la culpabilidad empresarial. Esbozo de un sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2011.
- GONZÁLEZ URIBE, Héctor, *Teoría Política*, Distrito Federal, Porrúa, 15ª ed., 2004.
- JARACH, Dino, *El hecho imponible: Teoría general del derecho tributario sustantivo*, Buenos Aires, Abeledo – Perrot, 3ª ed., 1982.
- KELSEN, Hans, *Teoría general del derecho y del Estado*, Distrito Federal, UNAM, 3ª ed., 2008.
- LOMELÍ CERESO, Margarita, *Derecho Fiscal represivo*, Distrito Federal, Porrúa, 3ª ed., 1998.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Distrito Federal, Porrúa, 21ª ed., 2011.
- MARTÍNEZ-BASTIDA, Eduardo, *Manual para litigantes del procedimiento nacional acusatorio y oral*, Distrito Federal, Raúl Juárez Carro Editorial, S.A. de C.V., 2014.
- MICHEL HIGUERA, Ambrosio, *Defraudación fiscal*, Distrito Federal, INACIPE, 2008.
- MICHEL HIGUERA, Ambrosio, *Derecho Penal Fiscal*, Distrito Federal, Porrúa, 2012.
- NIETO MARTÍN, Adán, *La responsabilidad penal de las personas jurídicas: un modelo legislativo*, Madrid, Iustel, 2008.
- NÚÑEZ CUÉ, Marco Aurelio y TORRES PULIDO, Ma. Guadalupe (coords.), *Manual de Derecho Fiscal para empresariales*, Ciudad de México, Tirant Lo Blanch, 2016.
- PUGLIESE, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, Distrito Federal, Porrúa, 2ª ed., 1976.
- REQUENA, Carlos y CÁRDENAS Salvador, *Compliance Legal de la Empresa. Una tendencia regulatoria mundial*, Distrito Federal, Dofiscal Editores, 2016.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela, “Delitos tributarios”, en ALVARADO, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de Derecho Tributario*, Distrito Federal, Porrúa, 2005.

- RÍOS GRANADOS, Gabriela, “El ilícito tributario”, en ALVARADO, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de Derecho Tributario*, Distrito Federal, Porrúa, 2005.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Madrid, Universidad Complutense de Madrid: Facultad de Derecho, 10ª ed., 1993.
- SÁNCHEZ VEGA, Alejandro, *La obligación civil y fiscal*, México, Distrito Federal, Sista, 2005.
- TORRES LÓPEZ, Mario Alberto, *Teoría y práctica de los delitos fiscales*, Distrito Federal, Porrúa, 2016.
- VICTORIA MALDONADO, Héctor, *Sujetos y responsabilidades tributarias en México*, Distrito Federal, Porrúa, 2011.
- ZÚÑIGA RODRÍGUEZ, Laura, *Bases para un modelo de imputación de Responsabilidad Penal a las personas jurídicas*, Navarra, Aranzadi, 2000.

FUENTES ELECTRÓNICAS.

- AGUILAR GUTIÉRREZ, Antonio, “Las personas” en *Panorama del derecho mexicano, tomo II, serie A: fuentes; b) textos y estudios legislativos; número 4*, México, Instituto de Derecho Comparado, UNAM, 1965. <<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/2/591/5.pdf>>.
- ATALIBA, Geraldo, *Hipótesis de incidencia tributaria*, Lima, Escuela del Ministerio Público "Dr. Gonzalo Ortiz de Zeballos Roedel", 1975. <http://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_2_hipotesis_de_incidencias_tributaria.pdf>.
- BONACHÍA, Carlos, “La consolidación de la figura del compliance officer tras la nueva regulación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en 2015”, en *Legal Today (en línea)*, 20 de Agosto 2015. <<http://www.legaltoday.com/practica-juridica/penal/penal/la-consolidacion-de-la-figura-del-compliance-officer-tras-la-nueva-regulacion-de-la-responsabilidad-penal-de-las-personas-juridicas-en-2015>>.

- BOUVIER, Hernán G., “Obligación Jurídica”, en FABRA Zamora, Jorge Luis y RODRÍGUEZ Blanco, Verónica (coords.), *Enciclopedia de Filosofía y Teoría del Derecho. Volumen dos*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2015, pp. 1123 – 1145. <<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3796/10.pdf>>.
- CAMPOS DÍAZ BARRIGA, Mercedes, “Responsabilidad objetiva o el riesgo creado”, en *La responsabilidad civil por daños al medio ambiente: el caso del agua en México*, Distrito Federal, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2000. <<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3496/8.pdf>>.
- CLAVIJO JAVE, Camilo, “Criminal compliance en el derecho penal peruano”, en *Derecho PUCP*, Perú, Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, N° 73, 2014, <<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/11321/11830>>.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, “Los sujetos de la obligación tributaria”, en *Revista de Administración Pública*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Septiembre / Diciembre 1965, núm. 48. <<http://www.cepc.gob.es/publicaciones/revistas/revistaselectronicas?IDR=1&IDN=48&IDA=22424>>.
- DURÁN RAMÍREZ, Maryan Karinna, “La obligación tributaria”, en *Tribûtum*, Caracas, Universidad Católica del Táchira, octubre 2013, núm. XXII. <<https://www.researchgate.net/publication/299374555>>.
- FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge, “Personas jurídicas de Derecho Público en México”, en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, Distrito Federal, MCMXCVII, N° 89, Mayo – Agosto, Nueva Serie Año XXX, UNAM. <<https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derechocomparado/article/view/3484/4123>>.
- FISSE, Brent y BRAITHWAITE, John, *Corporations, crime and accountability*, New York, Cambridge University Press, 1993. <<http://johnbraithwaite.com/wp-content/uploads/2016/06/Corporations-Crime-and-Accoun.pdf>>.
- FRASE, Richard S. y MITCHELL, Kelly Lyn, *What Are Sentencing Guidelines?*, en Robina Institute of Criminal Law and Criminal Justice. <<https://sentencing.umn.edu/content/what-are-sentencing-guidelines>>.

- GARCÍA CAVERO, Percy. “Las políticas anticorrupción en la empresa”, en *Revista de Derecho (en línea)*, Universidad Pontificia Católica de Valparaíso, Chile, no. XLVII, 2do semestre 2016. <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=173650537007>>.
- GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos, “Autoorganización empresarial y autorresponsabilidad empresarial: Hacia una verdadera responsabilidad penal de las personas jurídicas”, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología (en línea)*, núm. 08 - 05, 2006. <<http://criminet.ugr.es/recpc/08/recpc08-05.pdf>>.
- LE CLERCQ ORTEGA, Juan Antonio y RODRÍGUEZ SÁNCHEZ LARA, Gerardo (coords.), *Dimensiones de la impunidad global. Índice Global de Impunidad 2017 (IGI-2017)*, México, Universidad de las Américas Puebla, UDLAP Jenkins Graduate School y Centro de Estudios sobre Impunidad y Justicia, 2017. <<https://www.udlap.mx/cesij/files/IGI-2017.pdf>>.
- MANCILLA RENDÓN, María Enriqueta y SAAVEDRA GARCÍA, María Luisa, “El gobierno corporativo y el comité de auditoría en el marco de la responsabilidad social empresarial”, en *Contad. Adm. [online]*, México, n. 2, v.60, jun. 2015. <http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S018610422015000200486#B15>.
- PRADEL, Jean, “La responsabilidad penal de la persona moral”, en HURTADO Pozo, J. (coord.), *Anuario de Derecho Penal 1996. La responsabilidad penal de las personas jurídicas (en línea)*, Suiza, Université de Fribourg, 1996. <http://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/anuario/an_1996_06.pdf>.
- RENDÓN LÓPEZ, Alicia, “Paraísos fiscales y oficinas off shore. ¿Operaciones ilícitas o planificación fiscal?”, en *Revista de la Facultad de Derecho de México*, Ciudad de México, Tomo LXVII, Mayo-Agosto 2017, núm. 268, Facultad de Derecho, UNAM. <<https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/rev-facultad-derecho-mx/article/view/31361/28348>>.
- REZZOAGLI, Bruno Ariel, “Ilícitos Tributarios. Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal.”, en *Amicus Curiae*, número 2, 2009. <https://www.derecho.duad.unam.mx/amicuscuriae/descargas/10_feb.../ILICITOSpdf.pdf>.
- SALOMÓN RODRÍGUEZ, Iván, “¿Qué es una empresa offshore y hasta dónde puede ser legal?” (en línea), en *El Economista*, Ciudad de México, 22 de noviembre de 2017. <<https://www.economista.com.mx/finanzaspersonales/Que-es-una-empresa-offshore-y-hasta-donde-puede-ser-legal-20171122-0144.html>>.

SAVIGNY, M. F. C. de, *Sistema del Derecho romano actual*, tomo II, Madrid, Centro Editorial de Góngora, s/a, Universidad de Alicante. <https://sirio.ua.es/libros/BDerecho/Sistema_derecho_romano_actual_1_y_2/index.htm>.

SUN BEALE, Sara, *The Development and Evolution of the U.S. Law of Corporate Criminal Liability*, en Duke University School of Law, Enero 2014. <https://scholarship.law.duke.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=5910&context=faculty_scholarship>.

VILLEGAS, Héctor, “El delito tributario”, en *Ius Et Veritas*, Lima, 1994. <<https://www.revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/download/15420/15872>>.

PÁGINAS INSTITUCIONALES.

Secretaría de Economía, *Comunidad de Negocios, Normalización Internacional, ISO 26000*, <<http://www.2006-2012.economia.gob.mx/comunidad-negocios/normalizacion/normalizacion-internacional/iso-26000/principios>>.

ISO - International Organization for Standardization, *Descubriendo ISO 26000*, <https://www.iso.org/files/live/sites/isoorg/files/archive/pdf/en/discovering_iso_26000-es.pdf>.

U.S. Department of Justice, *Disposiciones contra el soborno y sobre libros y registros de la Ley de Prácticas Corruptas en el Extranjero*. <<https://www.justice.gov/sites/default/files/criminal-fraud/legacy/2012/11/14/fcpa-spanish.pdf>>.

International Compliance Association. <<https://www.int-comp.org/careers/a-career-in-compliance/what-is-compliance/>>.

Secretaría de la Función Pública. *Mejores Prácticas Internacionales, Programa Anticorrupción*. <<http://www.programaanticorrupcion.gob.mx/index.php/internacionales/practicas-exitosas/mejores-practicas-internacionales.html>>.

United States Sentencing Commission <<https://www.ussc.gov/about-page>>.

LEGISLACIÓN.

Código Fiscal de la Federación vigente en 2018.

Código Nacional de Procedimientos Penales vigente en 2018.

Código Penal Federal vigente en 2018.

Código Penal para la Ciudad de México vigente en 2018.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente en 2018.

Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción.

Ley General de Responsabilidades Administrativas vigente en 2018.

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa vigente en 2018.