Consideraciones sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas por la comisión de delitos fiscales

El régimen jurídico actual exige que las empresas mexicanas desarrollen, implementen y mantengan los controles suficientes al interior y exterior de estas para garantizar un debido control, el cual les permita evitar las sanciones que la actual legislación mexicana impone a las personas morales que evaden y defraudan al fisco federal

CREEL GARCÍA-CUÉLLAR AIZA Y ENRÍQUEZ



Mtro. Eduardo Espinosa Reséndiz, Asociado Senior de Creel, García-Cuéllar, Aiza y Enríquez

INTRODUCCIÓN[1]

De acuerdo con el Centro de Política Fiscal y Administración de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), de 36 países que integran a ese organismo, México ocupó el último lugar de recaudación en relación con el Producto Interno Bruto (PIB) del país, en 2018, al reflejar una tasa de recaudación de solamente el 16.1%[2] y el lugar 22, de los países en Latinoamérica y el Caribe, únicamente por arriba de Panamá y por debajo de Perú.[3]

Asimismo, de acuerdo con el Informe de Evaluación Mutua para México del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), publicado en enero de 2018, la evasión fiscal en México parece ser, entre otros, uno de los principales delitos determinantes que generan fondos ilegales que representan un alto nivel de amenaza de *lavado* de activos y financiamiento al terrorismo en México.

[1] El presente artículo se vio enormemente beneficiado por los comentarios del C.P.C. y Lic. en Derecho Alejandro Santoyo Reyes, a quien agradezco

[2] Véase en: https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-mexico.pdf

[3] Véase en: https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-latin-america-and-caribbean-mexico.pdf

Así, la baja recaudación fiscal que tiene México se debe en parte a la evasión fiscal, como también a las deficiencias en el sistema judicial que han dado lugar a muy pocas condenas y sanciones de cárcel por el delito de defraudación fiscal.

En este sentido, de acuerdo con ese informe, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) estimó que el monto de la evasión y el fraude fiscal en México asciende aproximadamente a $483,875'000,000.[4]

En este contexto, al 18 de junio de 2020 el SAT ha incluido a nueve mil 663 contribuyentes dentro de la lista definitiva de quienes emitieron Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Facturas Electrónicas (CFDI) sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que esos pagadores de impuestos se encuentren no localizados, de conformidad con lo establecido por el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF).[5]

Por lo anterior, el 8 de noviembre de 2019 se publicaron en el DOF diversas reformas con la finalidad de desincentivar el contrabando, la defraudación fiscal y la compra y venta de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes.

Adicionalmente, desde hace varios años, diversos países de cultura de Derecho del *Common Law,* pero también de cultura romano-germánica, comenzaron a modificar el paradigma del principio: *Societas delinquere non potest,* al incluir dentro de su regulación penal sanciones para las personas jurídicas.

El fundamento de ese paradigma radicaba esencialmente en que en la actividad de la persona moral estaban ausentes los siguientes elementos indispensables para configurar una responsabilidad penal subjetiva: **(i)** capacidad de acción, en sentido estricto; **(ii)** capacidad de culpabilidad, y **(iii)** capacidad de pena.[6]

Bajo este contexto, México modificó de igual manera el paradigma e introdujo, desde la publicación en el DOF del Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP),[7] a nivel federal la **responsabilidad penal de las personas jurídicas.**

Esta última fue modificada mediante reforma publicada en el DOF el 17 de junio de 2016, en la que se tomó en consideración el marco jurídico de la legislación española a octubre de 2011.[8]

Finalmente, se resalta que, aunque la responsabilidad penal de las personas jurídicas es realmente operable desde el 2016, en la investigación de delitos fiscales no era una herramienta comúnmente empleada. Sin embargo, la administración en curso ha manifestado que la empleará en la persecución de los delitos fiscales.

Tal y como lo manifestó Ricardo Cacho, director general de control procedimental de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones de la Procuraduría Fiscal de la Federación (PFF), al señalar:

> *Un tema vigente a todas luces es el de la responsabilidad penal de las personas morales y de los asesores legales que realizaron la conducta catalogada como delictiva en asuntos de carácter fiscal; conductas que investigará la Procuraduría Fiscal de la Federación.*[9]

En ese sentido, es indispensable que las empresas mexicanas desarrollen, implementen y mantengan los controles suficientes al interior y exterior de estas para garantizar un debido control, el cual les permita

[4] Véase en: https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/mer4/IEM-Mexico-2018-Spanish.pdf
[5] Véase en: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ListCompleta69B.html
[6] Regis Prado, Luiz. "La cuestión de la responsabilidad penal de la persona jurídica en Derecho Brasileño". *Revista de Derecho Penal y Criminología,* 2a. época. Núm. 6 (2000), pp. 273-303
[7] DOF del 5-III-2014
[8] Se reconoce que desde la publicación del Código Penal Federal (CPF) en el DOF, el 14 de agosto de 1931, se contenía la posibilidad de sancionar a las personas morales conforme al artículo 11. Sin embargo, esa disposición era en la práctica inoperante ante la falta de disposiciones que impusieran las sanciones que en tal numeral se establecían
[9] Cacho García, Ricardo. "Responsabilidad penal de la empresa y del abogado en delitos fiscales". **PUNTOS FINOS**. Junio 2020, pp. 74-78

evitar las sanciones que el actual ordenamiento jurídico mexicano impone a los contribuyentes que evaden y defraudan al fisco federal.

RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN MÉXICO

El 5 de marzo de 2014 se publicó en el DOF el nuevo CNPP, en el que se incluyó por primera ocasión en México la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Así, el artículo 421 de ese ordenamiento estableció que cuando algún miembro o representante de una persona jurídica, con excepción de las instituciones estatales, cometa un hecho delictivo con los medios que para tal objeto le proporcione esa persona jurídica, de modo que resulte cometido a nombre, bajo el amparo o en beneficio de aquella, el Ministerio Público ejercerá acción penal en contra de esta, solamente si también ha ejercido acción penal en contra de la persona física que deba responder por el delito cometido. En este sentido, a partir de 2014 se consideró un modelo de responsabilidad penal directa de la persona jurídica.

Derivado de esta reforma, el legislador estableció de manera general la responsabilidad penal de las personas jurídicas sin delimitar los tipos penales que pudiesen ser sujetos a esa responsabilidad; las formas en que tal responsabilidad se actualizaba, y las sanciones que le corresponderían a la persona jurídica.[10]

Asimismo, en ese ordenamiento se ligó necesariamente la responsabilidad penal de las personas jurídicas a la responsabilidad de la persona física. Por lo anterior, debido a los vicios de regulación de la primera –los cuales generaron inseguridad jurídica–, la misma resultaba inoperante.

El 17 de junio de 2016 fue publicada en el DOF otra reforma al CNPP y al CPF mediante la cual se ajustó el régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas, al tomar en consideración la teoría de Klaus Tiedemann[11] y parcialmente de la legislación española.[12]

En este sentido, el legislador consideró necesario atribuir la responsabilidad penal de las personas jurídicas cuando las personas físicas cometiesen los delitos listados específicamente en el CPF: **(i)** a nombre de la persona jurídica; **(ii)** por su cuenta; **(iii)** en su beneficio, o **(iv)** a través de los medios que ellas proporcionen. Esto, únicamente en la medida que se cometan *ante la inobservancia del debido control en su organización*, concepto del que se abundará más adelante.

Se hace notar que desde la adición del artículo 11-Bis al CPF se incluyeron como delitos sujetos a la responsabilidad penal de las personas jurídicas, los de contrabando y su equiparable, así como el de defraudación fiscal y su equiparable.

A diferencia de lo que ocurría antes de la reforma de 2016, la responsabilidad penal de las personas jurídicas se independizó de la responsabilidad de las personas físicas que cometían el delito (representantes o administradores de hecho o de derecho). Asimismo, se precisó que la misma no se extinguirá con la transformación, fusión, escisión o disolución aparente.[13]

En esta reforma, el legislador permitió a los jueces imponer a las personas jurídicas, con personalidad jurídica propia, una o varias de las siguientes sanciones: **(i)** sanción pecuniaria o multa; **(ii)** decomiso de instrumentos, objetos o productos del delito;

[10] El artículo 410 del CNPP solamente refería que las sanciones aplicables a las personas morales debían determinarse tomando en cuenta la gravedad de la conducta típica y antijurídica (por ejemplo, valor del bien jurídico, su grado de afectación, la naturaleza dolosa o culposa de la conducta, los medios empleados, las circunstancias de tiempo, modo, lugar u ocasión del hecho, así como por la forma de intervención)

[11] Tal y como se desprende de una de las exposiciones de motivos que formó parte de la reforma, en la cual se refirió que ese autor, *considera la culpabilidad de las empresas como un defecto de organización de la persona jurídica*

[12] Aunque de acuerdo con una de las exposiciones de motivos de esta reforma, la cual tiene sustento en la legislación española, esta tiene variaciones importantes respecto de la ley penal de ese país. Véase: De Ros Raventós, Iñigo. "Delito fiscal y *tax compliance*". Editorial, Aranzadi. S.A.U. Pamplona, España. 2019, y exposición de motivos de la iniciativa presentada por los senadores Arely Gómez González y Roberto Gil Zuarth. *Gaceta* de la Cámara de Senadres. No. LXII/3PPO-59/51468

[13] Entendida de acuerdo con el artículo 421 del CNPP, como aquella situación en la que se continúe la actividad económica de la persona jurídica originalmente responsable y se mantenga la identidad sustancial de sus clientes, proveedores, empleados, o de la parte más relevante de todos ellos, tal como pudiera ser la adquisición de un negocio en marcha

(iii) publicación de la sentencia; **(iv)** disolución,[14] o **(v)** las demás que expresamente determinen las leyes penales conforme a los principios establecidos en la legislación.

Asimismo, los jueces podrán imponer a las personas jurídicas, con o sin personalidad jurídica propia, que hayan cometido o participado en la comisión de un hecho típico y antijurídico, una o varias de las siguientes sanciones: **(i)** suspensión de sus actividades; **(ii)** clausura de sus locales o establecimientos; **(iii)** prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido o participado en su comisión; **(iv)** inhabilitación temporal consistente en la suspensión de derechos para participar de manera directa o por interpósita persona en procedimientos de contratación del sector público; **(v)** intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores, o **(vi)** amonestación pública.[15]

Así, con esa reforma se estableció la responsabilidad penal de las personas jurídicas ante una modalidad imprudente, en la que:

> *...la modalidad de los que ejercen el control se conecta causalmente con la conducta activa de las personas que se encuentran sujetas a la autoridad de aquellos...*

Como acertadamente lo refiere Arias Pérez, para efectos de la legislación española.[16]

En la que el hecho de conexión pareciera surgir de la conducta típica y antijurídica de la persona física y que se traspasa a la persona jurídica, en virtud del defecto de organización; es decir, la falta de un debido control.[17]

En otras palabras, la reforma a la responsabilidad penal de las personas jurídicas reconoce la comisión del delito propio de la empresa, mismo que está ligado al delito cometido por las personas físicas, dado que la compañía omitió actuar de manera diligente.

Resaltándose que, aunque exista independencia entre la responsabilidad de la persona física respecto del de la persona jurídica, considero que sigue siendo indispensable la existencia de un hecho delictivo que debe cometerse por una persona física; y, en consecuencia, manteniéndose vigente el principio de *societas delinquere non potest*.[18]

Por lo anterior, la persona jurídica será sujeta a la responsabilidad penal de las personas jurídicas solamente si esta no supera el juicio de reproche, al no mantener un debido control (causa de inculpabilidad). En este sentido, es relevante determinar cuándo existe el mismo.

DEBIDO CONTROL

Hoy en día, la legislación penal no ha definido lo que debe entenderse por "debido control" en el contexto de la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Asimismo, por la relativa novedad de esta última, todavía no existen precedentes judiciales públicos que hayan interpretado ese concepto jurídico indeterminado.

Por lo anterior, para dotar de significado al término citado, se considera apropiado atender a lo que

[14] De conformidad con lo establecido por el artículo 422 del CNPP, para la imposición de la disolución, el juez debe considerar en adición a lo que determina ese código, que la imposición de esa sanción sea necesaria para garantizar la seguridad pública o nacional, evitar que se ponga en riesgo la economía nacional o la salud pública o que con ella se haga cesar la comisión de delitos

[15] El artículo 422 del CNPP señala que en todos los casos, la sanción se deberá imponerse considerando, además de la gravedad de la conducta típica y antijurídica de: **(i)** la magnitud de la inobservancia del debido control en su organización y la exigibilidad de conducirse conforme a la norma; **(ii)** el monto de dinero involucrado en la comisión del hecho delictivo, en su caso; **(iii)** la naturaleza jurídica y el volumen de negocios anual de la persona moral; **(iv)** el puesto que ocupaban, en la estructura de la persona jurídica, la persona o las personas físicas involucradas en la comisión del delito; **(v)** el grado de sujeción y cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, y **(vi)** el interés público de las consecuencias sociales y económicas o, en su caso, los daños que pudiera causar a la sociedad, la imposición de la pena

[16] Pérez, Arias. *Sistema de atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas*. Editorial Dykinson. Madrid. España. 2014, p. 150

[17] Zugaldía, Espinar. *La responsabilidad criminal de los entes colectivos (personas jurídicas y entes sin personalidad) y de sus directivos y representantes. Análisis de los artículos 31Bis y 129 del Código Penal.* Editorial Tirant Lo Blanch. Valencia. España. 2013, p. 40

[18] Una sociedad no puede delinquir. En este mismo tenor, De Ros Raventós, Íñigo, *Op. cit.,* p. 53

existe para efectos de responsabilidad de personas morales en materia administrativa, así como lo que otros países han regulado.

Referencias nacionales

La Ley General de Responsabilidad Administrativa (LGRA) determina que para la atribución de la responsabilidad administrativa de las personas morales se debe valorar si estas cuentan con una política de integridad.

En este sentido, el artículo 25 de la LGRA establece que existe una política de integridad cuando una persona moral cuenta con, al menos, los siguientes elementos: **(i)** un manual de organización y procedimientos que sea claro y completo, en el que se delimiten las funciones y responsabilidades de cada una de sus áreas, y que especifique claramente las distintas cadenas de mando y de liderazgo en toda la estructura; **(ii)** un código de conducta debidamente publicado y socializado entre todos los miembros de la organización, que cuente con sistemas y mecanismos de aplicación real; **(iii)** sistemas adecuados y eficaces de control, vigilancia y auditoría, que examinen de manera constante y periódica el cumplimiento de los estándares de integridad en toda la organización; **(iv)** sistemas adecuados de denuncia, tanto al interior de la organización como hacia las autoridades competentes, así como procesos disciplinarios y consecuencias concretas respecto de quienes actúan de forma contraria a las normas internas o a la legislación mexicana; **(v)** sistemas y procesos adecuados de entrenamiento y capacitación respecto de las medidas de integridad; **(vi)** políticas de recursos humanos tendentes a evitar la incorporación de personas que puedan generar un riesgo a la integridad de la corporación,[19] y **(vii)** mecanismos que aseguren en todo momento la transparencia y publicidad de sus intereses.

Como se desprende de esa disposición, existen ciertos lineamientos generales y amplios que deben cumplirse para considerar que una persona moral atiende una política de integridad. Sin embargo, hoy en día no existe legislación secundaria o precedentes judiciales públicos en los que tales lineamientos se concreten en medidas específicas que den lugar al cumplimiento de estas políticas de integridad.

A la par de la LGRA, se hace notar que la Ley de Mercado de Valores (LMV),[20] así como su regulación secundaria, contienen diversas referencias a los controles internos, administración de riesgos, prevención de conflictos de interés, prácticas societarias y de auditoría, transparencia y equidad, que pueden utilizarse para tratar de aterrizar los conceptos antes referidos.

En adición a lo anterior, la legislación financiera[21] prevé en diversos ordenamientos reglas generales para la identificación de riesgos[22] y establecimiento de medidas y procedimientos para prevenir y detectar actos, omisiones u operaciones que pudieran favorecer, prestar ayuda, auxilio de la comisión de los delitos de operaciones con recursos de procedencia ilícita y financiamiento al terrorismo. Esas disposiciones también pueden emplearse para efectos de concretar los lineamientos de política de integridad.

Regulación en los EUA

Los Estados Unidos de América (EUA),[23] además de ser el primer país en reconocer la responsabilidad

[19] Debe implementarse considerando su aplicación sin discriminar a persona alguna mediante la afectación de su dignidad

[20] Artículos 224, 252, 279, entre otros de la LMV

[21] Artículos 115 de la Ley de Instituciones de Crédito (LIC); 124 de la Ley de Ahorro y Crédito Popular (LACP); 212 de la LMV, entre otros

[22] Los cuales se pueden atender siguiendo, como lineamientos generales, al Código de Principios y Mejores Prácticas de Gobierno Corporativo, publicado por el Consejo Coordinador Empresarial (CCE). Véase en: https://www.bmv.com.mx/docs-pub/MARCO_NORMATIVO/CTEN_MNOD/Codigo_Digital_v20_f(1)-%20CCE%202018.pdf

[23] De manera similar, el Reino de España ha realizado modificaciones a su regulación para intentar delimitar la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Véase el Código Penal del Reino de España, las leyes orgánicas 5/2010 y 1/2015 y la Circular 1/2016, sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por ley orgánica 1/2015 emitida por la Fiscalía General del Estado del Reino de España

penal de las personas jurídicas [24] es el que en mayor medida ha ordenado la implementación de los programas de cumplimiento en el contexto de resoluciones de responsabilidad penal de personas jurídicas.[25]

En este sentido, en las *US Federal Sentencing Guidelines for Organizations*, las cuales fueron complementadas por la *Sarbanes-Oxley Act,*[26] se establecieron los siguientes lineamientos concretos para que las personas jurídicas eviten la responsabilidad penal: **(i)** se debe realizar un análisis de los riesgos para prevenir y detectar conductas delictivas; **(ii)** debe promocionarse la cultura organizativa que promueva conductas éticas y un compromiso con el cumplimiento de la norma; **(iii)** elaborar un manual que esté razonablemente ejecutado para que sea efectivo para la prevención y detección del delito, el cual deberá contener estándares y procedimientos para prevenir y detectar conductas delictivas; **(iv)** la dirección debe tener conocimiento del contenido y funcionamiento del programa, debiendo realizar una supervisión razonable de su implementación; **(v)** la supervisión y control del manual debe encargarse a altos puestos de dirección; **(vi)** esa dirección deberá reportar periódicamente a un superior jerárquico la efectividad y ejecución del programa; **(vii)** la empresa debe hacer esfuerzos razonables para evitar incorporar empleados que hayan participado en actividades ilegales; **(viii)** se deben adoptar vías de comunicación periódica a los empleados de las políticas y procedimientos; **(ix)** la compañía debe asegurarse que se cumplen las políticas por los empleados con monitorización y auditorías constantes; **(x)** la empresa debe evaluar la efectividad de las políticas y, en su caso, ajustarlas; **(xi)** se deben establecer medios de denuncia anónima o confidencial y efectivas; **(xii)** se debe incentivar el cumplimiento y que sancione disciplinariamente aquellas conductas que vayan contra las políticas, y **(xiii)** en caso de identificar conductas delictivas o ilícitas, se deben realizar ajustes a las políticas para prevenirlas en el futuro.[27]

DELITOS FISCALES SUJETOS A LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

Como referí previamente, desde la adición del artículo 11-Bis al CPF, la cual se publicó en el DOF del 17 de junio de 2016, se incluyeron como delitos sujetos a la responsabilidad penal de las personas jurídicas al contrabando y su equiparable, así como los delitos de defraudación fiscal y su equiparable.

Asimismo, con motivo de la reciente Reforma Fiscal Penal publicada en el DOF del 8 de noviembre de 2019, y con inicio de vigencia a partir de enero de 2020, se incluyó el delito previsto por el artículo 113-Bis del CFF.

El delito de contrabando consiste en la introducción o extracción del país de mercancías de manera dolosa[28] omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias correspondientes; sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito; o de importación o exportación prohibida.[29]

Por otra parte, se equipara al contrabando a quien realice de manera dolosa, entre otras, las siguientes conductas: **(i)** enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier título mercancía extranjera

[24] Reconocida a través de la sentencia *New York Central & Hudson River Railroad v. United States* en 1909. De Ros Raventós, Íñigo, *Op. cit.*, p. 147

[25] Cita por Ibídem de: Bachmaier, Winter. "Responsabilidad penal de las personas jurídicas: definición y elementos de un programa de *Compliance*". *Diario La Ley, n| 7938. Sección Tribuna*. 5 de octubre de 2012, p. 3, mediante el cual se indica que en 2010, del 93.8% de los casos en que se acusó a una persona jurídica, en el 30% de estos se ordenó implementar un programa de *compliance* como parte de la condena

[26] Última versión fue la de 2014. *Loc. cit.*, p. 149

[27] *Loc. cit.* pp. 149-151

[28] La realización de una conducta típica puede efectuarse de manera dolosa o culposa. Será dolosa, conforme al artículo 9 del CPF, en la medida que el sujeto activo conozca los elementos del tipo penal o prevea como posible el resultado típico y quiera o acepte la realización del hecho descrito por la ley. Los delitos fiscales siempre deberán cometerse de manera dolosa, toda vez que la comisión culposa de los mismos no puede dar lugar a sanción penal, al no encontrarse listados en el numeral 60 del CPF

[29] Artículo 102 del CFF

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; **(ii)** tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido; **(iii)** transforme las mercancías que debieron conservar en el mismo estado para fines distintos a los autorizados en los programas de maquila o exportación que se le hubiera otorgado; o destine las mercancías objeto de los programas de maquila o exportación a un fin distinto al régimen bajo el cual se realizó su importación, y **(iv)** introduzca mercancías a otro país desde el territorio nacional omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior que en esa nación correspondan.[30]

El delito de defraudación fiscal se actualiza cuando de manera dolosa, 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.[31]

Ahora bien, se equipara al delito de defraudación fiscal, a la persona que de manera dolosa realice, entre otras, alguna de las siguientes conductas: **(i)** consigne 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; **(ii)** omita enterar a las autoridades fiscales las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado; **(iii)** se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal; **(iv)** simule uno o más actos o contratos, obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal; **(v)** sea responsable por omitir presentar por más de 12 meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente, y **(vi)** dé efectos fiscales a los CFDI cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este código.[32]

Finalmente, se actualiza el delito previsto en el artículo 113-Bis del CFF, cuando una persona de manera dolosa: **(i)** expida, enajene, compre o adquiera los CFDI que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, y **(ii)** permita o publique, a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de los comprobantes digitales mencionados.

RECOMENDACIONES GENERALES PARA EVITAR LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN LOS DELITOS FISCALES

La responsabilidad penal de las personas jurídicas en materia de delitos fiscales se actualiza en la medida que personas físicas cometan los delitos de contrabando y su equiparable; defraudación fiscal y su equiparable, y los previstos en el artículo 113-Bis del CFF: **(i)** a nombre de la persona jurídica; **(ii)** por su cuenta; **(iii)** en su beneficio, o **(iv)** a través de los medios que ellas proporcionen. Y únicamente en la medida que se cometan ante la inobservancia del debido control en su organización.

Por lo anterior, es deber de las personas jurídicas el contar con un debido control en la organización. Máxime que la nueva administración ha confirmado que empleará la responsabilidad penal de las personas jurídicas en la persecución de delitos fiscales.[33]

En este sentido –y atendiendo a la legislación nacional en materia administrativa, financiera y bursátil, así como a la experiencia internacional–, se recomienda que las empresas:

1. Realicen un análisis de los riesgos implicados en las operaciones de la compañía para prevenir, detectar y mitigar conductas delictivas.

Dentro de esos riesgos, entre otros, se debe identificar si la empresa:

a) Realiza importaciones o exportaciones.

[30] Artículo 105 del CFF
[31] Artículo 108 del CFF
[32] Artículo 109 del CFF
[33] Cacho García, Ricardo. *Responsabilidad penal de la empresa... Op. cit.*

b) Ejecuta planeaciones fiscales listadas en los criterios no vinculativos o que van en contra de precedentes judiciales públicos.

c) Cuenta con opiniones emitidas por asesores externos que soporten el debido actuar en operaciones relevantes en monto o importancia.

d) Cuenta con opiniones de asesores externos elaboradas de manera consistente y razonable.

e) Realiza operaciones reportables o que deben considerarse como operaciones relevantes, y

f) Aplica estímulos fiscales.

2. Elaboren un manual que esté razonablemente preparado para que sea efectivo para la prevención y detección del delito fiscal o se integre un capítulo específico dentro del manual de cumplimiento general, el cual:

a) Debe contener estándares y procedimientos para prevenir y detectar conductas delictivas en materia fiscal.

b) Debe delimitar las funciones y responsabilidades de las áreas encargadas para prevenir y detectar el delito fiscal. Por ejemplo, para prevenir y detectar la comisión del delito de adquisición y enajenación de los CFDI, las áreas de cumplimiento generales y el encargado del cumplimiento fiscal deben actuar en colaboración para dar seguimiento a la contratación de los proveedores, y

c) Debe especificar claramente las distintas cadenas de mando y de liderazgo en toda la estructura.

3. Designen al personal específico encargado de la prevención, seguimiento y detección de delitos fiscales (por ejemplo, designación de un oficial de cumplimiento fiscal –*tax compliance officer*–).

El encargado del cumplimiento fiscal debe:

a) Ser un alto puesto de dirección dentro de la empresa.

b) Reportar periódicamente al órgano de administración de la empresa la efectividad y ejecución del programa e informar sobre aquellas operaciones relevantes, en monto o importancia. Lo anterior, toda vez que la administración de la empresa debe tener conocimiento del contenido y funcionamiento del manual, debiendo realizar una supervisión razonable de su implementación.

c) En conjunto con el órgano de administración de la empresa, ajustar los manuales, códigos, políticas y sistemas de acuerdo con los resultados del seguimiento, y

d) Asegurarse que se cumplen las políticas por los empleados con monitorización y auditorías constantes.

4. Realicen esfuerzos razonables para evitar incorporar empleados que hayan participado en actividades ilegales.

5. Elaboren un código de conducta en materia fiscal o se integre un capítulo específico dentro del código de conducta de cumplimiento general.

Ese código debe:

a) Contar con sistemas y mecanismos de aplicación real.

b) Indicar y asegurar que los encargados del cumplimiento fiscal estarán en constante capacitación de acuerdo con las últimas modificaciones legislativas y judiciales.

c) Difundirse de manera periódica a todas las áreas vinculadas con el cumplimiento fiscal, y

d) Prever incentivos negativos y positivos por su cumplimiento o incumplimiento.

6. Cuenten con sistemas y procesos adecuados de entrenamiento y capacitación respecto de las medidas de integridad.

7. Integren sistemas adecuados de denuncia, tanto al interior de la organización como hacia las autoridades competentes, así como procesos disciplinarios y consecuencias concretas respecto de quienes actúan de manera contraria a las normas internas o a la legislación fiscal mexicana.

Esos sistemas deben considerar:

a) La denuncia al interior debe ser anónima, confidencial y efectiva, y

b) Proporcionar incentivos positivos ante la denuncia.

8. En caso de identificar conductas delictivas o ilícitas, realicen ajustes a las políticas para prevenirlas en el futuro y se tomen las medidas para corregir y enterar las contribuciones que se hubiesen omitido. •