



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo  
acuerdo número 974181 de fecha 15 de julio de 1997

---

**“La Defraudación Fiscal imputable a las Sociedades Anónimas”**

Tesis que para obtener el grado de

**Maestro en Derecho Fiscal**

Sustenta el

**Lic. Miguel Ángel Gutiérrez Tortosa**

Director de la Tesis

**Dr. Salomón Vargas García**

México, D.F., 2013

## **DEDICATORIAS:**

**A mis padres y hermanos,** con profundo amor y mi más sincero agradecimiento, porque en este trabajo se ven reflejados el esfuerzo y el apoyo incondicional que siempre me han brindado desde que pisé un aula escolar.

**A Lucero,** con todo mi corazón, por su comprensión y por todas las palabras de aliento que me ha ofrecido en los momentos personales y profesionales más difíciles de mi vida.

**A mi hija Romina y a David,** con todo mi orgullo y cariño infinito, para que este trabajo les sirva como un ejemplo de superación humana y profesional, y les represente un aliciente respecto del camino que deben seguir.

**Al Dr. Salomón Vargas García,** con toda mi gratitud, por sus atinados consejos, por la paciencia, atención y fino trato que siempre recibí de su parte, y por haber sido quien con toda sabiduría sirvió de guía en la elaboración del presente proyecto.

**A todos y cada uno de mis profesores y sinodales,** con gran respeto, por todo su esmero y porque gracias a ellos, conseguí explorar y aprender un poco más dentro de la formación académica de la apasionante ciencia del Derecho.

**Al Dr. Rodrigo Roque Díaz,** con todo mi afecto, por ser uno de mis ejemplos a seguir, por la amistad sincera que siempre me ha demostrado, y por el enorme apoyo que me ha brindado en todos los aspectos.

**A Dios y a la vida,** porque todo lo bueno que me ha ocurrido en el camino se lo debo al Padre eterno, y porque siempre he recibido de la vida la gran oportunidad de ver realizados mis sueños y mis metas.

Gracias a todos.

## ÍNDICE

	PAG.
<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>I</b>
<b>PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....</b>	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO I. GENERALIDADES SOBRE LAS PERSONAS MORALES.</b>	<b>3</b>
<b>I.1. Concepto de persona moral.....</b>	<b>3</b>
<b>I.2. El objeto social de las sociedades mercantiles.....</b>	<b>5</b>
<b>I.3. Las sociedades anónimas.....</b>	<b>7</b>
<b>I.4. El consejo de administración.....</b>	<b>8</b>
<b>CAPÍTULO II. OBLIGACIONES FISCALES DE LAS PERSONAS MORALES .....</b>	<b>16</b>
<b>II.1. Obligaciones constitucionales.....</b>	<b>16</b>
<b>II.2. Obligaciones legales.....</b>	<b>22</b>
<b>CAPÍTULO III. OBLIGACIONES FORMALES DE LAS PERSONAS JURÍDICAS .....</b>	<b>26</b>
<b>III.1. La constitución de las sociedades mercantiles.....</b>	<b>26</b>
<b>III.2. La inscripción en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio.</b>	<b>29</b>
<b>III.3. La inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.....</b>	<b>31</b>
<b>III.4. La representación corporativa.....</b>	<b>36</b>
<b>CAPÍTULO IV. LA AUTODETERMINACIÓN FISCAL.....</b>	<b>42</b>
<b>IV.1. La declaración fiscal.....</b>	<b>43</b>
<b>IV.2. La firma electrónica.....</b>	<b>45</b>
<b>IV.3. El entero u omisión de las contribuciones.....</b>	<b>51</b>

<b>CAPÍTULO V. EL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR LA PROBABLE RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS MIEMBROS DE UNA PERSONA JURÍDICA .....</b>	<b>53</b>
<b>V.1. La auditoría fiscal como etapa administrativa de detección del delito ...</b>	<b>53</b>
<b>V.2. La formulación de la querrela, denuncia o declaratoria de perjuicio por parte de la Procuraduría Fiscal de la Federación.....</b>	<b>60</b>
<b>V.3. La integración de la Averiguación Previa.....</b>	<b>65</b>
<b>V.4. La consignación ante los Juzgados de Distrito Federales.....</b>	<b>71</b>
<b>V.5. De los medios de impugnación y el juicio de amparo.....</b>	<b>75</b>
<b>V.6. El otorgamiento del perdón por la SHCP como parte ofendida.....</b>	<b>80</b>
<b>CAPÍTULO VI. ELEMENTOS TÍPICOS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.....</b>	<b>86</b>
<b>VI.1. El contribuyente como ente delictivo .....</b>	<b>86</b>
<b>VI.2. Elementos objetivos o externos.....</b>	<b>90</b>
<b>VI.3. Elementos subjetivos.....</b>	<b>97</b>
<b>VI.4. Elementos normativos.....</b>	<b>100</b>
<b>VI.5. Las conductas de acción u omisión.....</b>	<b>101</b>
<b>VI.6. Los medios de comisión (engaño y aprovechamiento del error).....</b>	<b>103</b>
<b>VI.7. El beneficio indebido del contribuyente.....</b>	<b>104</b>
<b>VI.8. El perjuicio al Fisco Federal.....</b>	<b>105</b>
<b>CAPÍTULO VII. TIPOS DE RESPONSABILIDAD DE LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS.....</b>	<b>108</b>
<b>VII.1. Responsabilidad solidaria de los representantes del ente corporativo</b>	<b>108</b>
<b>VII.2. Responsabilidad de las sociedades anónimas para con terceros.....</b>	<b>114</b>
<b>VII.3. Responsabilidad penal de las sociedades anónimas.....</b>	<b>116</b>

<b>CAPÍTULO VIII. ACREDITACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS MIEMBROS DE LAS PERSONAS JURÍDICAS.....</b>	<b>124</b>
<b>VIII.1.</b> Obligaciones de quienes tienen la administración y representación corporativa.....	124
<b>VIII.2.</b> La forma de participación de los miembros del consejo de administración.....	129
<b>VIII.3.</b> Instrumentos probatorios para acreditar la responsabilidad penal en materia de defraudación fiscal.....	134
<b>VIII.4.</b> La calidad de garante y el dominio del hecho de los representantes legales.....	138
<b>VIII.5.</b> Aportación de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.....	143
<b>CAPÍTULO IX. MARCO COMPARATIVO ENTRE LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS ENTRE MÉXICO Y ESPAÑA .....</b>	<b>148</b>
<b>IX.1.</b> Últimas reformas a la legislación penal española .....	152
<b>IX.2.</b> Diferencias y similitudes entre las legislaciones mexicana y española	172
<b>IX.3.</b> Sanciones aplicables a las personas morales en ambos países.....	178
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>182</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>189</b>
<b>LEGISLACIÓN Y OTRAS FUENTES.....</b>	<b>193</b>

## **INTRODUCCIÓN**

Es sabido de la posibilidad que existe de sancionar a las personas físicas y morales, que incurren en faltas administrativas o penales en contravención a las normas previstas en la legislación fiscal, con lo cual resulta evidente a su vez, la posibilidad de que se impongan sanciones en contra de los particulares por el incumplimiento de sus obligaciones hacia el Estado. Así, a manera de hipótesis, se puede plantear que como instrumento jurídico eficaz, se podría aplicar un criterio de tesis jurisprudencial que establece la factibilidad de hacer extensiva la responsabilidad penal de manera coparticipativa, a todos los integrantes del consejo de administración de las sociedades mercantiles.

Esto es, si cualquiera de las personas físicas facultadas para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la empresa que administra o representa, dejase de actuar conforme a esa imposición, cualquiera de las otras personas (también obligadas), deberían subsanar ese incumplimiento porque también cuentan con esa misma calidad de garante; o sea, en caso de que exista omisión en el deber de cumplir con las disposiciones fiscales, cualquier otra persona con representación legal integrante del consejo debería actuar en cumplimiento estricto de lo que el otro dejó de hacer.

A esto es a lo que se llama coparticipación por omisión; dicho en otras palabras, no debería haber excusa en el cabal cumplimiento del pago de las contribuciones que deben realizar las sociedades anónimas a través de quienes las administran. Por ejemplo, si el presidente del consejo de administración incumple con la obligación de pago, el administrador único o el director general, están obligados a actuar para evitar que se lleve a cabo dicho fenómeno delictivo.

En base a lo anterior, pueden aplicarse sanciones a quienes infringen las normas penales contempladas en el Código Fiscal de la Federación, a las personas físicas

quienes representan y administran a las personas jurídicas o morales, ya que con independencia de la diversidad de posibles infracciones a las disposiciones tributarias, también se podría incurrir en la comisión de conductas que la ley fiscal señala como delitos; específicamente este estudio se avocará a la Defraudación Fiscal, previsto y sancionado por el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

La responsabilidad de las personas jurídicas en general no es aceptada, y por lo tanto se busca la responsabilidad penal de los delitos económicos en las personas físicas: miembros de las empresas, directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes legales o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible; inclusive cuando el acto que hubiese servido de fundamento para la representación sea ineficaz. La atribución de responsabilidad se debe dar para los supuestos de comisión de delitos desde la empresa, como en los supuestos de delitos cometidos en la empresa.

La pena de prisión a las personas físicas deja intacta la estructura que promueve la comisión del hecho ilícito, siendo que la organización de la persona jurídica no se ve afectada, lo cual no significa en modo alguno que deba prescindirse de la responsabilidad acumulativa, no alternativa, es la adecuada para enfrentar la criminalidad de la empresa.

Usualmente, la personalidad o representación societaria constituye una modalidad especial de eludir el acato o burlar alguna disposición legal. Esto implica la creación de un ente ideal ex profeso para la actividad delictiva, como por ejemplo, constituir una empresa para evadir obligaciones impositivas y obtener beneficios sobre una base ficticia.

Toda vez que en nuestro sistema jurídico no está generalizada la responsabilidad

penal de la persona jurídica o moral, salvo en algunas leyes especiales y no en otras, es que en los capítulos siguientes, me dedicaré a plantear el problema de la determinación de la responsabilidad penal de los miembros de la empresa en los delitos cometidos bajo el amparo corporativo, para poder atribuir responsabilidad sobre la base de los conceptos de competencia, delitos de dominio y de infracción de un deber, roles generales o especiales; solución que me parece la más adecuada para llegar a una determinación de responsabilidad dentro de la estructura empresarial más justa y que nos permita llegar a los verdaderos responsables penales del delito de Defraudación Fiscal, cometido por quienes integran una sociedad anónima.

Para conseguir dicho fin, estudiaremos diversos aspectos formales y de los diversos tipos de responsabilidad de la persona jurídica, de su estructura, de quienes la integran, de sus obligaciones hacia el interior y para con terceros, siendo que estas últimas son las que más nos interesan, porque del incumplimiento doloso de los deberes fiscales es de donde surge la comisión de los delitos. Así también, se abordarán ampliamente cuestiones de representación corporativa de los miembros del consejo de administración de las sociedades anónimas, de su forma de participación en la materialización del delito en estudio, de la forma de comprobarlo a través de una concatenación probatoria eficaz, de los medios de convicción que sirven de manera contumaz a la acreditación de la responsabilidad penal, así como de las autoridades que invariablemente intervienen como sujetos procesales.

## **PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

El presente estudio está encaminado a analizar las conductas y las circunstancias que se deben tomar en cuenta, así como los mecanismos legales aplicables que rigen la materia punitiva tributaria, a fin de decidir la responsabilidad penal de quienes tienen la representación corporativa de las personas morales, en particular las sociedades anónimas.

La praxis procesal indica que no es tarea sencilla para quienes procuran e imparten justicia penal, el tener por acreditada la responsabilidad penal de los miembros del consejo de administración de las empresas, así como determinar la forma de participación de estas personas físicas en los ilícitos que se les imputen, siendo estas personas quienes están conferidas de la representación legal de las sociedades, y quienes cuentan con las facultades que la Ley exige para llevar cabo los actos jurídicos tanto hacia el interior de las empresas, como para cumplir con las obligaciones que la empresa contraiga con terceras personas.

Para poder arribar a estas conclusiones, en el presente estudio primeramente se hará una semblanza de lo que son las sociedades mercantiles (en específico las anónimas), de lo que es un consejo de administración, de sus obligaciones formales, de los tipos de responsabilidad que se les puede atribuir, del incumplimiento de sus obligaciones y de las eventuales sanciones penales que se les puede llegar a imponer.

No obstante lo anterior, como resultado de la falta de pago de las contribuciones a que estamos obligados todos los mexicanos, quizá a raíz del ejercicio de sus facultades de comprobación, a la autoridad hacendaria le resulte relativamente simple comprobar la comisión de un delito fiscal. Ahora, en cuanto a la imputación de un ilícito fiscal, podría resultar muy simple si su atribución fuera a una persona física, ya que evidentemente sería este sujeto el único responsable del

incumplimiento de sus obligaciones tributarias; la dificultad surge al pretenderle fincar una responsabilidad de esta naturaleza, no a una persona en forma directa y particular, sino cuando se trata de las que forman parte del órgano de administración del ente económico.

## **CAPÍTULO I**

### **GENERALIDADES SOBRE LAS PERSONAS MORALES**

El presente apartado tiene por finalidad hacer una breve reseña sobre la figura de las personas morales o jurídicas, no obstante que en forma particular el estudio estará enfocado sobre las sociedades anónimas, su objeto social, así como a las personas físicas que la representan y administran.

#### **I.1. CONCEPTO DE PERSONA MORAL.**

Definición.- Una persona jurídica o persona moral es un sujeto de derechos y obligaciones que existe físicamente pero no como individuo, sino como institución y que es creada por una o más personas físicas para cumplir en conjunto con una función corporativa.

En otras palabras, una persona jurídica es todo ente con capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones y que no sea una persona física. Así, junto a las personas físicas existen también las personas jurídica, que son entidades a las que el derecho atribuye y reconoce una personalidad jurídica propia y, en consecuencia, capacidad para actuar como sujetos de derecho, esto es, capacidad para adquirir y poseer bienes de todas clases, para contraer obligaciones y ejercitar acciones judiciales.<sup>1</sup>

Existen diversas teorías en torno a la figura de la persona moral, sin embargo todas estas teorías tienen un mismo punto de partida: si bien es verdad que desde el ángulo biológico y aun metafísico la única persona es el ser humano, desde lo

---

<sup>1</sup> Algunos ejemplos de personas morales contempladas en nuestra legislación son las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados, las Instituciones de Crédito, las Asociaciones y sociedades civiles, las asociaciones en participación cuando por medio de ellas se realicen actividades empresariales en nuestro país.

jurídico se llama persona a todo ente capaz de adquirir derechos y contraer obligaciones. Desde este punto de vista tan persona es el hombre como los entes de existencia ideal, puesto que ambos tienen esa capacidad. No haber advertido el significado jurídico de la palabra sería el error inicial del planteo de la teoría de la ficción.

Una diferencia entre la persona física y la moral, estriba en que en el caso de las personas morales, el régimen fiscal y las obligaciones que les corresponden son diferentes en relación a si tienen o no fines de lucro, en el caso de personas físicas existen varios regímenes de acuerdo con la actividad y el monto de los ingresos que obtengan.

En relación al nacimiento de la personalidad jurídica, las personas morales nacen como consecuencia de un acto jurídico (acto de constitución), según un sistema de mera existencia, o bien por el reconocimiento que de ellas hace una autoridad u órgano administrativo o por concesión. En ambos casos puede existir un requisito de publicidad, como la inscripción en un registro público.

Los Organismos rectores.<sup>2</sup> La persona jurídica necesita de órganos rectores de su actividad. Al tratarse de un conjunto de bienes y derechos, es necesaria la existencia de personas físicas que decidan el destino que se da a esos bienes y las acciones que se vayan a tomar.

Los órganos se regulan por ley y por los estatutos de la persona jurídica, así, de entre los que resultan más habituales son:

- El administrador
- Varios administradores solidarios o mancomunados.

---

<sup>2</sup> Los órganos rectores de las personas morales suelen estar estipulados dentro de su acta constitutiva donde además se les puede detallar funciones.

- El Consejo de Administración.
- La Junta de socios, accionistas, etc.

En cuanto a la responsabilidad de la persona jurídica, tradicionalmente se ha rechazado la posibilidad de que una persona jurídica tenga responsabilidad penal por un delito. El argumento fundamental es que el dolo o la culpa no pueden recaer en ella, sino en las personas físicas que están detrás de una persona jurídica y toman las decisiones. Según esta concepción doctrinal, la persona jurídica sería sólo responsable civilmente, es decir, tendría en todo caso que resarcir daños y perjuicios. Además, históricamente la teoría del delito se ha construido sobre la base de la persona natural.

En la actualidad, sin embargo, existen ordenamientos donde es posible sancionar penalmente a una persona jurídica por un delito. Si bien no pueden imponérsele todo los tipos de penas, existen algunas, como las pecuniarias o las inhabilitaciones, que pueden ser adecuadas para los delitos económicos o tributarios. No obstante, parte de la doctrina considera estas situaciones como propias del derecho administrativo sancionador y no del derecho penal.

De todos modos, por lo general, en el *Common Law* se acepta la posibilidad de exigir responsabilidad penal a una persona jurídica, mientras que por ejemplo, en el Derecho continental europeo, solo algunos países, como Italia, Alemania, España o Francia lo admiten.

## **I.2. EL OBJETO SOCIAL DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES.**

Definición.- El objeto social, es decir, la expresión de la actividad o actividades a las que se va a dedicar la sociedad constituye uno de los puntos que, como contenido mínimo, deben recoger los estatutos sociales. Resulta de suma importancia puesto que incluso puede llegar a determinar el tipo de sociedad que

debe constituirse. Por ejemplo, las entidades gestoras de fondos de pensiones deben revestir necesariamente la forma de Sociedad Anónima.

La redacción del objeto social debe ser clara y fiel a lo que va a ser el proyecto. Resulta conveniente tener en cuenta si existe legislación especial que regule la actividad a desarrollar porque a partir de su análisis podremos fijar el objeto social reduciendo el riesgo de que por parte de la oficina registral no se admita la inscripción. Igualmente y además de las normas que regulan los diferentes tipos de sociedades, deberemos tener en cuenta las determinaciones emitidas al respecto que han ido aclarando las numerosas cuestiones surgidas en torno al objeto social.

Es necesario comprobar si la actividad está sujeta a algún tipo de incompatibilidad, por lo que algunas reglas que conviene tener en cuenta son:

Por ejemplo, el funcionamiento como agencia de viajes es incompatible con cualquier otra actividad, por lo que el objeto social deberá estar limitado a esta actividad con exclusión de cualquier otra, conviene verificar si la realización de la actividad está reservada a determinados profesionales. La prestación de servicios sanitarios únicamente puede ser desarrollada a través de profesionales debidamente capacitados y habilitados al efecto por lo que si ese va a ser nuestro objeto social deberemos realizar esta última indicación, la actividad debe ser lícita, concreta y precisa (no se admiten actividades genéricas, deben ser puntuales) y no puede referirse a los actos jurídicos necesarios para la realización o desarrollo de otras actividades. Así, no es admisible como actividad integrante del objeto social la consistente en constitución de sociedades para su venta posterior por considerarse que las sociedades tienen la consideración de sujetos y no objetos de contratos.

También deberemos tener presente si el ejercicio de la actividad está supeditado a

licencias o autorizaciones administrativas. Este es el caso de las entidades aseguradoras o de las empresas de prevención de riesgos laborales.

Por otra parte, el objeto social define el ámbito de representación de los administradores que se extiende a todos los actos comprendidos en el mismo. La actuación fuera de dicho ámbito será responsabilidad de los administradores, si bien es cierto que la sociedad queda obligada frente a terceros que hayan obrado de buena fe y sin culpa grave, aun cuando resulte de los estatutos inscritos en el Registro que el acto no está comprendido en el objeto social.

### **I.3. LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS.**

Definición.- Sociedad Anónima es la que existe bajo una denominación y su capital está dividido en acciones, se compone de socios que únicamente están obligados al pago de sus acciones, tiene una estructura jurídica, personalidad jurídica propia diferente de la de los socios y características que son: a) denominación, b) capital social, c) domicilio, d) órganos de decisión y representación. Se destacan de la definición dado los dos elementos fundamentales de la sociedad anónima, una es la limitación de responsabilidad que tiene cada uno de los socios por los negocios sociales y el otro viene siendo la división del capital social en acciones.

La sociedad anónima es la sociedad mercantil que más se ha generalizado, debido a las ventajas que presenta, entre las que se encuentra la facilidad de reunir grandes capitales para la realización de grandes empresas, que por su potencialidad económica, una o dos personas no podrían realizar.

Las características específicas de la Sociedad Anónima son:

a) Que existe bajo una denominación que deberá ser diferente a la de otras sociedades.

b) Se compone de socios llamados accionistas, que únicamente responden por el pago de sus acciones.

c) El capital social está dividido en acciones.

d) Las acciones son títulos negociables en México y todas son nominativas.

La responsabilidad limitada se refiere a que el socio está obligado a efectuar la aportación prometida, solo una vez y precisamente en la aportación de dinero o en ciertos bienes que los demás acepten como aportación.

El régimen jurídico de la Sociedad Anónima en el derecho mexicano, está regulado fundamentalmente por la Ley General de Sociedades Mercantiles, promulgada desde 1934 y por numerosas normas que ya no están en el Código de Comercio, y que actualmente constituyen sectores de normas; tal es el caso de todas las leyes que regulan el Sistema Financiero Mexicano y que regulan a las instituciones bajo la perspectiva de que son Sociedades Anónimas Especializadas.

En este contexto, las leyes mercantiles regulan la organización y estructura de la Sociedad Anónima y la realización de los actos de comercio que devienen de su objeto, pero todo el sistema jurídico le será aplicable según el área de que se trate. En este aspecto, consideramos que lo mercantil está fundamentalmente en la organización, funcionamiento y estructura, y en la realización de su objeto. Aunque no están regidas por leyes mercantiles, no realizan exclusivamente actos de comercio, sino se les aplica todo el sistema jurídico vigente en el país de su domicilio, en la diversidad de actividades que realizan.<sup>3</sup>

#### **I.4. EL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN.**

Definición.- Es el órgano colegiado que dirige la marcha de una empresa

---

<sup>3</sup> Acosta Romero, Miguel et al., *“Tratado de Sociedades Mercantiles con énfasis en la Sociedad Anónima”*, Editorial Porrúa, México 2001, Pág. 858.

supervisando y guiando la actuación de la dirección. Sus componentes son nombrados o ratificados por la Junta General de Accionistas. Los miembros del Consejo son los Consejeros, pudiendo distribuirse entre ellos los cargos de Presidente, Vicepresidente, Secretario y Consejero Delegado.<sup>4</sup>

También se puede entender como el grupo directivo de una sociedad empresarial integrado por personas elegidas por la asamblea general de accionistas. Su función es de dirección y vigilancia. Jerárquicamente se localiza entre la asamblea general de accionistas y la dirección o gerencia general. Tiene amplias facultades normativas, de planeación, evaluación y de control. El número de sus integrantes depende de las disposiciones de la escritura de constitución de la sociedad y sus estatutos, frecuentemente es un mínimo de tres y podrá exigirse o no que sean accionistas. Aún cuando se considera generalmente que una de las funciones principales de un consejo de administración es la fijación de las políticas de actuación, a diferencia de la administración de la empresa propiamente dicha, muchas políticas son iniciadas por la gerencia, quedando sujetas solamente al consentimiento tácito o a la revisión del consejo de administración.<sup>5</sup>

Según ideólogos franceses de principios del siglo XIX, se puede afirmar que los administradores de las sociedades anónimas son los mandatarios de los socios, dicha interpretación se generalizó en el resto de Europa y teóricamente implicaba un estrecho control de los socios hacia los administradores, aunque en aquella época estos no tenían más facultades de representación, que las que les habían sido expresamente conferidas. Ya a finales de siglo, se sometían las facultades de los administradores, al contenido de las cláusulas estatutarias y a los acuerdos que al efecto hubiese adoptado la junta general de accionistas o socios, en consecuencia, el ámbito de poder de los administradores quedaba delimitado a los términos del mandato.

---

<sup>4</sup> <http://www.definicionlegal.com/>. Consultada el 11 de octubre de 2011.

<sup>5</sup> [www.definicion.org/consejo-de-administración](http://www.definicion.org/consejo-de-administracion). Consultada el 27 de octubre de 2011.

En esos tiempos, las legislaciones europeas no contemplaban las atribuciones del órgano administrador, como sí lo hacía con la Asamblea General de Socios y con los comisarios. La razón como dice *Fernando Horacio Mascheroni*, es *“Porque el ámbito funcional del directorio es tan amplio que resulta virtualmente imposible enunciarlo en detalle. En rigor, cabe decir que sus funciones son todas las necesarias para dirigir y administrar la sociedad, con la finalidad de dar cumplimiento al objeto social. Dirigir y administrar la sociedad, son dos de las tres funciones genéricas del directorio. La restante, es una consecuencia necesaria de ésta y consiste en representar a la sociedad ante terceros.”*<sup>6</sup>

En la actualidad, normalmente las Sociedades Anónimas están representadas y administradas por el Administrador Único; según el artículo 142 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, de una forma general considerándolo como un mandatario temporal y revocable que estará a cargo de la administración de la sociedad y que puede ser socio o persona extraña a la empresa. El estatuto de la sociedad puede establecer que la administración se encomiende a una sola persona (administrador único), en este caso, en él converge la suma de deberes, el conjunto de poderes necesarios para el ejercicio permanente y continuo de la actividad administrativa, y de representación de la persona jurídica.

Ahora, el consejo de administración se origina cuando en los estatutos se establece que la administración de la sociedad se encomienda a un cuerpo colegiado, quienes deben actuar bajo ese mismo tenor; constituyendo así un consejo de administración. En este supuesto, ninguno de los miembros de ese consejo (salvo en caso de delegación), se encuentra investido individualmente de los poderes necesarios para ejercer por sí mismo, con independencia de los demás administradores, los poderes del órgano; ya que la administración y

---

<sup>6</sup> **Mascheroni Fernando, Horacio**, *“Directorio, Sindicatura y Consejo de Vigilancia”*, Editorial Universidad, Buenos Aires 1987.

representación de la sociedad no se confiere separadamente a cada uno de los administradores, ya que una y otra son funciones propias del órgano integrado colectivamente.

Se considera como excepción, cuando un administrador actúa de forma individual por urgencia, cuya omisión traiga un daño grave para la sociedad, acto que será válido si este comunica el acto con posterioridad a los demás administradores y éstos lo ratifican por escrito. Dicha afirmación se hace en función del deber de buena gestión a que están obligados los administradores de las sociedades mercantiles.

Las personas morales, para los efectos del desarrollo de su objeto social que conlleva la actividad lucrativa para la cual se instauran, se ordenan y constituyen a través de un consejo integrado por un grupo de personas físicas, que serán las responsables de la administración de las empresas que surgen a la vida jurídica.

En efecto, las personas morales carecen de voluntad como tal, y tampoco cuentan con capacidad legal para exteriorizar acciones de cualquier índole, por lo que tales cometidos los llevan a cabo a través de las personas físicas que las conforman, mismas que en razón de sus respectivos cargos dentro del consejo de administración, están obligados legal y estatutariamente a fungir como representantes de dichos entes, para la materialización de los actos jurídicos atinentes al órgano corporativo.<sup>7</sup>

Para facilitar sus tareas, el Consejo puede ser apoyado por organismos intermedios que se dediquen a evaluar información y a proponer acciones en áreas específicas de relevancia para el Consejo, de manera que éste cuente con mayor información para hacer más eficiente su toma de decisiones. Finalmente, se

---

<sup>7</sup> Comentario de Horacio Lozano Ulloa, miembro de Comisión Representativa del Instituto Mexicano de Contadores Públicos ante las Administraciones Generales de Fiscalización del SAT, publicada en internet con fecha 15 de mayo de 2009.

debe asegurar que existan reglas claras respecto a la operación y al funcionamiento del Consejo.

Funciones.- Si bien es cierto que en la Ley General de Sociedades Mercantiles se prevén ciertas facultades y obligaciones para el Consejo de Administración, se considera que cumplir con las siguientes funciones ayuda a delinear su labor y contribuye a que la información de la sociedad sea más útil, oportuna y confiable. Se recomienda que, además de las obligaciones que prevé la Ley, dentro de las funciones del Consejo de Administración se incluyan, entre otras, las siguientes:

Vigilar la gestión y conducción de la sociedad, así como el desempeño de los altos directivos.

Asegurar que la sociedad cuenta con los mecanismos necesarios que permitan comprobar que cumple con las diferentes disposiciones legales que le son aplicables.

Llevar a cabo el nombramiento, elección y, en su caso, destitución del director general de la sociedad y/o funcionarios importantes de la misma, su retribución integral, así como las políticas para la designación y retribución integral de los demás directivos relevantes.

Presentar a la asamblea general de socios que se celebre con motivo del cierre del ejercicio social, el informe a que se refiere el artículo 172 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, en el que se contengan las principales políticas y criterios contables y de información seguidos en la preparación de la información financiera, así como el informe que el Director General elabore, acompañado del dictamen del auditor externo.

Los miembros del Consejo de Administración deben desempeñar su cargo

procurando la creación de valor en beneficio de la sociedad, sin favorecer a un determinado accionista o grupo de accionistas. Al efecto, deberán actuar diligentemente adoptando decisiones razonadas y cumpliendo con todos los deberes que les sean impuestos.

Integración.- La integración del Consejo de Administración constituye un elemento esencial para su adecuado funcionamiento. Por lo mismo, se considera que es necesario que exista un número mínimo de consejeros que genere una pluralidad de opinión dentro del Consejo; sin embargo, se debe buscar establecer un máximo para asegurar que los miembros efectivamente tengan la posibilidad de expresar y discutir sus puntos de vista sin caer en la ineficiencia que puede provocar el funcionar con un número excesivo de consejeros. De acuerdo con lo anterior, se recomienda que el Consejo de Administración esté integrado por un número impar de consejeros propietarios, con el fin de que no exista empate en las decisiones colegiadas que se tomen.

Es necesario que se defina el nombre del Presidente, Secretario y demás consejeros; asimismo, y aunque no forma parte del Consejo de Administración, ya que es el órgano de vigilancia de la sociedad, es fundamental que se nombre al Comisario de la sociedad y que sea convocado a las juntas, asistiendo con voz pero sin voto. Se sugiere que en el informe anual presentado por el Consejo de Administración, se indiquen los principales cargos de cada consejero a la fecha del informe.

El Consejo debe reunirse con una periodicidad que asegure el seguimiento adecuado y permanente de los asuntos de la sociedad. Pueden ser una vez al mes, en forma bimestral, trimestral, etc. Por lo tanto, se recomienda que los consejeros tengan acceso con anticipación (como de hecho la tienen) de cuando menos cinco días hábiles a la reunión, a la información que sea relevante para la toma de decisiones de acuerdo al orden del día contenido en la convocatoria,

sobretudo información en torno al funcionamiento, estado financiero y cumplimiento de obligaciones hacia terceros.

Además, los consejeros tienen la obligación legal de responder por el ejercicio de sus funciones. El desconocimiento de sus responsabilidades no los exime de sus deberes. Por lo anterior, es importante que se haga del conocimiento de los consejeros el alcance y las consecuencias legales y estatutarias de su encargo. Los consejeros asumen obligaciones y responsabilidades al aceptar su cargo. Por esta razón, se considera importante que las sociedades cuenten con un marco genérico de actuación que establezca las normas de conducta a las que deberán apegarse sus consejeros.

Asimismo, deben verificar el cumplimiento de la función de auditoría, asegurándose que las auditorías interna y externa se realicen con la mayor objetividad posible y que la información financiera sea útil, oportuna y confiable, es decir, que la información que llegue al Consejo de Administración y a los accionistas sea transparente, suficiente y refleje adecuadamente la posición financiera de las sociedades anónimas.

Como se establece en la Ley General de Sociedades Mercantiles, el comisario de una sociedad es designado por los accionistas y está encargado, entre otros aspectos, de revisar tanto los estados financieros como la aplicación de las políticas contables. Por otra parte, el auditor es designado por la administración de la sociedad para opinar sobre los estados financieros. Ambas funciones, la del comisario como las del auditor externo son similares, por lo que se recomienda que el comisario sea el propio auditor externo o un socio de la firma profesional; sin embargo, cabe aclarar que con fundamento en el artículo 41 de la nueva Ley del Mercado de Valores, las sociedades anónimas bursátiles no estarán sujetas a los artículos 164 a 171, 172 último párrafo, 173 y 176 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, es decir, desaparece la figura del comisario, ya que la

vigilancia de la gestión, conducción y ejecución de los negocios, estará a cargo del consejo de administración a través del o los comités que constituya para que lleven a cabo las actividades en materia de prácticas societarias y de auditoría.

## **CAPÍTULO II**

### **OBLIGACIONES FISCALES DE LAS PERSONAS MORALES**

A continuación se hará una semblanza sobre las obligaciones fiscales previstas tanto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en las leyes federales accesorias en materia tributaria que de ella emanan. Evidentemente, todas las disposiciones que rigen fiscalmente y obligan a las personas físicas y morales en México, deben encontrarse estrictamente ceñidas al principio de legalidad para poder imponer obligaciones de observancia general.

#### **II.1. OBLIGACIONES CONSTITUCIONALES.**

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política Federal, establece una imposición general para todos los mexicanos y los extranjeros en el sentido de deber de contribuir con el gasto público, bajo los principios de generalidad, obligatoriedad, equidad, proporcionalidad y legalidad. Esto implica, que bajo la observancia de dichos principios constitucionales surge una relación entre el gobernado y el Estado; donde el primero, es el sujeto pasivo de la relación fiscal con el deber de tributar, y el segundo el acreedor, con facultades para recibir el pago de las contribuciones del particular, con la encomienda de administrar y destinar dichos recursos al gasto público.

Así pues, es de destacar el sentido impositivo que surge a partir de la norma Constitucional en comento, y que se debe acatar invariablemente por parte del sujeto obligado de la relación tributaria. El Maestro Juan Antonio Martínez de la Serna señala al respecto: “una sociedad concientizada de sus derechos y obligaciones, y tratada en su totalidad, representantes y representados, con igualdad frente a la ley, basta para que posea el estado de derecho. Todo lo cual

presupone la inviolabilidad desde la Constitución Federal, hasta la última disposición reglamentaria municipal.”<sup>8</sup>

Al respecto, es necesario insistir en que las contribuciones o los créditos fiscales son ingresos tributarios que el Estado imprescindiblemente requiere para el desarrollo de sus actividades. Por ello, una vez que se ha consagrado su existencia normativa a través de la expedición de una ley que reúna los requisitos constitucionales respectivos, el fisco está facultado para hacerlos efectivos mediante el uso de todas las atribuciones que le confiere el hecho de ser un órgano representativo de los poderes públicos.<sup>9</sup>

Uno de los dos pilares del derecho fiscal está constituido por el llamado principio de constitucionalidad, el cual implica la sumisión a las características esenciales del orden jurídico. Siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento al expedir la primera, a las reglas que derivan de la jerarquía normativa.

Nuestras leyes fundamentales, desde los remotos tiempos de la independencia nacional, han procurado estructurar el sistema fiscal mexicano sobre los principios de justicia, equidad y proporcionalidad, pensando no solo en el bien del estado, sino también en la protección de los derechos ciudadanos. Así, el Artículo 31 de la Constitución Política Federal, promulgada el 5 de febrero de 1857 estableció en esta materia, los siguientes principios fundamentales: Principio de generalidad, Principio de obligatoriedad, Principio de vinculación con el gasto público, Principio de proporcionalidad y equidad y desde luego el Principio de legalidad, mismos que a continuación se detallan:<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup>Martínez de la Serna, Juan Antonio, “*Derecho Constitucional Mexicano*”, Editorial Porrúa, México 1983, Pág. 44.

<sup>9</sup>Arrija Vizcaína, Adolfo “*Derecho Fiscal*”. Editorial Porrúa, México 1983, Pág. 54.

<sup>10</sup>*Op. cit.* Pág. 110.

- Principio de Generalidad. Se dice que una ley es general cuando se aplica sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca, por eso y con toda razón se afirma que las leyes van dirigidas a una pluralidad innominada de sujetos, todos aquellos que realicen en algún momento un supuesto normativo.

Se estima que el Principio de Generalidad Tributaria puede enunciarse diciendo que, sólo están obligados a pagar tributos aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas, previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia el correspondiente hecho generador del tributo de que se trate. Esto no significa que todos deben pagar impuesto, sino los que tienen capacidad contributiva.

- Principio de Obligatoriedad. Este deber está vinculado al Principio de generalidad, significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca.

Es necesario insistir en que los tributos o contribuciones son ingresos tributarios que el Estado imprescindiblemente requiere para el desarrollo de sus actividades. El principio de obligatoriedad en materia fiscal tiene que entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino como una auténtica obligación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares. El contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no es, en modo alguno una donación graciosa o aportación voluntaria, es un verdadero sacrificio económico para que se pueda contar con una serie de servicios públicos y obras de beneficio colectivo, por eso nuestra Constitución lo impone de manera obligatoria, como deber ciudadano de orden público, así mismo otorga al Estado los instrumentos

jurídicos adecuados para velar por su plena vigencia y su cabal cumplimiento.

- Principio de Vinculación con el Gasto Público. El Artículo 31 de nuestra Constitución Política señala puntualmente, entre otras, que son obligaciones de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como de los Estados y Municipios en que residan. Las actividades que el Estado realiza tienen como finalidad el bien común, entre las que podemos mencionar el establecimiento de los servicios públicos, servicios de salud, educación entre otras que son de gran importancia para la sociedad. Para que el Estado pueda cumplir con dichos fines, se vio en la necesidad de establecer en la Ley Suprema y así encontrar su fundamento, como en todo estado de derecho, la potestad tributaria del Estado.<sup>11</sup>

Ahora, para comprender de mejor forma lo que se debe entender como potestad tributaria, en forma simple y llana el profesor Raúl Rodríguez Lobato, señala que es: “El poder jurídico del Estado, para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos.”<sup>12</sup>

Los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas ya que resultaría ilógico e infundado que el estado exigiera en forma permanente a sus súbditos, una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio. Puede afirmarse que ningún ciudadano accedería a contribuir al sostenimiento de un Estado que se negara a satisfacer las necesidades sociales básicas, esta es la principal causa de evasión de impuestos. Nuestra carta magna impone a los gobernantes el deber de destinar las contribuciones exclusivamente a la satisfacción de los gastos públicos.

---

<sup>11</sup> De La Garza, Sergio Francisco. “Derecho Financiero Mexicano”. Editorial Porrúa. México. 2000., Pág. 208.

<sup>12</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. “Derecho fiscal”. Editorial Oxford. México 2001. Pág. 6.

El gasto público, doctrinaria y constitucionalmente tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre gasto público que el importe recaudado por la Federación a través de los impuestos, derechos, productos, y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.

- Principio de Proporcionalidad. Implica la correcta distribución entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ella gravados. Significa que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de ingresos netos que hayan percibido, pues en este caso se estaría utilizando a los tributos como medio para que el estado confisque bienes a los ciudadanos. Los gravámenes deben estar de acuerdo con la capacidad económica, las personas que tengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los medianos, y reducidos recursos. Este principio aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, que debe corresponder en función de los ingresos obtenidos.

En conclusión, el principio de proporcionalidad se estructura dentro de nuestro derecho fiscal atendiendo a los siguientes tres elementos primordiales:

- La capacidad económica de los ciudadanos a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función de dicha capacidad.
- Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos

percibidos por cada causante como factor determinante para fijar la base gravable.

- Las fuentes de riqueza disponibles y existentes en el país, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias, con el objeto de que no sea sólo una o dos de ellas las que soporten su totalidad.
  
- Principio de Equidad.- De acuerdo a su acepción aristotélica, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias. Por equidad, debemos entender “una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar conforme al deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la Ley.”<sup>13</sup>

Este va a significar la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; lo que en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pagos, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica, la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución, con excepción de las tasas, cuotas o tarifas, es decir, las normas jurídico-tributaria no deben establecer distinciones.

- Principio de Legalidad.- Nuestra Ley Suprema viene a confirmar el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Por tanto está haciendo referencia a la llamada “piedra angular”, expresada a través del célebre aforismo latino: “*nullun tributum sine lege*” (no puede

---

<sup>13</sup> Pérez Campos, José Rivera. “Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”. No. 51. Marzo de 1970., Pág. 71 a 90.

existir ningún tributo válido sin una ley que le de origen).

Sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta dónde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado y qué derechos pueden hacer valer ante el posible abuso del fisco. Por eso la existencia de normas jurídico-tributarias en muchas ocasiones constituyen una obligación, pero también la mejor barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes, detentando el poder público, pretenden utilizar el derecho que el estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados como pretexto para hacerlos víctimas de toda clase de abusos y confiscaciones.

En resumen, la autoridad hacendaría no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso. Por su parte, los causantes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previamente y expresamente facultada pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esa misma ley les confiere.

Los principios constitucionales que acabamos de analizar representan para todo ciudadano, la manera en que se regulan las bases de la obligación tributaria emanada de la Carta Magna, pero a la vez representan una garantía de defensa contra posibles arbitrariedades del legislador fiscal, cada vez que una norma jurídica tributaria que de cualquier manera los contravenga, automáticamente se reputará como inconstitucional y por ende carecerá de validez legal.

## **II.2. OBLIGACIONES LEGALES.**

Desde luego que a diferencia del apartado anterior, en este punto de análisis se tratará de explicar lo que representan las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, pero no desde el punto de vista Constitucional, sino de aquellas

normas fiscales previstas en leyes accesorias. Evidentemente, el proceso legislativo a partir del cual surgen a la vida jurídica nuevas normas fiscales, debe constreñirse puntualmente a los principios de legalidad y certeza jurídica. El principio de legalidad establece que todo acto de los órganos del Estado debe encontrarse fundado y motivado por el derecho en vigor.<sup>14</sup>

La situación cada vez más compleja y rigurosa por parte del Estado en la determinación y exigibilidad de las contribuciones hace cada vez más demandante la investigación analítica de los fundamentos legales que generan, determinan y extinguen dichas contribuciones.

El crédito fiscal como parte esencial y fundamental en la relación Jurídico-Tributaria debe ser de especial estudio para así comprender los actos que lo generen y su consecuente liquidación o pago del mismo, los medios de pago del crédito fiscal deben de ser aplicados de acuerdo a la ley, la incorrecta aplicación de la misma puede ocasionar serias sanciones por parte de la administración fiscal que con un correcto apego pueden evitarse; sus formas de extinción y garantías son importantes para dar al contribuyente las mejores opciones de cumplimiento.

Entonces el crédito fiscal como obligación que tiene el contribuyente de otorgarle al fisco, debe de ser conocido en su origen, forma y medio de pago o extinción, pero definitivamente esto también debe estar previsto en una norma fiscal.

Las principales obligaciones incumplidas en materia de impuestos federales, que conllevan la materialización del delito de Defraudación, se encuentran contenidas en los siguientes ordenamientos jurídicos: Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento, Ley del Impuesto al Activo (abrogada), Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento. La legislación fiscal actual, ha sido duramente criticada por sus fuertes imposiciones,

---

<sup>14</sup> *Enciclopedia Jurídica Básica*. Volumen III, Editorial Civitas, Madrid 1995.

constantes modificaciones y duras sanciones legales a quienes las eludan o infrinjan.

En la Legislación Tributaria se menciona de nuevo este lineamiento preciso que da por establecido el principio de legalidad y la relación Estado-contribuyente. Disposiciones Generales del Título I, artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, que en términos similares a la Constitución Política Federal dispone que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

Entonces, de esta manera, vemos que el crédito fiscal es el medio esencial por el cual los contribuyentes otorgan al mismo Estado la contribución correspondiente que se causa desde el momento en que éste caiga dentro las situaciones jurídicas o previstas por las leyes fiscales respectivas vigentes.

El derecho fiscal no solamente regula la obligación del contribuyente, que consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haber causado un tributo, sino además la facultad de exigir coercitivamente el mencionado tributo en caso de la falta del pago oportuno. El apego a la ley se marca como de aplicación estricta, ante esto el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, menciona:

*"Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa."*

Mediante este artículo observamos la importancia de apegarse estrictamente a los términos que la ley nos indica en cuanto a la determinación de un crédito fiscal. Es importante reconocer la labor del Contador Público como asesor fiscal, aplicando

mediante su trabajo profesional el conocimiento y aplicación debida de los mecanismos, bases, formas, etc, en la determinación de los créditos fiscales que permitan lograr una relación estable y veraz entre el contribuyentes y el fisco.

Como se mencionó anteriormente, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren, el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación marca esta causal, además este mismo artículo establece las fechas o plazos de presentación de los pagos y los comprobantes autorizados para cubrir dichas contribuciones; todas estas disposiciones son de carácter general y como indica el artículo 5º anteriormente mencionado son de aplicación estricta; así que, interpretar, apegarse y cumplir con ellas harán que la relación jurídico-tributaria sea veraz y exenta de cargas por sanciones fiscales o jurídicas que puedan resultar de una mala aplicación o interpretación de la ley.

Por todo lo anteriormente planteado, se recalca de nuevo la muy importante tarea y responsabilidad como profesionales en la materia, de conocer las bases y formalidades precisas que den origen a los créditos fiscales.

Es importante reconocer la aplicación del Contador Público respecto de los mecanismos, bases, formas, entre otros, para la determinación de los créditos fiscales, pero tomando en cuenta que su aportación como profesional será mayor si cumple correctamente con todo los requisitos de forma a los que está obligado, y que su responsabilidad y participación dentro de la defensa fiscal por créditos fiscales será llevada hasta el recurso de revocación; en caso de juicio de nulidad o amparo, el Licenciado en Derecho será indiscutiblemente el que deberá continuar con el proceso.

## **CAPÍTULO III**

### **OBLIGACIONES FORMALES DE LAS PERSONAS JURÍDICAS**

Ya quedaron analizadas las obligaciones que impone la Constitución Federal y las leyes tributarias accesorias en cuanto a las obligaciones fiscales de los contribuyentes. En este capítulo se analizarán los deberes formales más importantes con los que deben cumplir las personas jurídicas, y por ende, las sociedades anónimas en nuestro país.

A continuación, se destacarán algunas diferencias y similitudes en torno a la constitución de las sociedades anónimas, y otro tipo de sociedades mercantiles que se encuentran reguladas por la Ley que rige en la materia.

#### **III.1. LA CONSTITUCIÓN DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES.**

La Constitución es el acto por medio del cual una sociedad mercantil adquiere personalidad jurídica, para lo cual debe cumplir con los requisitos y solemnidades legales que les sean aplicables. Los requisitos de la constitución de una sociedad anónima, en términos de lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, son que (se retoma por su importancia):

a) Exista bajo una denominación; b) Se componga de socios (accionistas) con responsabilidad limitada al pago de sus aportaciones; c) Las acciones puedan estar representadas por títulos negociables, ya sea nominativos o al portador; d) Haya dos accionistas como mínimo y que cada uno de ellos suscriba una acción por lo menos; e) El capital social no sea menor de cincuenta mil pesos y que esté íntegramente suscrito; f) Se exhiba en dinero en efectivo, cuando menos el 20% del valor de cada acción; y g) Se exhiba íntegramente el valor de cada acción que

haya de pagarse en todo o en parte, con bienes distintos al numerario.

Por lo que a México se refiere, en las Ordenanzas de Bilbao sólo se regulaban las sociedades colectivas y las comanditas. En el Código Lares (1854) se incluyó la anónima.

En el artículo tercero del Código de Comercio de 1889, se reconocía la calidad de comerciante a las sociedades mercantiles. En este mismo Código se añadió a las ya mencionadas: la sociedad en comandita por acciones.

El 28 de junio de 1934 se emitió la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) que derogó las disposiciones que sobre la materia regulaba el Código de Comercio. Ésta incluyó a la Sociedad de Responsabilidad Limitada.

En las sociedades mercantiles hay tres elementos fundamentales: los personales, los patrimoniales y los formales:

- Elemento personal: Está constituido por los socios, personas que aportan y reúnen sus esfuerzos (bienes, capitales o trabajos).
- Elemento patrimonial: Está formado por el conjunto de bienes que se aportan para formar el capital social, los bienes, trabajo, etc.
- Elemento formal: Es el conjunto de reglas relativas a la forma o solemnidad de que se debe revestir al contrato que da origen a la sociedad como una individualidad de derecho.<sup>15</sup>

Para que una sociedad pueda constituirse, es necesario que tenga personalidad jurídica, esto significa que la sociedad es una entidad de derecho, es un ser ficticio que puede adquirir derechos y obligaciones, al igual que una persona natural, es

---

<sup>15</sup> **Morales, Maria Elena**, "*Sociedad Mercantil en México*". wikipedia.org octubre 2011. Consultada el 25 de octubre de 2011.

susceptible de ser representada y de actuar por sí en la vida de los negocios.<sup>16</sup>

Ahora bien, según su constitución se clasifican en sociedades de capital, sociedades de personas y sociedades mixtas.

De capital. En esta las obligaciones sociales están garantizadas por un capital determinado y los socios solo están obligados a responder por el monto de su acción, así que al cancelar el monto de su acción o paquete accionario se deslinda de responsabilidad sobre las obligaciones de la empresa que pudieran superar este aporte.

De sociedad o Compañía a nombre colectivo. En esta, las obligaciones sociales están garantizadas por la responsabilidad ilimitada y solidaria de todos los socios. Esto quiere decir que todos los socios están en el deber de afrontar todas las obligaciones de la empresa, por tanto si un socio fuera incapaz de responder por falta de dinero u otros motivos los demás socios asumirían el compromiso. Este sistema está en desuso por el alto nivel de riesgo que representa que cada socio deba afrontar la totalidad de las obligaciones de la empresa, así si una división de la empresa hace un mal negocio y quiebra arrastra a todas las demás, aún sin tener nada que ver en el proceso. En su origen fue viable porque se basaba en propiedades familiares y cada uno de los miembros de las familias con un alto valor ético y moral respondían solidariamente por las obligaciones contraídas.

De sociedad mixta o compañía de comandita. Aquí se agrupan las dos modalidades, habiendo socios cuya responsabilidad social se limita a una suma determinada y otros llamados socios solidarios o comanditantes en el que cada uno responden por el total de las obligaciones de la empresa.

---

<sup>16</sup> **Jiménez Sierra, Claudia Lucía**, *"Otros conceptos y herramientas de contabilidad y finanzas"*. Consultada en [gestiopolis.gob](http://gestiopolis.gob). Febrero. 2004.

Sociedad de responsabilidad limitada.- Aquí las obligaciones sociales están garantizadas por un capital determinado dividido en cuotas de participación. Se diferencia de las compañías en que no son fácilmente transmisibles ya que las cuotas no se pueden representar en acciones ni títulos negociables.

### **III.2. LA INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO PÚBLICO DE LA PROPIEDAD Y DEL COMERCIO.**

Para efectos estrictamente penales, y para la certeza jurídica que debe brindar la actuación de las sociedades anónimas hacia terceros, invariablemente deberían inscribirse en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio, así como la disolución o cambio del consejo de administración.

Desafortunadamente, es práctica común el que los miembros del consejo de administración intenten acreditar, que en la época de la consumación de los hechos delictivos (cuando se tuvo la obligación de cumplir con lo dispuesto en la Ley Fiscal), ya no pertenecían o formaban parte del órgano representativo de la empresa, argumentando que mediante asamblea de accionistas (casi siempre sin protocolizar ante notario), se instruyó el nombramiento de nuevos integrantes del consejo con la evidente intención de eludir la imposición de la sanción penal.

Ahora bien, de acuerdo con la Ley General de Sociedades Mercantiles, el nacimiento de la personalidad jurídica de la sociedad se da a partir de la fecha de su inscripción en el Registro Público del Comercio de su domicilio, tal y como lo señala el artículo 2º, párrafo primero de dicho ordenamiento. Así pues, la sociedad se debe constituir por la comparecencia, ante un notario público de las personas que otorguen la escritura social y esta escritura debe contener todos los requisitos que en lo general son necesarios para la constitución de las sociedades, inclusive

su inscripción en el Registro Público de Comercio, <sup>17</sup> más lo siguiente:

- Indicación de la parte exhibida del capital social.
- Indicación del número, valor nominal y naturaleza de las acciones en que se divide el capital social.
- Indicaciones de la forma y términos en que debe pagarse la parte no exhibida de las acciones.
- La indicación de la participación que se concedan a los fundadores en las utilidades.
- El nombramiento de uno o varios comisarios, y por último, la indicación de las facultades de la asamblea general y las consideraciones para la validez de liberación, así como para el ejercicio de su derecho de voto.

Como ya se apuntó, la sociedad anónima puede constituirse por la comparecencia ante notario de las personas que otorguen la escritura social, o por suscripción pública. Cuando la sociedad anónima haya de constituirse por suscripción pública, los fundadores redactarán y depositarán en el Registro Público de Comercio, un programa que deberá contener el proyecto de los estatutos, con los requisitos del artículo 6º, excepción hecha de los establecidos por las fracciones I y VI, primer párrafo, y con los del artículo 91, exceptuando el prevenido por la fracción V, de la Ley General de Sociedades Mercantiles, que contendrá:

- El nombre, nacionalidad y domicilio del suscriptor;
- El número, expresado con letras, de las acciones suscritas; su naturaleza y valor;
- La forma y términos en que el suscriptor se obligue a pagar la primera exhibición;
- Cuando las acciones hayan de pagarse con bienes distintos del numerario, la

---

<sup>17</sup> **Perdomo Moreno, Abraham**, "Contabilidad de Sociedades Mercantiles". Editorial ECAFSA, México, 1998.

determinación de éstos;

- La forma de hacer la convocatoria para la Asamblea General Constitutiva y las reglas conforme a las cuales deba celebrarse; y la fecha de la suscripción, y la declaración de que el suscriptor conoce y acepta el proyecto de los estatutos.

La escritura constitutiva de la sociedad anónima deberá contener en los términos de la Ley General de Sociedades Mercantiles, los siguientes datos:

La parte exhibida del capital social; el número, valor nominal y naturaleza de las acciones en que se divide el capital social, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 125; la forma y términos en que deba pagarse la parte insoluta de las acciones; la participación en las utilidades concedidas a los fundadores; el nombramiento de uno o varios comisarios; las facultades de la asamblea general y las condiciones para la validez de sus deliberaciones, así como para el ejercicio del derecho de voto, en cuanto las determinaciones colegiadas puedan ser modificadas por la voluntad de los socios.

### **III.3. LA INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.**

Definición.- El Registro Federal de Contribuyentes (RFC), es una clave asignada a todas las personas físicas en México que realicen alguna actividad lícita obligada a tributar o toda persona moral sin excepción. Esta clave debe llevar datos personales del contribuyente o persona física como su nombre y fecha de nacimiento; o nombre y fecha de origen de la persona moral.

Para inscribirse en el RFC el potencial contribuyente deberá tramitarla a través de Internet y concluirlo en cualquier Administración Local de Servicios al

Contribuyente dentro de los diez días siguientes al envío de la solicitud.<sup>18</sup>

El artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, en su segundo párrafo, impone la obligación al fedatario público de solicitar la cédula de Registro Federal de Contribuyentes de cada uno de los constituyentes y asentar en el protocolo o en el instrumento público, esos datos y además agregar copia certificada del documento comprobatorio.

En tratándose de Sociedades Anónimas Especiales del Sistema Financiero Mexicano, intervienen las autoridades hacendarias puesto que de acuerdo con las leyes, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene las siguientes atribuciones:

- Autorizar que la sociedad anónima se dedique o tenga su objeto previsto en las leyes del Sistema Financiero Mexicano y tenga autorización para dedicarse a ella.
- Autorizar el proyecto de escritura constitutiva y estatutos.
- Ordenar su inscripción en el Registro Público de Comercio del domicilio de la sociedad.
- Ordenar el inicio de operaciones dentro del plazo previsto en las leyes.
- Autorizar cualquier modificación a la escritura constitutiva y a sus estatutos.

Así pues, desde que partimos de la obligación que le atañe a las Sociedades Anónimas de llevar a cabo su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, debemos entender que surge con ello también una relación de carácter jurídico-tributaria, donde las empresas pasan a ser el sujeto pasivo, el Estado el sujeto activo y el pago de las contribuciones el objeto de dicha relación. Por su parte, el Servicio de Administración Tributaria, llevará el Registro Federal

---

<sup>18</sup> **Rombiola, Nicolás.** *FinacialRed.com.mx, ¿Cómo inscribirse en el RFC?.* Consultada el 04 de octubre de 2010.

de Contribuyentes basándose en los datos que las personas física y morales le proporcionen, y en los que obtenga por cualquier otro medio; asimismo, asignará la clave que corresponda a cada persona inscrita, quien deberá citarla en todo documento que presente ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando en este último caso se trate de asuntos en que el Servicio de Administración Tributaria o alguna otra dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sean parte. Las personas inscritas deberán conservar en su domicilio fiscal la documentación comprobatoria de haber cumplido con las obligaciones registrales ante el Registro Federal de Contribuyentes.

La clave a que se refiere el párrafo que antecede se proporcionará a los contribuyentes a través de la cédula de identificación fiscal o la constancia de registro fiscal, las cuales deberán contener las características que señale el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

Tratándose de establecimientos, sucursales, locales puestos fijos o semifijos o lugares donde se almacenen mercancías y en general cualquier local o establecimiento que se utilice para el desempeño de sus actividades, los contribuyentes deberán presentar aviso de apertura o cierre de dichos lugares en la forma que al efecto apruebe el Servicio de Administración Tributaria, debiendo exhibirlo a las autoridades fiscales cuando éstas lo soliciten.

De entre los requisitos para obtener la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, se encuentran los siguientes: <sup>19</sup>

Para inscribirse en el RFC, se necesita iniciar el trámite a través de Internet y concluirlo en cualquier Administración Local de Servicios al Contribuyente dentro de los diez días siguientes al envío de la solicitud.

Para acudir a la Administración Local se debe de concertar una cita, debiéndose

exhibir los siguientes documentos en original y copia:

- Acta de nacimiento o constancia de la CURP.
- Comprobante de domicilio
- Identificación personal
- Número de folio asignado que se le proporcionó al realizar el envío de la preinscripción
- En su caso, copia certificada del poder notarial con el que acredite la personalidad del representante legal, o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante las autoridades fiscales o ante notario o fedatario público.

Para efectos de acreditar debidamente el domicilio fiscal de las sociedades anónimas, al solicitar la inscripción ante el Servicio de Administración Tributaria, se deberá presentar la siguiente documentación:

- Estado de cuenta a nombre del contribuyente que proporcionen las instituciones del sistema financiero. Dicho documento no deberá tener una antigüedad mayor a tres meses.
- Último recibo del impuesto predial; en el caso de recibos de periodos menores a un año, el mismo no deberá tener una antigüedad mayor a 4 meses, y tratándose de recibo anual deberá corresponder al ejercicio en curso. Este documento puede estar a nombre del contribuyente o de un tercero.
- Último recibo de los servicios de luz, teléfono o de agua, siempre y cuando dicho recibo no tenga una antigüedad mayor a 4 meses. Este documento puede estar a nombre del contribuyente o de un tercero.
- Última liquidación a nombre del contribuyente del Instituto Mexicano del Seguro Social.

---

<sup>19</sup> www.sat.gob.mx. Consultada el 10 de septiembre de 2011.

Contratos de:

- Arrendamiento, acompañado del último recibo de pago de renta con una antigüedad no mayor a 4 meses que cumpla con los requisitos fiscales, o bien el contrato de subarrendamiento y el último recibo de pago de renta con una antigüedad no mayor a 4 meses que cumpla con los requisitos fiscales (Este documento puede estar a nombre del contribuyente o de un tercero).
- Fideicomiso debidamente protocolizado.
- Apertura de cuenta bancaria que no tenga una antigüedad mayor a 3 meses. Este documento puede estar a nombre del contribuyente o de un tercero.
- Servicios de luz, teléfono o agua, que no tenga una antigüedad mayor a 2 meses. Este documento puede estar a nombre del contribuyente o de un tercero.
- Carta de radicación o de residencia a nombre del contribuyente expedida por los Gobiernos Estatal, Municipal o sus similares en el Distrito Federal, conforme a su ámbito territorial, que no tenga una antigüedad mayor a cuatro meses.
- Comprobante de Alineación y Número Oficial emitido por el Gobierno Estatal, Municipal o su similar en el D.F. Dicho comprobante deberá contener el domicilio del contribuyente y una antigüedad no mayor a cuatro meses. Este documento puede estar a nombre del contribuyente o de un tercero.

Cuando se presenten documentos en original o copia certificada, los mismos serán devueltos al contribuyente una vez que hayan sido digitalizados.

Asimismo, tratándose de personas morales en lugar del acta de nacimiento deberán presentar copia certificada del documento constitutivo debidamente protocolizado.

Para mayor información sobre los aspectos específicos de la inscripción se deberá consultar el Catálogo de Servicios y Trámites del SAT y la Guía para la inscripción.

Una vez finalizados los trámites de inscripción se entregarán a los contribuyentes los siguientes documentos:

- Copia de la solicitud de inscripción
- Cédula de Identificación Fiscal o Constancia de Registro
- Guía de Obligaciones
- Acuse de Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes

La persona moral que se constituye tiene que tramitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y para tal efecto el interesado deberá presentar una copia certificada del acto jurídico de la constitución de la sociedad para que se le expida su cédula de identificación. Asimismo, los fedatarios públicos deberán asentar en las escrituras públicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asamblea de personas morales cuyos socios o accionistas deban solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, la clave correspondiente a cada socio o accionistas o, en su caso, verificar que dicha clave aparezca en los documentos señalados. Para ello, se cerciorarán de que dicha clave concuerde con la cédula respectiva.

#### **III.4. LA REPRESENTACIÓN CORPORATIVA.**

En presencia de esta figura jurídica de la representación de sociedades o corporaciones (civiles o mercantiles), debe advertirse que la representación que se otorga a los gerentes y administradores de la sociedad que representan, se encuentra limitada al ejercicio de los actos necesarios o conducentes al objeto particular de la persona moral de la cual son representantes o ejecutores, es decir, a la finalidad de la sociedad de cuya representación se ostenta y, por lo tanto, la representación social encuentra su límite natural y necesario en el objeto o finalidad social. Tienen una facultad de representación implícita en el objeto de la sociedad o agrupación que representan y gozan además de una limitada libertad

de decisión que se encuentra comprendida dentro de la finalidad u objeto social que en cierta medida toma cuerpo en las decisiones del propio representante, cuyas facultades están implícitas en el acto de su nombramiento, pero a la vez se encuentran dentro del objeto social de la corporación que representan. Estas consideraciones son aplicables de la misma manera a los órganos de administración de la sociedad o corporación y a los gerentes, apoderados u órganos ejecutivos de la sociedad.<sup>20</sup>

El autor Jorge Barrera Graf, en su obra citada<sup>21</sup> en relación a la representación corporativa escribe lo siguiente:

*“La representación de las sociedades es de carácter necesario, ya que tanto el ente, como el incapaz y el menor, solo a través de su representante puede actuar, sin embargo, a diferencia de éstos sujetos la representación de las sociedades es permanente, desde que la misma nace hasta que muere, se trata por otra parte de una representación legal que la ley le atribuye al administrador o administradores designados ex profeso, pero a diferencia de otros casos de tal representación, la ley misma limita el ámbito y el alcance de las facultades de los representantes, al objeto o finalidad de la sociedad y permite que la sociedad representada imponga otras limitaciones, además la representación social es voluntaria, en cuanto a que la sociedad elige y revoca libremente a sus administradores y ellos también libremente aceptan o rechazan el nombramiento.”*

Como ya se ha mencionado, la representación de una sociedad anónima (como cualquier otra sociedad o ente jurídico), debe invariablemente recaer en individuos o sujetos con voluntad y capacidad legal de decidir, de poder actuar y de cumplir con las obligaciones que contraiga la sociedad.

---

<sup>20</sup> **Galindo Garfias, Ignacio.** “Representación Mandato y Poder”. Consultada en la Biblioteca Jurídica Virtual [www.juridicas.unam.mx](http://www.juridicas.unam.mx). 2011 el 06 de octubre de 2011.

<sup>21</sup> **Barrera Graf, Jorge.** *La Representación Voluntaria en Derecho Privado*. México. UNAM. 1997 Pág. 146

Así pues, según lo expone Alfonso F. Solís Techachal,<sup>22</sup> los administradores de las empresas, que son aquellas personas físicas que realizan actividades en nombre y representación de ellas, que deben contar para ello con la representación legal amplia y bastante, para poder obligar a la entidad que representa ante terceros. Derivado de lo anterior, debemos realizar un breve análisis de las facultades que normalmente pueden ejercer los administradores dentro de una sociedad, a saber:

- a) Poder para pleitos y cobranzas.
- b) Poder para actos de administración.
- c) Poder para actos de dominio.

En el primer caso, este mandato se otorga a personas físicas a fin de que realicen todos los actos ante autoridades administrativas o judiciales, teniendo la obligación de rendir cuentas al mandante; no debemos confundir este tipo de mandato con lo que significa un endoso en procuración, pues este último es una figura de orden mercantil, a diferencia del mandato civil, que en la especie puede ser entre otros el poder para pleitos y cobranzas. A raíz de lo expuesto, muchos administradores confunden estas facultades con aquellas relacionadas con el endoso de documentos que importan derechos u obligaciones de su mandante, puesto que la simple idea de un juicio o una cuenta que no se liquidó a su vencimiento importa un acto de cobranza o defensa de esta, no obstante es importante aclarar que en los casos de endoso se deberá estar a lo dispuesto por el artículo noveno de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, puesto que esta con el carácter de ley especial, que prevalece sobre una general, reglamenta de manera clara como deberá de realizarse el endoso, y aún más, el artículo 10 de la propia ley establece las consecuencias jurídicas a que se hace acreedor aquella persona que sin facultades específicas realice una actividad contraria y sin personalidad

---

<sup>22</sup> Solís Techachal, Alfonso F. *"Delitos cometidos por administradores de empresas"*. Editorial OGS. 2000. Capítulo III. Pág. 131.

suficiente para llevar a cabo este acto jurídico.

Poder para realizar actos de administración. Éste dentro del ámbito de las empresas resulta ser uno de los más comunes y generales, pues se otorga por la asamblea de accionistas, bien sea dentro de la asamblea ordinaria o dentro de la asamblea extraordinaria. Es importante señalar que se realizan dentro de la asamblea cuando esta sesiona por primera vez, es decir al momento mismo de la constitución de la sociedad, ya que la Ley General de Sociedades Mercantiles en su artículo sexto, establece la obligación a toda sociedad que se constituye, de nombrar a las personas que ostentarán la firma social; en este acto es indispensable señalar con precisión cuales serán los atributos de aquellas personas, así como las facultades de representación de las que gozarán para el ejercicio de la firma social.

Eventualmente, se podrán revocar dichos poderes o en su caso otorgar nuevos poderes, según sean las necesidades respectivas. Sin embargo, debemos atender a que la naturaleza jurídica de este mandato implica una serie de responsabilidades, que pueden derivar de una conducta antijurídica y punible, ya que una persona física en representación de una persona moral, puede realizar actos de tal naturaleza administrativos, como la firma de un contrato, sin alcanzar a dimensionar el alcance jurídico que comete una violación a las facultades conferidas por su mandante, o peor aún, se excede en las mismas porque deba de poseer otras facultades más amplias o conjuntas y su mandato se vea limitado o restringido, en el mejor de los casos, o tal vez no le hayan sido conferidas las facultades de que cree gozar.

Poder para realizar actos de dominio. Al igual que en el anterior caso, este tipo de mandatos se otorgan en la primera asamblea de accionistas y generalmente recaen en personas que desempeñan cargos de absoluta confianza o dirección dentro de la sociedad, pues estos poderes de representación confieren al

mandatario facultades para gravar, enajenar los bienes propiedad de una persona moral, y en algunos casos estos se encuentran mancomunados o bien sujetos a la autorización de la asamblea de accionistas.

Es importante analizar dentro de estas facultades las limitaciones que la mandante a querido imponer en su mandato, pues bien puede ser mandato para ejercerlo conjuntamente, en cuya hipótesis deberá invariablemente actuar asociado de otro mandatario con iguales facultades de representación o bien separadamente, lo que implicará que su actuación y representación la realizará de manera personal y sin más necesidad que la de su propia firma en señal de aceptación del acto a nombre de su representada.

Esta representación a través del mandato, también puede tener la característica de ser delegable o limitar su delegación, en cuyo caso debemos atender a las limitaciones establecidas por el representado en cuanto al grado de confiabilidad y control que quiso establecer en su mandato, pues existen restricciones o limitaciones a los mandatarios y no todas poseen la facultad de delegar la representación o mandato de una sociedad mercantil.

Derivado de lo anterior, se puede establecer fundamentalmente, que los mandatos de representación pueden ser de tres tipos distintos, sin dejar de observar que la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito en su artículo noveno establece la facultad para suscribir títulos de crédito, y que en algunos casos se confunde esta figura jurídica con el poder para actos de dominio, partiendo del principio de que “el que puede lo más puede lo menos”.

En todos los casos de representación por mandato expedido por una persona moral, existe la obligación de darle publicidad a los mandatos otorgados por personas morales, a través de su inscripción en el Registro Público en la sección Comercio.

Una vez analizado el entorno jurídico de la representación, debemos analizar a qué ámbito se constriñen las acciones y omisiones que sancionan las leyes penales, tipificando esas conductas de acción u omisión como delitos.

Resulta claro, que una acción de la cual pueda resultar responsabilidad penal a un administrador, es porque decida abusar de las facultades conferidas en un mandato, sea de la naturaleza que fuere, por lo cual la acción de abusar o rebasar sus facultades, provocará bien sea un quebranto patrimonial a la mandante, bien multas administrativas o delitos fiscales, al alterar el importe de los impuestos que debió pagar, ya que como de todos es bien conocido, las personas morales no cometen delitos, sino que son sus administradores o representantes quienes con acciones u omisiones, los que producen los resultados típicos y punibles sancionados por las leyes penales.

Es así como se pueden realizar estas conductas o bien porque realice actos extralimitándose a las facultades otorgadas, como en algún caso pudo ser que creyendo que se tienen ciertas facultades realice actos sin tener facultades para ello, como en el caso de que libere cheques o firme documentos sin tener facultades específicas para tales cometidos.

Así también, es posible que los administradores puedan realizar conductas de las tipificadas como delitos, al ser omisos en su diario actuar o al no realizar los actos que deberían realizar y por omitir realizarlos adecuando su conducta al tipo penal establecido por la Ley como delito.

En estos casos, se pueden generar conductas reprochables jurídicamente por la representada hacia su representante, o bien, de terceras personas ante las cuales el representante haya actuado causando un perjuicio a su patrimonio, generalmente en delitos del orden patrimonial, como lo son típicamente fraude, Defraudación Fiscal o abuso de confianza.

## **CAPÍTULO IV**

### **LA AUTODETERMINACIÓN FISCAL**

Antes de abordar el estudio de la responsabilidad penal de los miembros que conforman los entes morales mercantiles, es preciso destacar que tanto en este supuesto, como en la responsabilidad penal atribuible a las personas físicas; el génesis de la responsabilidad penal en los delitos fiscales, surge a partir de la figura de la “autodeterminación fiscal” prevaleciente en nuestro sistema tributario.

Se sostiene lo anterior, en virtud de que la autodeterminación fiscal fomenta o hace proclive el comportamiento delictivo de quienes están obligados a tributar en nuestro país, ya que consiste en el hecho de que cada contribuyente se auto evalúe en forma particular, para efectos de rendir su declaración fiscal y, eventualmente hacer el pago de las contribuciones que a su criterio le sean exigibles, sin mediar objeción por parte de la autoridad hacendaria, salvo el poder hacer valer sus facultades de comprobación, con la finalidad de constatar, en forma aleatoria por cierto, si el contribuyente se condujo con verdad o falsedad al determinar unilateralmente su situación fiscal. Hay quienes denominan a la autodeterminación, como “la madre de la defraudación fiscal”.

Lo anterior, aunado a la evidente incapacidad humana y material que tiene el Estado para auditar a la totalidad de los contribuyentes, ha ocasionado en gran medida que en nuestro país exista un muy alto índice de elusión o evasión de las obligaciones fiscales, también derivado de una lamentable costumbre o cultura reacia al cumplimiento de las obligaciones de pago. En particular, al tratarse del pago de impuestos, dicho comportamiento se acentúa al quedar al discreto albedrío del particular (ante una alta posibilidad de no ser auditado), de aventurarse dolosamente en omitir los enteros que conforme a la Constitución y a las leyes accesorias le corresponden. Es menester resaltar, que en nuestro país no existe un método adecuado de confiabilidad, para tener por ciertos los datos

que los contribuyentes asientan en sus respectivas declaraciones, por lo que la autodeterminación fiscal, salvo honrosas excepciones, siempre representará una opción para que el contribuyente se conduzca engañosamente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

#### **IV.1. LA DECLARACIÓN FISCAL.**

Definición.- “Es la manifestación que efectúa el contribuyente por mandato de ley de sus obligaciones tributarias durante un ejercicio fiscal. En los sistemas tributarios contemporáneos los causantes tienen a su cargo la determinación de sus obligaciones fiscales, especialmente en los casos de la imposición al ingreso y de la imposición general al consumo”.<sup>23</sup>

Las declaraciones que se presentan para efectos fiscales, son el acto jurídico por el cual los causantes determinan el monto al que asciende el valor de las situaciones jurídicas o de hecho gravadas por alguna contribución (hechos generadores del impuesto) que realizaron y enteran las cantidades que por tal concepto resulten, en los formatos y plazos establecidos en la ley. Las personas que conforme a las disposiciones fiscales tienen la obligación de presentar solicitudes en materia de Registro Federal de Contribuyentes, declaraciones o avisos ante las autoridades fiscales, así como expedir constancias o documentos, lo harán en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo proporcionar el número de ejemplares, los datos e informes y adjuntar los documentos que dichas formas requieran.

Las declaraciones fiscales son el resultado del proceso de autodeterminación fiscal del particular, previsto en el tercer párrafo del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, y tienen la finalidad de informar al acreedor dentro de la relación

---

<sup>23</sup> Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Editorial Porrúa. México, Edición Decimocuarta. Pág. 987.

tributaria, que en el caso lo es la Federación, por conducto de la Secretaría de Hacienda, si existe o no alguna cantidad que haya de pagarse por concepto de contribuciones y de ser así realizar el pago correspondiente.

Expuesto lo anterior, la información contenida en tales declaraciones es responsabilidad del propio contribuyente y precisamente por operar el principio de autodeterminación fiscal aludido en párrafos anteriores tienen la obligación de asentar en éstas los datos correctos, los que incluso, se manifiestan tradicionalmente bajo protesta de decir verdad.

La naturaleza jurídica de la figura en estudio, se comprende desde dos ángulos: como el deber de declarar y como un acto jurídico llevado a cabo por el particular. El deber de declarar, pertenece al ámbito de la relación tributaria formal. La relación tributaria material tiene por objeto el cumplimiento de la obligación de pago de la deuda tributaria, donde el concepto de obligación exige una prestación de contenido patrimonial, por su parte, la relación tributaria formal tiene por objeto el cumplimiento a cargo del particular de los deberes no patrimoniales de la relación tributaria.

La declaración fiscal es un acto de voluntad del particular dirigido a la autoridad administrativa que produce determinados efectos jurídicos dentro de la relación tributaria. De acuerdo con lo anterior, se puede afirmar que la declaración fiscal es siempre un acto jurídico realizado en cumplimiento de un deber jurídico.

El deber de presentar declaración no puede tener otro fundamento que la ley, que en nuestro caso se establece en el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, ya que se trata de una limitación en la esfera jurídica personal del particular. Su nacimiento puede producirse directamente a través de la ley si se realiza el hecho o bien a petición que la autoridad dirija al particular en ejercicio de la facultad que la misma ley le otorga para hacer surgir el deber de declarar.

Toda vez que el deber de declarar pertenece al ámbito de la relación tributaria formal, dicha relación implica la existencia de dos sujetos: el declarante o sujeto de la declaración y la autoridad administrativa hacendaria, siendo el declarante o sujeto de la declaración, el sujeto pasivo de la relación tributaria, el responsable, el retenedor a cuenta y el sustituto, sujetos todos ellos que tienen un interés legítimo en la legalidad de la aplicación del tributo.

Para ser más puntual aún, al materializar el acto jurídico consistente en la presentación de la declaración fiscal ante la autoridad hacendaria, no es menester que dicha declaración sea presentada y/o firmada por una persona que sea miembro del consejo de administración, basta con que a dicho sujeto se le haya conferido poder apto y suficiente para cumplir con tal cometido y, que desde luego, dicho instrumento notarial esté debidamente protocolizado ante fedatario público. Sin embargo, el contenido de lo declarado en representación de la sociedad mercantil, es responsabilidad absoluta de quienes presiden, dirigen, administran o llevan a cabo algún acto afín dentro de la empresa.

#### **IV.2. LA FIRMA ELECTRÓNICA.**

De acuerdo a las reformas al Código Fiscal de la Federación, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio de 2006, implementándose el artículo 17 A donde todos los contribuyentes están obligados a tramitarla, el Servicio de Administración Tributaria ha liberado gradualmente los trámites y servicios en donde el uso de la firma electrónica es ya obligatorio.

Los avances electrónicos e informáticos facilitan en la actualidad el desempeño de las labores cotidianas y, a la vez, dan certidumbre a las operaciones financieras y sobre todo reducen los tiempos, con lo cual ha propiciado su utilización sobre los métodos tradicionales.

A manera de definición, se podría decir que consiste en un conjunto de datos que se adjuntan a un mensaje electrónico, cuyo propósito es identificar al emisor del mensaje como autor legítimo de éste, tal y como si se tratara de una firma autógrafa.<sup>24</sup>

En este punto es importante destacar que en sus inicios, a la firma electrónica se le denominaba “FEA”, abreviación poco afortunada, sobre todo por su connotación de carácter fiscal; sin embargo, a partir de 2007 cambió su denominación a “FIEL”, concepto que ha tenido mejor aceptación que el precedente mencionado.

Gracias a sus características tecnológicas, la firma electrónica es una herramienta que brinda seguridad a las transacciones electrónicas que realicen los contribuyentes con el Servicio de Administración Tributaria, ya que permite verificar que los mensajes recibidos no hayan sido modificados, y también permite identificar al autor del mensaje electrónico; esto último, ha disminuido la tendencia que existía anteriormente, de que los inculpados por el delito de Defraudación Fiscal, argumentaran que la firma autógrafa que aparecía estampada en los formularios de las declaraciones fiscales, no correspondía a su puño y letra y se llegaran a cuestionar incluso dactiloscópica o grafoscópicamente.

Esta figura se ha implementado como una nueva forma de cumplir con las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes, con lo cual han surgido a su vez, nuevas herramientas dentro del derecho penal fiscal para determinar la responsabilidad de los administradores y representantes de las personas morales.

---

<sup>24</sup> [http://es.wikipedia.org/wiki/firma\\_electronica](http://es.wikipedia.org/wiki/firma_electronica). Consultada el 25 de octubre de 2011

El Fisco, en su necesidad de brindar mayores facilidades a los contribuyentes y como una manera de responder a los tiempos que vive el comercio electrónico, ha contemplado la posibilidad en el Código Fiscal de la Federación, de que las personas que conforme a las disposiciones fiscales tengan la obligación de presentar solicitudes en materia de Registro Federal de Contribuyentes, declaraciones o avisos ante las autoridades fiscales, así como de expedir constancias o documentos, lo hagan a través de medios electrónicos.

Tratándose de declaraciones que se deben presentar por medios electrónicos, éstas deben contener la firma electrónica que al efecto haya sido asignada a los contribuyentes por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; lo que es una forma de autenticar al contribuyente que decida hacer cualquier acto jurídico relacionado con el Fisco, y proporcionar con ello la seguridad necesaria para ambas partes, ya que la manifestación de la voluntad se hace con la intención de producir consecuencias de derecho, reconocidas por el ordenamiento legal, estando en presencia de un acto jurídico.<sup>25</sup>

Así pues, con la implementación de los medios electrónicos se han encontrado otras formas de exteriorizar la voluntad, con la finalidad de otorgarle efectos jurídicos plenos; a partir de lo anterior cobran importancia fundamental conceptos como la forma y el momento en que debía considerarse perfeccionado el consentimiento entre las partes y los medios de prueba para acreditar la relación jurídica, así como la forma en que los mismos debían ser valorados. De ahí, que el Legislativo ante la necesidad de adecuar la legislación mexicana para dar seguridad jurídica en el uso de medios electrónicos, expidió el decreto por el que se reformó el Código Fiscal de la Federación, entre otras legislaciones.<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> **Rojina Villegas, Rafael.** *“Compendio de Derecho Civil. Introducción, personas y familia”*. Editorial Porrúa 31ª. Edición, México. 2001.

<sup>26</sup> **Cornejo López, Valentino.** *“Análisis legal de la legislación en México y la Ley Modelo de la UNCITRAL sobre firmas electrónicas”*. En <http://bibliotk.gdl.up.mx/ceup/2.pdf>. Consultada el 14 de octubre de 2011.

Efectivamente, se reconoce que en los actos de comercio podrán emplearse los medios y, por ende, la información generada, enviada o recibida, archivada o comunicada a través de éstos, a los cuales se les denomina mensaje de datos.<sup>27</sup>

Por otra parte, la firma electrónica avanzada en materia fiscal es un instrumento legal que nació para satisfacer las siguientes necesidades:

1. Falta de capacidad del Servicio de Administración Tributaria para brindar la suficiente atención a los contribuyentes, ya que la mayoría de los trámites, declaraciones y manifestaciones presentadas se había venido dando de forma presencial.
2. No existía un mecanismo que permitiera identificar plenamente a los contribuyentes que realizan transacciones con el Servicio de Administración Tributaria, ni brindara la certeza sobre la autoría de las mismas, permitiendo establecer la identidad personal del suscriptor respecto de los datos firmados.
3. En la actualidad, gran parte de los procesos internos del Servicio de Administración Tributaria, se habían llevado a cabo en forma manual, lo que constituía un alto costo para la administración tributaria.
4. Apoyar a los contribuyentes en la reducción de costos de operación, ofreciendo servicios a través de medios electrónicos, como la emisión de comprobantes fiscales digitales, consultas al expediente integral del contribuyente, envío de dictámenes fiscales, envío de pedimentos aduanales y consulta del status de devoluciones.<sup>28</sup>

El propósito en sí, es proporcionar un mecanismo de certificación de identidad fiscal seguro y garantizado, que detrás de un documento firmado electrónicamente

---

<sup>27</sup> Bastidas Yffert, María Teresa, et al., "La firma electrónica avanzada, entorno jurídico, fiscal e informático. Colegio de Contadores Públicos de México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos". Marzo de 2005. Págs.34-54.

<sup>28</sup> [www.inova.gob.mx/ciudadanos/prácticas/reconocimiento](http://www.inova.gob.mx/ciudadanos/prácticas/reconocimiento). Consultada el 20 de septiembre de 2011.

exista un sujeto plenamente identificado por la autoridad hacendaria.

Ahora bien, vinculada la figura de la firma electrónica con la comisión del delito de defraudación fiscal, debemos primeramente entender que quien es titular de la firma (porque de esa manera es que la autoridad fiscal lo ha designado), evidentemente es quien en primera instancia deberá responder por los actos antijurídicos en que haya incurrido la sociedad a la que representa, ya que como se ha dicho con anterioridad, es a esta persona en lo particular a quien le corresponde aclarar lo concerniente al uso transparente de dicha firma. En estricto sentido nadie más que el titular podría utilizar la firma electrónica para fines de presentación de declaraciones fiscales, por lo cual la información que contengan las declaraciones, es absoluta responsabilidad de quien las firma y las hace llegar electrónicamente ante la autoridad.

La implementación de la firma electrónica, evita de tajo lo que con anterioridad ocurría cuando la presentación de declaraciones era a través de formularios y con el nombre y la firma manuscrita del representante. Esta situación muchas veces ocasionaba confusiones en cuanto a la autoría de los delitos de corte tributario, ya que con mucha frecuencia se alegaba que la firma que aparecía en el documento, no era la del presidente del consejo, del administrador, del director general o del representante; o sea, se trataba de aparentar que alguien más había estampado una firma apócrifa en el formato de declaración. Aunque para resolver estas supuestas “confusiones” no debe existir mayor problema, si atendemos a la lógica de que no se puede imputar la defraudación fiscal a cualquier persona, sino a aquella o aquellas que tengan la responsabilidad de cumplir cabalmente con las obligaciones de la sociedad económica. Presunción legal establecida en el artículo 19-A del Código Fiscal de la Federación.

Las personas morales para presentar documentos digitales podrán optar por utilizar su firma electrónica avanzada o bien hacerlo con la firma electrónica

avanzada de su representante legal. En el primer caso, el titular del certificado será la persona moral. La tramitación de los datos de creación de firma electrónica avanzada de una persona moral, sólo la podrá efectuar un representante de dicha persona, a quien le haya sido otorgado ante fedatario público, un poder general para actos de dominio o de administración; en este caso, el representante deberá contar previamente con un certificado vigente de firma electrónica avanzada. Dicho trámite se deberá realizar de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación.

Las personas morales que opten por presentar documentos digitales con su propia firma electrónica avanzada, deberán utilizar los datos de creación de su firma electrónica avanzada en todos sus trámites ante el Servicio de Administración Tributaria. Tratándose de consultas o del ejercicio de los medios de defensa, será optativa la utilización de la firma electrónica avanzada a que se refiere el párrafo anterior; cuando no se utilice ésta, la promoción correspondiente deberá contener la firma electrónica avanzada del representante de la persona moral.

Se presumirá sin que se admita prueba en contrario, que los documentos digitales que contengan firma electrónica avanzada de las personas morales, fueron presentados por el administrador único, el presidente del consejo de administración o la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración de la persona moral de que se trate, en el momento en el que se presentaron los documentos digitales.

No se puede negar la presunción legal prevista en el último párrafo del artículo 19-A del Código Fiscal de la Federación, en cuanto a que es la persona o personas encargadas de la administración, responsables de presentar las declaraciones vía electrónica y, en general, de cualquier documento digital, pues incluso se trata de una presunción *iure et de iure*, que no admite prueba en contrario.

### IV.3. EL ENTERO U OMISIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.

Definición (Pago).- Debe entenderse como el hecho de satisfacer al objeto de la obligación, y como los objetos de las obligaciones que señalan la doctrina y la ley, son dar, hacer y no hacer, el pago se llevará a cabo, dando o entregando lo que la norma fiscal ordena, haciendo lo que la misma señala, u omitiendo la conducta que identifica.<sup>29</sup>

Puede afirmarse que el entero o pago de las contribuciones representa, de manera preliminar, el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente, lo cual representa una extinción de la obligación fiscal; pero solo cuando hasta ese momento no se hayan ejercido las facultades de comprobación, el entero o pago de las contribuciones, o su omisión total o parcial, constituyen la diferencia entre un debido cumplimiento de las cargas tributarias, o la posible comisión de un ilícito de carácter fiscal en caso de que dichos pagos no sean ciertos o sean incompletos.

Como se ha dicho, en tratándose del delito de Defraudación Fiscal se debe acreditar que el contribuyente como ente delictivo, no pagó o no enteró al Fisco las contribuciones a que estaba obligado, o bien que dicho pago lo haya efectuado en forma parcial o incompleta a su favor, lo que evidentemente constituye una irregularidad en el cabal cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Actualmente la obligación se entiende como un vínculo jurídico en virtud del cual una persona llamada acreedor o sujeto activo, tiene el derecho de exigir a otra persona llamada deudor o sujeto pasivo, una prestación determinada, que puede consistir en un dar, un hacer o en un no hacer. Asimismo, dicho vínculo da la

---

<sup>29</sup> **Rodríguez Mejía, Gregorio.** "Revista Jurídica, Boletín Mexicano de Derecho Comparado". En <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/94.htm> Instituto de Investigaciones Jurídicas. Consultada el 16 de octubre de 2011.

posibilidad de forzar al deudor en caso de que incumpla con la obligación.<sup>30</sup>

Entre los elementos constitutivos del delito en cuestión, precisamente se encuentra la omisión total o parcial de las contribuciones; esto, implica que probablemente durante un ejercicio fiscal al llevarse a cabo pagos provisionales, se declare haber efectuado el entero de la totalidad de dichos pagos que normalmente deberían ser doce al año; o sea, uno cada mes durante el ejercicio fiscal. Sin embargo, es común que al detectarse el ilícito, la declaración fiscal mencione una situación, y al llevarse a cabo la visita domiciliaria se detecten pagos en menor cantidad que la declarada, acreditándose por ende, no una omisión total sino parcial en el pago de las contribuciones.

Es importante destacar una salvedad en torno a esta figura jurídica, que consiste en lo que se denomina entero o pago espontaneo; esta situación la regula el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, que establece que no se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados o por haberse incurrido por fuerza mayor o de caso fortuito.

En relación a lo anterior, se considera que caso fortuito es un acontecimiento que no ha podido ser previsto, pero que aunque lo hubiera sido, no habría podido evitarse. Por su parte, fuerza mayor, se entiende como el acontecimiento ajeno a la conducta del deudor, y producido al margen de la misma (La voluntad del deudor) con fuerza incontrastable, liberando al obligado de la responsabilidad del incumplimiento de la misma.<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup> **Sanromán Aranda, Roberto.** *“Las fuentes de las obligaciones”*. Editorial Mc Graw Hil, México. 1998, Pág. 1.

<sup>31</sup> **De Pina Vara, Rafael.** *“Diccionario de Derecho”*. Editorial Porrúa. México 2000. Pág. 296.

## **CAPÍTULO V**

### **EL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR LA PROBABLE RESPONSABILIDAD PENAL DE UNA PERSONA JURÍDICA**

Este procedimiento se sustenta directamente, en los mismos medios probatorios que sirvieron de base para determinar la acreditación de los elementos del delito. Este procedimiento tiene escenario preponderante en la visita de inspección que lleve a cabo la autoridad fiscal, por conducto del Servicio de Administración Tributaria, de donde se extraen el mayor número de pruebas que servirán de apoyo para comprobar fehacientemente la existencia de un delito fiscal, y la o las personas a quien deberá imputarse su realización.

#### **V.1. LA AUDITORÍA FISCAL COMO ETAPA ADMINISTRATIVA DE DETECCIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.**

Definición (Auditoría).- “Es una actividad de inspección, revisión y control que tiene como objetivo fiscalizar el cumplimiento de ciertas normas. Cuando una persona o una empresa son sometidas a una auditoría, el auditor se encarga de recopilar datos y analizar procesos para presentar un informe que demuestre si el sujeto o la sociedad mercantil están en regla y dentro de los parámetros de la ley.”

Esta definición nos permite afirmar que una auditoría fiscal es una inspección de la situación tributaria de una persona o de una empresa para verificar si cumplen o no con sus obligaciones.

Para el Estado reviste un interés particular constatar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, en tanto éstos autodeterminan las obligaciones a su cargo para enterarlas al Fisco Federal; en tal

sentido, podemos enumerar entre otras la siguientes:

1. Inscribirse en el padrón fiscal;
2. Determinar que se ha causado un impuesto;
3. Cuantificar el mismo;
4. Enterarlo o pagarlo; y
5. Elaborar sus registros contables para que el Fisco pueda verificar el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

La inmensa mayoría de las liquidaciones fiscales las realiza el propio contribuyente sin intervención del fisco, o sea, al presentar su declaración fiscal no requiere exhibir ningún documento comprobatorio de sus ingresos ni de las deducciones, se limita a señalar en la forma electrónica el monto de esos conceptos, u otros que así requieran, pero se entiende que dichos documentos obran en poder del contribuyente.<sup>32</sup>

Este acto de responsabilidad de los contribuyentes aporta, sin mediación de la Administración, los recursos para el sostenimiento del gasto público. No obstante, como aspecto correlativo de lo anterior, las autoridades fiscales comprueban<sup>33</sup> que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados, cumplieron oportunamente con las obligaciones que les imponen los ordenamientos tributarios. Asimismo, ante eventuales irregularidades, las autoridades también determinan contribuciones omitidas o créditos fiscales y en su caso, comprueban la posible comisión de delitos fiscales.

Entre las principales diligencias administrativas, en torno al desarrollo de una auditoría o visita domiciliaria, están las siguientes:

---

<sup>32</sup> Orellana Wiarco, Octavio A. *"Derecho Procesal Fiscal"*. Guía de Estudio. Primera Edición. 2007. Pág. 7

<sup>33</sup> Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

- a) La notificación del oficio de visita y el levantamiento del acta de inicio de la misma;
- b) El requerimiento de información al contribuyente respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales (en su caso, acta constitutiva, inscripciones y actualización del Registro Federal de Contribuyentes, registros contables, estados de cuenta, declaraciones, facturación, etcétera);
- c) El levantamiento de las actas parciales subsecuentes asociadas a cada fase de la visita;
- d) La solicitud de información a autoridades fiscales para determinar, o corroborar, el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del contribuyente;
- e) La solicitud de información a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores para determinar las cuentas del contribuyente y el movimiento de sus recursos;
- f) La solicitud de información a autoridades distintas de las fiscales, para determinar información adicional como direcciones o ubicación de contribuyentes, cuando éstos han abandonado el domicilio fiscal;
- g) La documentación de las respuestas que recibe a las solicitudes de información anteriores;
- h) La compulsas con terceros, tales como clientes e impresores de facturas, para obtener información o corroborar la proporcionada por el contribuyente;
- i) La última acta parcial por la que se dan a conocer al contribuyente las

eventuales irregularidades que se encontraron durante la visita, y se abre el plazo para que aporte información que las desvirtúe;

- j) En su caso, las manifestaciones del contribuyente para desvirtuar las irregularidades detectadas y;
- k) El acta final de la visita domiciliaria, donde se circunstancian detalladamente los resultados de la visita.

Una vez concluida la visita domiciliaria y obtenidos los resultados en cuanto a la situación fiscal irregular del contribuyente, el Sistema de Administración Tributaria, por conducto de peritos contables, integra el dictamen técnico contable respectivo. Este documento consiste en el análisis técnico de las irregularidades detectadas durante la visita, y resalta los elementos que permiten identificar el incumplimiento de las obligaciones tributarias y, en su caso, los actos que el contribuyente realizó para disimular u ocultar sus acciones u omisiones. Además, los contadores, en su carácter de peritos formulan conclusiones técnicas concretas respecto de las obligaciones exigibles, y señalan puntualmente los montos afectos a los impuestos omitidos o beneficios obtenidos sin derecho a ello; finalmente al dictamen técnico contable se le adjuntan copias certificadas de los documentos obtenidos durante la visita domiciliaria.

Adicionalmente a lo anterior, el Sistema de Administración Tributaria, sobre la base de las irregularidades que pudo o no arrojar la auditoria, cuantifica a través del dictamen técnico contable el monto de las contribuciones omitidas, mediante una declaratoria escrita en la que se manifiesta que el Fisco Federal sufrió un perjuicio, a este documento se le denomina Cuantificación del Perjuicio Fiscal, y solo surte efectos para informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación, sobre cómo la información del incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente podría incidir en el ámbito penal.

Así pues, podemos considerar que la auditoría fiscal a través de las visitas domiciliarias es el conjunto de actividades permitidas por la ley que llevan a cabo las autoridades administrativas o fiscales en el domicilio, papeles, posesiones y otros bienes de los gobernados, con la finalidad de investigar, vigilar y comprobar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones administrativas o tributarias a su cargo.<sup>34</sup>

Una vez reunido lo anterior, el Sistema de Administración Tributaria remite a la Procuraduría Fiscal de la Federación tanto el Dictamen Técnico Contable, como la eventual cuantificación del perjuicio fiscal, así como todas y cada una de las constancias documentales asentadas en las actas de visita, para que ésta valore la documentación y si es procedente, formule la querrela ante el Ministerio Público de la Federación, describiendo los hechos, señalando el daño patrimonial ocasionado y los probables responsables de éste.

Como se observa, existen dos entes administrativos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que tienen contacto con la información relativa a los actos de comprobación, que son: el Sistema de Administración Tributaria y la Procuraduría Fiscal de la Federación.

De los actos relativos a la visita domiciliaria, resulta obvio deducir que la determinación de una conducta delictiva no ocurre con la sola notificación del oficio de visita, en tanto este acto administrativo solo inicia el procedimiento de comprobación, tampoco ocurre con los requerimientos de información, ni con las compulsas, pues estos actos tienen por objeto reunir información que habrá de valorarse y contrastarse conforme transcurre la visita a efecto de determinar la posible comisión de un delito fiscal.

---

<sup>34</sup> **Sánchez Hernández, Mayolo.** *"Derecho Tributario"*. Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, Segunda Edición adicionada y actualizada. México. 1988. Pág. 429.

Incluso, la última acta parcial solo establece las irregularidades detectadas, mismas que se informan al contribuyente y se le abre el plazo para que pueda desvirtuarlas, en términos de la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

Es por estas razones, que en cualquiera de los actos ocurridos hasta aquí, los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no tienen certeza sobre los hechos penalmente relevantes, ya que se trata de información que por sí sola únicamente entrañan posibles irregularidades, por tanto, es hasta ese momento insuficiente para determinar un delito.

Es preciso mencionar, que lo que se va asentando en las actas parciales de visita según avanza la auditoria, constituyen simples irregularidades (no delitos), tales como: falta de documentación para acreditar alguna circunstancia, discrepancias entre los datos registrados en contabilidad, inexistencia de registros contables, diferencias entre lo asentado en contabilidad o en las propias declaraciones, diferencias en cuanto a los ingresos obtenidos o las deducciones realizadas por el contribuyente, inacreditación del origen de los ingresos obtenidos con motivo de la actividad mercantil o en su caso, otras actividades no gravables, diferencias de saldos, etc. sin soslayarse que aún y cuando se hayan asentado dichas irregularidades en las actas, una vez concluida la auditoria, la autoridad fiscal, invariablemente debe notificar al auditado sobre dichas inconsistencias y concederle los términos de ley, para efectos de subsanar o incluso desvirtuar las anomalías que se hubiesen asentado en dichas actas.

No obstante lo anterior, tales datos o registros por sí mismos no son suficientes ni aptos para tener por cometido un delito, lo cual se determina a través del dictamen técnico contable, que es el acto donde después del análisis de todas las circunstancias asentadas en actas y que no fueron desvirtuadas, se determina si

efectivamente hubo omisión de pago de algún impuesto y por ende, el incumplimiento de una obligación fiscal, que generó un beneficio personal con perjuicio del Fisco (delito); pero esto, siempre y cuando el contribuyente hubiera tenido la obligación de pagar, porque eventualmente se podría dar el caso, por ejemplo también, de que se haya declarado en “ceros” dejando de hacer los pagos que aparentemente se tenía obligación de efectuar, y técnicamente se determine que el contribuyente no pagó nada porque efectivamente no tenía crédito a cargo, y como resultado del estudio de su contabilidad y sus operaciones comerciales, tampoco estaba obligado a ello. Pero se reitera, si hubo omisión de pago estando obligado a contribuir, esto solamente se puede determinar a través de un peritaje técnico contable, pero elaborado por expertos en la materia y no a través del auditor que diligencia la visita.

Siguiendo la cadena de eventos administrativos mencionados, podría considerarse que, dado que el Dictamen Técnico Contable sí determina conclusiones sobre el incumplimiento de obligaciones tributarias del contribuyente, es a partir de este momento que un servidor público de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, efectivamente tiene conocimiento o se entera de la información cierta y veraz, que representa un daño al bien jurídicamente protegido por el Fisco Federal, y a su vez presumir la probable responsabilidad de uno o varios individuos específicos.

Como se puede apreciar de los párrafos anteriores, son diversos los fines que se persiguen en el desarrollo de una visita domiciliaria, mismos que pueden ir desde la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, hasta determinar las contribuciones omitidas y recabar los medios de convicción para comprobar la comisión de delitos fiscales.

Rogelio Martínez Vera, manifiesta que la fiscalización o inspección de tributos se puede definir de la siguiente manera: *“Es la acción llevada a cabo por los agentes*

*del fisco o sus auxiliares por medio de la cual se verifica si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídica-fiscal, han cumplido con las obligaciones que imponen las formas legales correspondientes”.*<sup>35</sup>

Lo anterior, hace evidente que el conocimiento del delito de Defraudación Fiscal, no puede ocurrir sino hasta que se desahoguen todas y cada una de las diligencias necesarias de la visita domiciliaria, lo anterior en aras de la seguridad jurídica de los contribuyentes y en estricto apego a lo dispuesto por los ordenamientos vigentes.

## **V.2. LA FORMULACIÓN DE LA QUERELLA, DENUNCIA O DECLARATORIA DE PERJUICIO POR PARTE DE LA PROCURADURÍA FISCAL DE AL FEDERACIÓN.**

Definición (Querella).- Se puede definir como la relación de hechos expuesta por el ofendido ante el Órgano Investigador, con el deseo manifiesto de que se persiga al autor de un delito.<sup>36</sup>

De lo que definimos que se requiere de una relación de hechos realizados por el infractor y la manifestación de la queja, esto es el deseo de que se persiga al autor.

En materia fiscal, es la actuación de la Procuraduría Fiscal de la Federación en la que mediante un documento oficial expresa el deseo de perseguir al autor de un delito y que se le castigue y sancione por la comisión delictiva. La querella es un elemento de vida para el proceso penal tributario, ya que es un requisito de procedibilidad necesario para la instrucción del proceso penal, la querella es una

---

<sup>35</sup> **Martínez Vera, Rogelio.** “*La Fiscalización de Impuestos Federales*”. Editorial Monterrey. Segunda Edición México. 1981. Pág. 5.

<sup>36</sup> **Díaz De León, Marco A.** “*Diccionario de Derecho Procesal Penal y de Términos Usuales*”. Editorial Porrúa. Primera Edición. Volumen II. México 1986. Pág. 324

facultad o derecho del ofendido para hacer llegar a las autoridades la noticia sobre la existencia de un posible delito, y dar su consentimiento para que sea perseguido el autor del delito y sancionado de acuerdo a las leyes que rigen en la materia.

Porque resulta plenamente aplicable a la regulación penal fiscal, a continuación se transcribe otra definición de querrela que nos proporciona el Manual del Justiciable editado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación: “La querrela es el derecho discrecional que tiene la víctima, el ofendido o su representante legal de hacer del conocimiento del Ministerio Público la comisión de hechos que pueden constituir delito. Esta facultad implica la anuencia del ofendido para que el representante social se dedique a efectuar la investigación respectiva.”<sup>37</sup>

La querrela tiene una doble proyección: una sustantiva y otra procesal, la primera de ellas se refiere a la manifestación de voluntad del sujeto pasivo del delito dirigida a solicitar el castigo del mismo, con lo cual queda el perdón como un derecho del ofendido en esta tesitura; y la otra es la voluntad de poner en movimiento la maquinaria judicial para reponer el agravio sufrido por el ofendido. El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, señala los supuestos penales en los que se requiere presentar querrela o declaratoria de perjuicio, y por exclusión los no comprendidos en dichos supuestos se persiguen por denuncia.

En la mayoría de los delitos fiscales se requiere la presentación de la querrela, y a falta de esta, el Ministerio Público se encuentra impedido para iniciar averiguación previa alguna, y por ende, el ejercicio de la acción penal, no obstante la comisión de alguno o algunos de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación.<sup>38</sup>

---

<sup>37</sup> Consultable en el Manual del Justiciable, Materia Penal. Primera reimpression. México. 2004. Pág. 14 emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Poder Judicial de la Federación.

<sup>38</sup> **Mabarak Cerecedo, Doricela.** “*Derecho Penal Fiscal*”. Editorial Lazcano Editores. Segunda Edición. México. Pág. 132.

Lo anterior también se corrobora por el hecho de que el artículo 113 del Código Penal Federal establece que el Ministerio Público Federal no iniciará averiguación previa cuando se trate de delitos que se persigan por querrela de parte o cuando la ley obligue a cumplir con requisitos de procedibilidad, como ocurre con la mayoría de los delitos que se encuentran consignados en el Código Fiscal de la Federación.

El requisito de procedibilidad que consiste en la formulación de la querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con el artículo 92 fracción I del Código Fiscal de la Federación, se requiere en los supuestos delictivos siguientes:

1. Equiparable al Contrabando (artículo 105)
2. Defraudación Fiscal (artículo 108)
3. Equiparable al delito de Defraudación Fiscal (artículo 109)
4. Delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes (artículo 110)
5. Diversos hechos relacionados con las Declaraciones, Contabilidad y Documentación (artículo 111)
6. Delitos de Depositarios e Interventores Infieles (artículo 112)
7. Visitas Domiciliarias, Embargos o Revisión de Mercancías sin Mandamiento de Autoridad (artículo 114)

Para formular la querrela correspondiente, la autoridad fiscal está facultada para allegarse las pruebas necesarias para demostrar el delito fiscal, de conformidad con el artículo 42, fracción VIII, del Código Fiscal de la Federación.

El órgano administrativo encargado de formular la querrela por parte de La Secretaría de Hacienda y Crédito Público recae en el Procurador Fiscal de la Federación y el Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones, de conformidad

con los artículos 10, fracciones XXVI, XXVIII y XXIX, y 81, fracciones I, II y III, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de febrero de 1992.

La querrela no se formulará cuando el contribuyente, en el caso de la Defraudación Fiscal, realice espontáneamente el pago de la contribución y sus recargos, antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio y tenga que hacer un requerimiento, orden de visita o cualquier otro tipo de gestión, de conformidad con el artículo 108, antepenúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Al presentar una querrela por hechos relacionados con los delitos tributarios, deben cumplirse los siguientes requisitos:

- 1.-Ser presentada por la autoridad competente, en este caso la Procuraduría Fiscal de la Federación dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del servidor público reglamentariamente facultado, en representación de la parte ofendida.
- 2.-Existir una relación de los hechos considerados como delitos, que a juicio de la parte ofendida integren el acto u omisión que sanciona la ley penal.
- 3.-Manifestar la queja, es decir, el deseo de que se persiga al autor del delito.

De lo anterior, se desprende que el perjuicio en materia civil es una consecuencia del incumplimiento de una obligación, como es sabido el pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, por lo que si el obligado no cumple, ocasiona un perjuicio al acreedor, pues este no puede hacer uso de la cosa debida o de la cantidad adeudada y por tanto no recibirá ganancia alguna por esos bienes.

Con relación a la materia fiscal, conviene precisar que el pago de una contribución siempre se hace con dinero por lo que el incumplimiento de la obligación sustancial tributaria es la omisión de entregar una suma de dinero al Estado, impidiendo que ese pueda destinarse al gasto público.

Bajo estas circunstancias, la omisión del pago de las contribuciones origina el incumplimiento de los cometidos esenciales que debe cumplir el Estado, causándose un perjuicio al erario nacional, al verse impedido de recibir la cantidad a la que tiene derecho por virtud de su poder de imperio.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación exige que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público determine si se ha producido un incumplimiento en la obligación de pago de las contribuciones y hacer dicha determinación del conocimiento de la autoridad investigadora de los delitos federales, en el sentido de que el fisco federal se encuentra en alguno de los dos supuestos legales a que se refiere la fracción II del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

La declaratoria que haga la autoridad de que el fisco sufrió o pudo sufrir perjuicios, es solo para el efecto de que el Ministerio Público pueda consignar los hechos investigados ante el juez, pero en nada impide la acción investigadora de aquella autoridad.

La determinación del crédito fiscal, en el caso de ejercicio de la acción penal, está a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la que formulará la declaratoria de perjuicio o de que se pudo haber sufrido perjuicio.

Según lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación y el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la declaratoria de perjuicio únicamente puede hacerla la Procuraduría Fiscal de la Federación por medio de la

Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones, por los delitos de contrabando y robo de mercancías en recintos fiscales autorizados y para ello es necesario que el fisco haya sufrido o hubiese podido sufrir un perjuicio.

Por otra parte, por denuncia debe entenderse la relación de hechos que se consideran delictuosos, presentada por cualquier sujeto ante el órgano investigador (Ministerio Público). La circunstancia de que pueda presentar la denuncia cualquier persona, obedece a la idea de que con el delito se ofende a la sociedad y, por tanto, cualquiera de sus integrantes puede formularla.<sup>39</sup>

Finalmente, aún cuando el Código Fiscal de la Federación no menciona los delitos que se persiguen por denuncia, y empleando una deficiente técnica legislativa, señala en el artículo 92 segundo párrafo que los casos no previstos en las tres fracciones que componen dicho precepto, se perseguirán por denuncia que se haga ante el órgano investigador. No obstante la omisión legislativa, es posible señalar que los delitos que se persiguen de oficio son los previstos en el artículo 113 y el previsto en el artículo 114-A del Código Fiscal de la Federación.<sup>40</sup>

### **V.3 LA INTEGRACIÓN DE LA AVERIGUACIÓN PREVIA.**

Existe un momento especial en el que la autoridad fiscal determina la posible existencia de un delito fiscal, todo dentro de la visita domiciliaria, es decir, el acto administrativo se convierte en el acto en el que la autoridad administrativa recaba pruebas que serán utilizadas dentro del proceso penal.

En este momento cambia todo el panorama para el particular, las actas de visitas

---

<sup>39</sup> **Sánchez Hernández, Mayolo.** *“Derecho Tributario”*. Editorial Cárdenas. Editor y Distribuidor. Segunda Edición. Pág. 514.

<sup>40</sup> **Ponce Rojas Federico, et al.** *“Delitos Federales Previstos en la Legislación Mexicana”*. Editorial Porrúa. Primera Edición. México 2005 Pág. 302.

se convierten en pruebas plenas que serán ofrecidas dentro del proceso penal tributario, estas se convierten en la afirmación de los hechos plasmados en ellas y por consiguiente, en la prueba que demuestra la realización del hecho delictivo.

Las pruebas derivan de las visitas domiciliarias, el momento en que la autoridad fiscal encuentra un elemento de la comisión del delito, sin que el particular sepa lo que está ocurriendo, nace esta transformación, el acto administrativo se ha convertido en un proceso penal.

Esto es, la Averiguación Previa es la investigación que realiza la autoridad ministerial, el inicio del juicio de reproche, son las diligencias necesarias para que el Ministerio Público pueda determinar la procedencia de la acción penal.

El Ministerio Público debe acreditar el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del o los indiciados, es una etapa administrativa en la que en materia penal fiscal, se allegan de datos, pruebas y elementos que sirven para determinar la probable responsabilidad penal de los indiciados.

Esta averiguación previa determina el descubrimiento de la verdad real, en materia penal fiscal, la etapa de investigación fue realizada por la autoridad fiscal, y le corresponde a la autoridad ministerial determinar la existencia del delito, para consignar ante el Juez de Distrito que corresponda el expediente penal y así, solicitar la sanción en contra de quien probablemente cometió el delito del cual se le acusa.

De acuerdo a lo anterior existen dos etapas:

a) En primer lugar el Ministerio Publico está encargado de realizar las investigaciones previas y reunir los elementos necesarios para el ejercicio de la acción penal, lo que efectúa mediante la consignación. A fin de que el Ministerio

Público pueda acudir ante el juez, es preciso, que en primer lugar, exista querrela, denuncia, o declaratoria de perjuicio en los términos del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, como ya se explicó previamente, y, en segundo término, debe reunir los elementos probatorios para demostrar de manera preliminar los elementos objetivos del delito y la presunta responsabilidad del o los inculpados, aun cuando tiene la posibilidad de aportar mayores elementos dentro de las setenta y dos horas de las que dispone el juez para dictar el auto de formal prisión o sujeción a proceso, conforme a lo establecido por el artículo 19 de la Carta Magna.

Esta etapa de averiguación previa es esencial, pues los errores u omisiones en la investigación repercuten posteriormente en el proceso penal ante el juez de la causa.

b) La segunda función del Ministerio Público en el proceso penal es el de la parte acusadora, inicia cuando ejercita la acción por medio de la consignación. Esta instancia debe apoyarse con la aportación de elementos así sea de carácter preliminar, que pueden perfeccionarse tanto en la etapa previa a la resolución del juez sobre la formal prisión o sujeción a proceso y durante el juicio, que permitan acreditar los aspectos materiales del delito y la presunta o definitiva responsabilidad del inculpado. Es la parte final de la autoridad ministerial en la que actúa como autoridad, el Ministerio Público actuará durante todo el proceso como parte procesal, en pro de la causa acusadora.

Ahora bien, la averiguación previa se subdivide en tres tiempos: el de la iniciación del procedimiento, el de la práctica de diligencias y levantamiento de actas y el de la consignación ante los tribunales. Un primer elemento obliga al Ministerio Público a actuar, es decir, a recibir y dar curso a las querellas, denuncias y declaratorias de perjuicio que se presenten, para lo cual realizará una serie de diligencias.

Un segundo elemento obliga al Ministerio Público a recabar toda la información necesaria de parte de las autoridades así como de los particulares que hayan participado en los hechos que se averiguan o tengan datos sobre los mismos. Es evidente que los datos anteriores pueden ser de carácter pericial, lo que es parte de las pruebas, así mismo periciales o de otra naturaleza, que tiene derecho a ofrecer el contribuyente acusado.

Un tercer elemento, es la consignación ante los Juzgados de Distrito, que equivale al ejercicio de la acción penal, cuando a su consideración estén presumiblemente probados el cuerpo del delito y la presunta responsabilidad del indiciado. Hasta este momento la responsabilidad solo es presunta, ya que será el Juez quien se encargue de determinar la plena responsabilidad penal en la comisión de un delito.<sup>41</sup>

Por lo tanto, es al sujeto pasivo, que en este caso lo constituye únicamente el Fisco Federal, cuyo titular es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por ser la que resiente el daño o perjuicio ocasionado por la conducta del sujeto activo, a quien corresponde por medio de la Procuraduría Fiscal de la Federación, formular la excitativa al Ministerio Público de la Federación para que sea este quien a su vez integre la averiguación previa y ejercite o no la acción penal en contra del sujeto activo. Es una exigencia procesal la querrela que debe formular la Procuraduría Fiscal de la Federación, para que el Ministerio Público pueda proceder contra el activo del ilícito fiscal, de acuerdo con lo que dispone el artículo 92, del Código Fiscal de la Federación.

En esta etapa procedimental el órgano investigador realiza todas las diligencias necesarias para comprobar, en su caso los elementos del tipo penal y la probable responsabilidad y optar por el ejercicio o abstención de la acción penal.

---

<sup>41</sup> Conferencia por el Doctor en Derecho Raúl Carrancá y Rivas, en la Procuraduría General de Justicia del Estado de Puebla. Puebla. México 17 de septiembre de 2004.

La principal función del Ministerio Público es la investigación y persecución de los delitos y, como consecuencia, su actuación como parte acusadora en el proceso penal, en segundo plano la de representar los intereses de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que se consideran dignos de protección especial.

La Procuraduría General de la República, lleva a cabo una averiguación previa por la supuesta comisión de un delito de Defraudación Fiscal o su equiparable, en una forma total y absolutamente discreta (en sigilo), en forma tal que el contribuyente no se entere de su actuación. Por este motivo el Ministerio Público Federal eventualmente no llama al contribuyente a emitir su declaración ministerial, ya que de esta forma lo alertaría, y podría tomar la decisión de sustraerse a la acción de la justicia, por considerar que quedarían a salvo la garantía de audiencia, para que la haga valer ante el órgano jurisdiccional.

La averiguación previa que la Procuraduría General de la República lleva a cabo, respecto a delitos fiscales se basa en el pliego de consignación que la entregó la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuando se querelló; evaluando las pruebas aportadas por el fisco federal y realizando las periciales que considere convenientes.

En caso de que la Procuraduría General de la República, después de haber concluido la averiguación previa, considere que aparentemente se ha cometido un delito de defraudación fiscal o su equiparable, procederá a consignar el expediente a un juez penal solicitándole gire una orden de aprehensión en contra del acusado.<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> Millán González, Arturo. *“Estudio Teórico Práctico del Delito de Defraudación Fiscal”*. Ediciones Fiscales ISEF. Tercera Edición. 2001. Pág. 219.

El Ministerio Público Federal, en términos de lo dispuesto por los artículos 21 y 102 Constitucionales, para el mejor desempeño de sus funciones posee amplias facultades y de muy diversa índole entre las que podemos destacar las siguientes:

- Perseguir los delitos del orden federal;
- Promoviendo la pronta, expedita y debida procuración de justicia, e intervenir en los actos que en esta materia prevenga la legislación acerca de la plantación del desarrollo;
- Vigilar los principios constitucionales y de legalidad en su ámbito de competencia, sin perjuicio de las atribuciones que correspondan a otras autoridades jurisdiccionales y administrativas, dar cumplimiento a las leyes, tratados y acuerdos de alcance internacional en que se pretenda la intervención del gobierno federal, en asuntos concernientes a las atribuciones de la institución, y con la participación, en su caso, de otras dependencias; y
- Prestar consejo jurídico al gobierno federal, así como representarlo, previo acuerdo con el Presidente de la República, en actos en que deba intervenir la Federación ante los Estados de la República, cuando se trate de asuntos relacionados con la procuración e impartición de justicia.

La procuración de justicia tiene un significado que cobra especial relevancia cuando hablamos de contribuciones, pues como es sabido, estas representan la base del desarrollo económico de la nación y por lo tanto los más altos intereses sociales de nuestro país, es por ello que la mencionada procuración de justicia, se convierte en la función esencial de la institución del Ministerio Público, puesto que la misma tiene encomendada no solo la investigación de los hechos calificados

como delitos y la obtención de los elementos de convicción para demostrar la responsabilidad penal de los inculpados. En primer lugar, el Ministerio Público interviene en la etapa preliminar calificada en nuestro ordenamiento como "averiguación previa", pero además, una vez ejercitada la acción penal, el Ministerio Público actúa como parte procesal en la causa penal propiamente dicho, es decir, el que se desarrolla ante el juez del conocimiento, lo anterior, en el caso de los delitos fiscales, con la coadyuvancia de la Procuraduría Fiscal de la Federación.

#### **V.4. LA CONSIGNACIÓN ANTE LOS JUZGADOS DE DISTRITO FEDERALES.**

Definición.- La consignación es el acto mediante el cual el Estado, a través del Ministerio Público, ejercita la acción penal ante el Juez competente, cuando de la averiguación previa se desprenda que se han acreditado el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del inculpado. El agente del Ministerio Público debe consignar el expediente y, si es el caso, también al indiciado, ante el Juez penal que corresponda, porque la consignación puede ser con o sin detenido. La consignación del detenido significa dejar a la persona a disposición del órgano judicial competente.

Una vez que el Ministerio Público ha comprobado la existencia del tipo penal y la probable responsabilidad de uno o más inculpados, turna el asunto a un juez penal, mismo que evalúa los elementos, y en su caso, inicia el proceso penal para resolver la situación del procesado, y de comprobarse su culpabilidad, se le aplicará la pena que le corresponda, lo anterior, con fundamento en el artículo 134 del Código Federal de Procedimientos Penales.

En el pliego de consignación, el agente del Ministerio Público solicita al Juez que se inicie el proceso penal, se expidan las órdenes de comparecencia o de aprehensión que procedan, el aseguramiento precautorio de bienes para los

efectos de garantizar la reparación del daño, en su caso, hace expreso señalamiento de los datos reunidos durante la averiguación previa que, a su juicio puedan considerarse para los efectos relativos a la libertad provisional del indiciado, y ofrece las pruebas de la existencia del o los delitos, de la responsabilidad del o de los indiciados, además de que pide la aplicación de las sanciones que a su juicio correspondan.

Si al ejercitar la acción penal se tiene un detenido, el tribunal que reciba la consignación radicará de inmediato el asunto y el inculcado quedará a disposición del juzgador, para los efectos constitucionales y legales correspondientes, desde el momento que el Ministerio Público lo interne en el centro de reclusión.

El Ministerio Público deberá dejar constancia de que el detenido quedó a disposición de la autoridad judicial y entregará copia de aquella al encargado del reclusorio, quien asentará el día y hora de la recepción.

El juez que reciba la consignación con detenido procederá inmediatamente a determinar si la detención fue apegada a lo dispuesto por nuestra Constitución o no; en el primer caso ratificará la detención y en el segundo decretará la libertad con las reservas de ley.

En el documento oficial conocido como pliego de consignación, el Ministerio Público hará expreso señalamiento de los datos reunidos durante la averiguación previa, que, a su juicio pueden ser considerados para los efectos previstos en el artículo 20, fracción I de la Constitución, y para lo relativo a la libertad provisional bajo caución se tomará en cuenta el tipo penal (para efectos de su procedencia) y otros elementos para fijar el monto de la garantía.

Con respecto al precepto constitucional señalado, se establece que solo podrá

librar orden de aprehensión la autoridad judicial previa querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que contenga los elementos de comisión de un ilícito de carácter fiscal, y sancionado con pena privativa de libertad y la probable responsabilidad del o los indiciados.

Posteriormente se procederá a tomar al inculpado su declaración preparatoria, para la cual el artículo 154 del Código Federal de Procedimientos Penales establece los requisitos necesarios para ser considerada legalmente válida.

Una vez que el inculpado rindió su declaración preparatoria, y en caso de reunirse los elementos necesarios, el juez procederá a dictar auto de formal prisión, el cual debemos entenderlo como la resolución judicial que determina la situación jurídica del inculpado, significa que una vez que el inculpado ha rendido su declaración preparatoria, dentro del término de ley, el juzgador valora la citada declaración y los elementos aportados por su defensa, acto seguido, ratifica la probable responsabilidad que inicialmente determinó el Ministerio Público al inculpado y consecuentemente ordena la privación de la libertad del inculpado, lo anterior con fundamento en el artículo 19 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La disposición anterior, se refiere al término constitucional que es de 72 horas como máximo para que el juzgador pueda determinar la situación jurídica del indiciado, con el fin de que se dicte el auto de formal prisión o el auto de libertad por falta de elementos para procesarlo.

Un beneficio que otorga la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos a quienes lo soliciten y otorguen una garantía, es la libertad caucional, pero no podrán gozar de este beneficio quienes cometan delitos graves, o que no exceda los límites tanto pecuniarios como de la penalidad aplicable establecidos por la ley, es de carácter temporal, en tanto se resuelve su

situación sometiéndose al proceso penal y esperar a conocer el resultado de la sentencia correspondiente, lo anterior con fundamento en la fracción I del artículo 20 constitucional.

Con base en el precepto constitucional mencionado observamos que en el caso de los delitos fiscales considerados graves, no se tiene derecho a la libertad caucional, adicionalmente, si no se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 399 del Código Federal de Procedimientos Penales.

En este punto, da inicio dentro del proceso la fase de instrucción, la cual persigue diversos objetivos, entre los cuales podemos destacar:

- a) Valorar si se tienen elementos suficientes que justifiquen el inicio de un proceso o juicio, o en su caso para sobreseerlo.
- b) Sirve como medida precautoria.
- c) Otorga libertad provisional al procesado en tanto se termina el proceso y se obtenga la sentencia correspondiente que ponga fin al proceso.<sup>43</sup>

Es aquí también donde se ofrecen y desahogan las pruebas, que de ser conducentes, servirán de base para:

- a) Buscar la verdad y demostrar lo que cada una de las partes aporte, con base en ellas, el juzgador determinará si existe o no la comisión de un delito.
- b) Proporcionar elementos al juzgador para que amplíe su criterio respecto al grado de culpabilidad o inocencia del inculpado.
- c) Que el juzgador valore las pruebas, ya que aún cuando son admisibles todo tipo de pruebas, estas deben tener valor probatorio, en caso contrario se

---

<sup>43</sup> **Sánchez Vega, Javier Alejandro.** "La Defraudación Fiscal". Editorial Sista. Segunda Edición. 2005. Pág. 172.

desecharan por ser inconducentes.<sup>44</sup>

Finalmente, la sentencia condenatoria es la peor decisión que puede esperar un contribuyente en México, ya que la sentencia de este tipo lo condena a la privación de la libertad y a la reparación del daño patrimonial por principio de cuentas.

La pena privativa de libertad será determinada por el juzgador, y eventualmente el condenado podría alcanzar un beneficio conmutativo de libertad, eso en caso de que haya pagado o garantizado el daño ocasionado al erario público en términos del artículo 101 del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior quiere decir que para alcanzar un beneficio sustitutivo, el sentenciado debe comprobar que los adeudos están debidamente garantizados o cubiertos a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de no ser así, deberá estar en prisión el tiempo que haya determinado el Juez de Distrito de pena privativa de libertad.<sup>45</sup>

## **V.5. DE LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN Y EL JUICIO DE AMPARO.**

Las funciones del Ministerio Público no terminan con la sentencia de primera instancia, sino que continúa en la apelación o segunda instancia, e incluso en el juicio de amparo, el cual no puede ser interpuesto por él mismo, pero tiene la atribución de formular alegatos como tercero perjudicado en los términos del artículo 180 de la Ley de Amparo, situación que analizaremos más adelante.

Se encuentran legitimados para apelar, tanto el Ministerio Público de la Federación que ha sostenido la acusación, como el inculpado y su defensa.

---

<sup>44</sup> *Op. Cit. Pág., 175.*

<sup>45</sup> **Urbina Nandayapa, Arturo**, “*Las consecuencias del Delito Fiscal*”. Editorial Delamar. Segunda Edición. Pág. 248.

No obstante que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene la calidad de parte en el proceso penal derivado de la comisión de delitos fiscales con todos los derechos que tal calidad confiere, tales como son interponer todos los recursos que considere necesarios para defender sus intereses y que el pago de la reparación del daño a favor de la citada Secretaría de Estado resulta procedente; existen casos en los cuales el Juez de primera instancia, no obstante haber dictado una sentencia condenatoria, no condena al sentenciado por delito fiscal al pago de la reparación del daño.

En el supuesto anterior, el Código Federal de Procedimientos Penales en su artículo 365 establece que tienen derecho a apelar el ofendido o sus legítimos representantes, siempre que hayan sido reconocidos por el Juez de primera instancia como coadyuvante del Ministerio Público, situación por la cual resulta procedente la interposición del citado recurso en contra de una negativa por parte del juzgador a ese derecho.

En esa tesitura, si el Tribunal de Alzada confirma la negativa a condenar al sentenciado al pago de la reparación del daño, el recurso lógico e idóneo sería el juicio de amparo, sin embargo, ahí surge la problemática, puesto que los Tribunales Federales han mantenido en su mayoría, el criterio de sobreseer e incluso desechar las demandas promovidas en ese sentido, ello sustancialmente bajo el criterio de que se advierte la causal de improcedencia prevista en la fracción XVIII del artículo 73 de la Ley de Amparo, en razón de una supuesta falta de legitimación por parte del promovente, ya que no se encuentra en el supuesto establecido en el artículo 9º de la Ley de Amparo, toda vez que consideran que las contribuciones omitidas no forman parte del patrimonio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como persona moral oficial; esto es, como ente de derechos con patrimonio propio, toda vez que si bien es cierto, que dicha Secretaría administra la recaudación de impuestos, multas, recargos y actualizaciones, estos no forman parte de su patrimonio como persona moral; sino

que tales bienes patrimoniales pertenecen al Estado Mexicano y la administración que de ellos hace la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es como Órgano de Gobierno formando parte de la Administración Pública Centralizada.

Estos criterios determinan que cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como autoridad promueva demanda de amparo con motivo del proceso penal (derivado de la comisión de delitos fiscales), esta no surte la hipótesis prevista en el citado artículo 9 de la Ley de Amparo, dado que supuestamente las contribuciones que dejan de enterarse con motivo de los delitos fiscales, no forman parte del patrimonio de la citada Secretaría, pues estas no se prevén en el Catalogo de Derechos y Bienes que conforman el patrimonio nacional contenido en la Ley General de Bienes Nacionales, lo anterior, dejando de lado el resto de prerrogativas constitucionales que resultan a favor de la víctima u ofendido de un delito en todo proceso del orden penal.

Sobre tal impedimento, se han pronunciado algunos autores como lo es el caso de Ignacio Burgoa que manifiesta: *“Podemos afirmar que, de acuerdo con el artículo 9º de la Ley de Amparo, las personas morales oficiales o de derecho público, como la Nación o Federación, los Estados, los Municipios y cualquier otra corporación de orden público a la que la ley le otorga tal carácter, pueden ostentarse como quejosos en un juicio de amparo, cuando una ley o acto afecten aquellos bienes respecto de los cuales se conduzcan como verdaderos propietarios, en términos análogos a los que existen en la relación de propiedad en derecho común”*.<sup>46</sup>

Con respecto a los medios de defensa a que puede acceder el sentenciado, primeramente mencionaremos la declaratoria de prescripción, la cual puede ser solicitada al juzgador cuando la autoridad fiscal presente querrela en contra del

---

<sup>46</sup> **Burgoa Orihuela, Ignacio.** *“El Juicio de Amparo”*. Editorial Porrúa. Cuadragésimo Primera Edición. México. 2006. Pág. 334.

contribuyente, y ya no tenga ese derecho en virtud de que ha transcurrido el tiempo para hacerlo y con ello solicitar también que declare la extinción de la responsabilidad penal del contribuyente.

Como podemos apreciar, la prescripción representa una forma de extinguir derechos para la autoridad fiscal y la extinción de obligaciones para el contribuyente por el simple transcurso del tiempo.<sup>47</sup>

En segundo lugar, se puede señalar el recurso de apelación, el cual tiene por objeto que el Tribunal de Segunda Instancia estudie la legalidad de la resolución impugnada, este recurso procede cuando se considere que:

- a) Se aplicó la ley inexactamente.
- b) No se valoraron las pruebas conforme a la ley.
- c) Se alteraron los hechos

El fundamento legal del recurso de apelación se ubica en el artículo 418 del Código Penal Federal. La materia del recurso de apelación la constituyen los “agravios”, entendiéndose por estos; la lesión, daño o perjuicio que sufra una persona en sus derechos o intereses con motivo de una resolución judicial.

El plazo para interponer el recurso de apelación es de tres días, contados a partir de la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución que se pretende combatir si se trata de un auto, o cinco días, si se trata de una sentencia; el tribunal competente para conocer de este recurso es el de segunda instancia, es decir, el superior del juez que emitió la resolución que se pretende combatir.

---

<sup>47</sup> **Sánchez Vega Javier Alejandro.** “La Defraudación Fiscal”. Editorial Sista. Segunda Edición. 2005. Pág. 185.

Juicio de amparo. El juicio de amparo en materia penal se puede interpretar como la última oportunidad con que cuenta el agraviado, para combatir una resolución adversa, y sirve principalmente para proteger los derechos de una persona y para delimitar los actos de las autoridades públicas o sus resoluciones, intentando que se respeten en todo momento las garantías individuales que consagra la Constitución Federal.

De conformidad con el artículo 158 de la Ley de Amparo, el amparo directo en materia penal, procede contra sentencias definitivas que pongan fin al juicio, que hayan sido dictadas por tribunales judiciales y respecto de los cuales no proceda ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificados o revocados, ya sea que la violación se cometa en ellos o que cometida durante el procedimiento, afecte las defensas del quejoso, esta demanda se interpone ante el Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Penal.

Ahora bien, el amparo indirecto en materia penal, de acuerdo con el artículo 114 de la referida Ley, procede entre otros casos, cuando se entera el presunto delincuente de que existe una orden de aprehensión en su contra o bien, cuando presume que puede existir posteriormente una orden de aprehensión en su contra, lo cual constituye un medio de protección de la justicia en tanto se somete a proceso penal, para determinar si dicho mandamiento judicial fue dictado ajustado al marco legal.

La suspensión del acto reclamado se solicita con la finalidad de que el quejoso obtenga la protección de la justicia en tanto se resuelve el fondo del asunto en el amparo, consistente en la suspensión temporal de la ejecución de la sentencia respectiva.

## **V.6. EL OTORGAMIENTO DEL PERDÓN POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO COMO PARTE OFENDIDA.**

El perdón otorgado por la parte ofendida, tiene como consecuencia el sobreseimiento del juicio penal, y su otorgamiento estriba en una facultad discrecional y potestativa a cargo de la víctima del delito.

De acuerdo con el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, según lo establecido por su artículo 10, fracción XXVI, la facultad de otorgar el perdón en el caso de los delitos fiscales, corresponde en primer término al Procurador Fiscal de la Federación en los casos que proceda, siempre y cuando, las unidades administrativas o autoridades del Servicio de Administración Tributaria informen que se encuentra satisfecho el interés del Fisco Federal.

En segundo lugar y con fundamento en el artículo 81, fracción II, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, corresponde la facultad de otorgar el mencionado perdón al Subprocurador Fiscal Federal de investigaciones, igualmente en los casos en que así proceda, siempre y cuando, las unidades administrativas o autoridades del Servicio de Administración Tributaria también informen que se encuentra satisfecho el interés del Fisco Federal.

La mencionada facultad, podrá ser ejercida por el Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones, siempre que intervenga en forma conjunta con el Procurador Fiscal de la Federación o en el caso del delito de Defraudación Fiscal, con la intervención del Director General de Delitos Fiscales o de los directores de área adscritos a esta Dirección General, en el ámbito de su competencia.

Por su parte el artículo 82, fracción II del mismo Reglamento faculta al Director General de Delitos Fiscales, para otorgar el perdón en los casos en que así proceda, siempre y cuando, se encuentre satisfecho el interés del Fisco Federal.

Finalmente el artículo 82-A, fracción II del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, señala que en el caso de la Defraudación Fiscal y sus equiparables, el Director de Defraudación Fiscal, podrá también ejercer la multireferida facultad discrecional de otorgar el perdón, bajo las mismas condiciones anteriores, y siempre que intervenga en forma conjunta con el Procurador Fiscal de la Federación, o con el Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones, o con el Director General de Delitos Fiscales.

El otorgamiento del perdón en términos del artículo 93 del Código Penal Federal, es la secuela legal de que esté instruida la querrela como requisito de procedibilidad en determinados delitos fiscales.

Se aprecia sin lugar a dudas de la redacción del mencionado precepto, el amplísimo efecto que al perdón concede, que puede surtir sus efectos desde la fase de averiguación previa y hasta que concluya la ejecución de la pena. En el caso de los delitos fiscales, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es quien debe otorgar el perdón a través de los funcionarios antes citados, y en tal sentido el artículo 148 del Código Federal de Procedimientos Penales, señala que el perdón que otorgue el querellante surtirá sus efectos en los términos que previene el Código Penal.

En tanto que varios de los delitos fiscales se persiguen por querrela (artículo 92, fracción I del Código Fiscal de la Federación) de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la acción penal o la sanción penal, por ello se puede extinguir por el perdón que esta dependencia otorgue.<sup>48</sup>

El día 22 de octubre de 2007, se publicaron en el Diario Oficial de la Federación reformas al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,

---

<sup>48</sup> Torres López, Mario Alberto. *“Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales”*. Editorial Porrúa. Segunda Edición. 2001. Pág. 270.

que básicamente se reducen a la manera en que se han de conducir los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, competentes en materia de delitos fiscales y de los previstos en las leyes financieras, para efectos de solicitar el sobreseimiento de juicios penales o para otorgar el perdón. Estas reformas aplican al Procurador Fiscal de la Federación, a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones y para las Direcciones Generales de Delitos Fiscales, y la de Delitos Financieros y Diversos, y las direcciones de área que de ellas dependen.

En resumen, las modificaciones fueron las siguientes:

- a) Separa los casos para la procedencia de la petición de sobreseimiento o de perdón para los casos de delitos fiscales y de los de delitos previstos en leyes financieras, antes incluidos en una sola disposición.
- b) Antes se hablaba, como requisito de la procedencia citada, de que bastaba informe de las unidades administrativas del SAT, de que se encontrara “satisfecho el interés del Fisco Federal”. Ahora se quita la mención “unidades administrativas” y se usa la expresión “encontrarse pagados” los créditos del contribuyente, y se agregan también a las personas morales en que el contribuyente indiciado ejerza control efectivo. Es decir, aparentemente el interés del Fisco Federal, solo puede satisfacerse mediante pago.
- c) Se añade que el Procurador Fiscal de la Federación, podrá considerar otros elementos, tales como si el pago fue espontáneo, si existen juicios contra el Fisco, y otros criterios que “se establezcan en las disposiciones y lineamientos que se emitan para tal efecto”. Esta última frase también se aplica para las peticiones de sobreseimiento o de perdón en los delitos en que la SHCP sea ofendida.

d) Respecto de los delitos financieros, subsiste la misma redacción anterior.

e) Para poder solicitar sobreseimiento u otorgar perdón, el Procurador Fiscal deberá hacerlo sea con la intervención, tanto del Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones o de los diversos directores de delitos fiscales o financieros.

El perdón tácito en los delitos fiscales, es una figura que no existe en la legislación mexicana, sin embargo, algunos Tribunales lo han aplicado (inadecuadamente), cuando el crédito fiscal que dio origen al procedimiento ha quedado insubsistente. Resulta importante establecer que en materia de delitos fiscales, en especial los de Defraudación Fiscal y su figura equiparable, la mayor parte de los juzgadores establecen que aun cuando se hubiese efectuado el pago del adeudo fiscal por parte del procesado, dicho acto sólo afecta a los hechos y consecuencias del procedimiento administrativo, mas no a la verdad histórica revelada en el proceso punitivo.

Es importante sostener que para efectos penales, basta que se encuentre acreditada la realización de la conducta delictiva con independencia de las constancias que puedan tener efectos para el procedimiento administrativo y, al haberse cubierto los adeudos que tenía el procesado con la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, corresponde a esta autoridad solicitar el sobreseimiento del proceso penal, en los casos en que así proceda, atendiendo a sus facultades, previo informe del Servicio de Administración Tributaria. En él debe establecerse que se ha cubierto el interés fiscal al encontrarse pagados o garantizados a satisfacción del Fiscal Federal.

Ahora bien, cabe señalar que algunas autoridades jurisdiccionales se han apartado del criterio establecido con anterioridad, puesto que sostienen que de

acuerdo a lo señalado por el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, respecto de los delitos perseguibles por querrela, se establece la figura del sobreseimiento, la cual es procedente a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados o porque se hayan garantizado los mismos a satisfacción de dicha dependencia, la anterior manifestación aun cuando textualmente no se indique, constituye un perdón expreso por parte de la querellante.

En el artículo 93 del Código Penal Federal se establecen dos formas de perdón: expreso, si se manifiesta en acto público; tácito, si se infiere de los actos realizados por la parte ofendida o legitimada. Ahora bien, el perdón a que se hace referencia es admisible en delitos de querrela, y perseguidos por declaratoria de perjuicio, siendo en estos casos el de Defraudación Fiscal y su figura equiparable; o por algún otro acto equivalente a la querrela. En todos los casos, es suficiente la manifestación de la persona autorizada o legitimada de que el interés está satisfecho, para que proceda el perdón tácito.

Es conveniente resaltar que en los delitos fiscales señalados, distintos órganos jurisdiccionales han estimado desacertadamente, que procede el perdón tácito que no establece siquiera el Código Penal Federal, además de que dicha figura tampoco se prevé en el Código Fiscal de la Federación, que es la ley especial tratándose de delitos fiscales.

El perdón tácito, radica en que no se deja a la voluntad de la parte afectada el otorgarlo. Puede suceder que por diversas cuestiones no lo haga de manera expresa, y con ello provoque que se esté ante la continuación innecesaria de un proceso penal, en virtud de haber desaparecido el interés que lo propició, aun subsistir la pretensión punitiva del Estado.

Por tanto, hay quienes sostienen que esperar una actitud de perdón expreso por la

autoridad hacendaria a favor del procesado, podría provocarle a éste perjuicios de manera considerable y quizá irreparable, además del costo económico y social que le significa al Estado y a la sociedad el proseguir innecesariamente con un proceso penal.<sup>49</sup>

Consecuentemente, atendiendo a que el perdón tácito constituye una figura benéfica para el procesado, toda vez que de resultar procedente el sobreseimiento tal resolución tiene efectos de una sentencia absolutoria y que de hacerlo con el principio *in dubio pro reo*, consistente en adoptar una posición muy favorable para el encausado, no obstante haber consumado la conducta típica en flagrante contravención a la Ley.

Ahora bien, cuando el procesado realiza el pago total de su adeudo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por medio de la Administración Local de Recaudación que corresponda manifiesta que no existe crédito alguno pendiente de pago y por lo tanto fue satisfecho el interés del afectado, lo cual no implica un consentimiento expreso en torno al otorgamiento del perdón.

---

<sup>49</sup> Op. Cit. Pág. 273.

## CAPÍTULO VI

### ELEMENTOS TÍPICOS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

El presente capítulo tiene como finalidad, explicar cuáles son los elementos típicos del delito en análisis, por tanto, es menester entre otras cosas, señalar qué se entiende por “tipo penal”, así tenemos que éste ha sido definido por la doctrina como: “la descripción legal de una conducta delictiva que contiene la ubicación funcional y operativa para que dicha conducta se dé y sea considerada un delito.”<sup>50</sup>

Con la finalidad de que un procedimiento penal seguido por el delito de Defraudación Fiscal, previsto y sancionado por el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, se lleve a cabo en los términos que la Ley exige, se deberá tomar en cuenta la óptima acreditación de todos y cada uno de los elementos que integran este tipo penal, de lo contrario, sencillamente no habría delito que perseguir. Dichos elementos son los que a continuación se explican.

#### **VI. 1. EL CONTRIBUYENTE COMO ENTE DELICTIVO.**

De manera preliminar, es necesario precisar que el desarrollo del tema, debemos abordarlo en dos vertientes del orden jurídico: la penal y la fiscal, por tanto, resulta conveniente comenzar este capítulo, señalando la trascendencia del contribuyente como figura jurídica y sus repercusiones en el ámbito penal.

Como ya se ha dicho, en la materia tributaria el Estado mexicano impone a los nacionales el cumplimiento de obligaciones donde destacan el pago de contribuciones al Fisco, ya que la satisfacción de esas obligaciones es una condición para que pueda el Estado cumplir con las metas y fines que se fijan en

---

<sup>50</sup> **Malo Camacho, Gustavo.** “*Derecho Penal Mexicano*” Editorial Porrúa. Primera Edición. México. 1997 Pág. 296.

el Plan Nacional de Desarrollo, el cual exige cuantiosas inversiones para cubrir el gasto público.<sup>51</sup>

Sin embargo, el importe de ese gasto público se obtiene principalmente del contribuyente, a través de su obligación de pagar un tributo al Fisco; la cual deriva del artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el cual se obliga al ciudadano a contribuir a los gastos públicos sean de la Federación, del Distrito Federal, del Estado o del Municipio en que residen, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De lo anterior, se desprende que el pago de dicho tributo es una obligación de carácter jurídico, resultado de una relación bilateral entre la persona que tiene el derecho de exigir la realización de una prestación determinada (el Estado) y de una persona que tiene el deber de satisfacer esa prestación (el contribuyente).

Por tanto, debe entenderse que contribuyente es la persona física o moral sobre la cual recae la obligación de pago de una determinada prestación, cuando su situación coincide con la que la ley señala como hecho generador de la prestación que el Estado tiene derecho a percibir, es decir, el individuo realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el tributo, así como al individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquel.<sup>52</sup>

Así, para asegurar el cumplimiento de las obligaciones que señala la ley, se prevé la posibilidad de aplicar sanciones a quien no cumpla con ese deber.

La sanción, según lo define el tratadista Eduardo García Maynez, es la

---

<sup>51</sup> **Orellana Wiarco, Octavio Alberto.** *“El delito de Defraudación Fiscal. Ensayo dogmático jurídico-penal”* Editorial Porrúa. México 2001. Pág. 2.

<sup>52</sup> **Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto.** *“Principios de Derecho Tributario”.* Editorial Lumisa Tercera Edición. México 2001. Pág. 8.

“consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación al obligado.”<sup>53</sup> En materia tributaria la aplicación de la sanción presenta peculiaridades substanciales ya que en el ámbito de la administración pública cuando el Estado en forma ejecutiva a través del aparato administrativo requiere sancionar el incumplimiento de obligaciones tributarias, lo hace a través de la imposición de infracciones administrativas y la aplicación de penas por delitos de carácter fiscal.<sup>54</sup>

Definición (Infracción administrativa).- Es la acción u omisión intencional o culposa, que puede ser cometida por el sujeto pasivo de la relación tributaria, que se encuentra sancionada administrativamente, por regla general, en forma pecuniaria. El objeto que persigue la aplicación de dichas infracciones, tiene una doble función: restitutoria o reintegradora (cubrir el impuesto o carga fiscal omitido) y una aflictiva o disciplinaria (la imposición de multas para conminar a futuro al cumplimiento voluntario).<sup>55</sup>

Sin embargo, la pena como sanción para delitos en materia fiscal o tributaria tiene una finalidad distinta; por un lado la prevención general (la amenaza de la pena prevista en la ley que motive al obligado a su cumplimiento), y por el otro la prevención especial (la aplicación de la pena o sanción al culpable de la conducta delictiva con el fin de resocializarlo, para que ya no reincida en la comisión del delito).<sup>56</sup>

La diferencia entre una infracción administrativa y una sanción penal, dimana del ordenamiento jurídico que la contiene, toda vez que bajo el rubro de “infracción”. se encuentra la violación de preceptos administrativos, entre ellos los fiscales, y el

---

<sup>53</sup> **García Maynez, Eduardo.** *“Introducción al Estudio del Derecho”*. Editorial Porrúa. Segunda Edición. México 1953. Pág. 295.

<sup>54</sup> Op.Cit. Pág. 6.

<sup>55</sup> Idem. Pág 10.

<sup>56</sup> Ibidem.

*delito* se regula y sanciona en el ámbito del Derecho Penal, que cuando se refiere a la materia fiscal se denomina “delito fiscal”.

Así, tenemos que el delito de Defraudación Fiscal, resulta ser un delito especial porque está regulado en el Código Fiscal de la Federación, el cual requiere para su configuración que, el obligado a la tributación sea una persona física, que además sea imputable, que reúna la calidad de contribuyente o representante legal u obligado solidario o retenedor de este, e incurra en la conducta típica consistente en que de forma dolosa (intencional), a través 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.<sup>57</sup>

Como se advierte de lo antes expuesto, el contribuyente puede incurrir en faltas administrativas o infracciones, o bien, en la comisión de delitos contemplados en la legislación fiscal, sin soslayar que la redacción típica del ilícito de defraudación Fiscal, no señala concretamente la palabra “contribuyente”.

Lo anterior, atiende a que no necesariamente una persona física o los miembros del consejo de administración, pueden llegar a cometer el antijurídico que se plantea a través de sus conductas de omisión; sino que, puede llegar a cometer tal ilicitud alguna persona distinta a estas. El Contador Público o algún apoderado legal que eventualmente se contrate de manera externa, podrían llegar a consumir el delito (por acuerdo con los directivos de la empresa) sin ser propiamente dicho, el contribuyente.

El legislador, al advertir esta posibilidad ha dejado este elemento típico sin otorgarle una calidad específica, solo como un ente implícito a aquél que ni siquiera tendría que estar formalmente inscrito en el Registro Federal de

---

<sup>57</sup> Michel Higuera, Ambrosio. “Defraudación Fiscal”. Editorial Instituto Nacional de Ciencias Penales, 2008. Pág. 32-33.

Contribuyentes para ser considerado como contribuyente; sino que deja una condición abierta, supeditando al solo hecho de que el contribuyente imputable, sea aquél que lleve a cabo operaciones mercantiles de cualquier naturaleza lícita, y que por esa situación se ubique en los supuestos de cumplimiento de las obligaciones fiscales.

## VI.2. ELEMENTOS OBJETIVOS O EXTERNOS.

Los elementos objetivos del tipo penal, comprenden únicamente elementos para cuya comprobación no se requiere la consideración de los aspectos anímicos del autor.<sup>58</sup> A través de los cuales se vale la ley para describir las conductas que conducen a la pena ya que son elementos puros de la tipicidad y hacen referencia a cosas o personas, a modos de obrar; nociones todas ellas que pueden ser captadas por los sentidos.<sup>59</sup>

Así, respecto al delito de Defraudación Fiscal, podemos señalar los siguientes:

a) Sujeto activo.- Es aquella persona física que mediante un hacer o un no hacer, legalmente tipificado, da lugar a una responsabilidad penal.<sup>60</sup>

En el caso particular, solo la persona física que además sea imputable, podrá realizar dicho injusto. Sin embargo, cabe advertir que no se requiere que el sujeto activo sea un sujeto calificado.<sup>61</sup>

Toda vez que el tipo penal señala: "...*quien* con uso de engaños o aprovechamiento del error, omita, total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal."

---

<sup>58</sup> Jiménez Martínez, Javier. "Los elementos del delito. Tipicidad y Atipicidad". Editorial Ángel Editor. Tomo I Pág. 42.

<sup>59</sup> Fontan Balestra, Carlos. "Derecho Penal Introducción y Parte General". Editorial Abeledo Perriot. Buenos Aires, Argentina. 2008. Pág. 241.

<sup>60</sup> Ibidem, Pág. 476.

<sup>61</sup> Michel Higuera, Ambrosio. Op. cit. Pág. 18-19.

De lo cual, se desprende que en el pronombre *quien* señala al sujeto activo, como un sujeto indeterminado o común, toda vez que se trata de aquellos en los que la ley no exige ninguna condición especial para ejecutar la conducta en ellos descrita; ya que al referirse a tales sujetos el legislador suele emplear las palabras como "el que", "los que", "quien" o "quienes".

Así, tenemos que el tipo penal no requiere que el activo tenga que ser necesariamente el contribuyente, ya que lo puede ser también el representante de éste, los administradores solidariamente responsables para con una sociedad mercantil, o por excepción un tercero, siempre que la conducta típica sea el uso de engaños o aprovechamiento del error.<sup>62</sup>

De lo anterior, resulta claro que además del contribuyente otros sujetos también pueden ser sujetos activos en la comisión del injusto, tales como:

- Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes.
- Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente.
- La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la Dirección General, la Gerencia General, o la Administración Única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales.
- Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran

---

<sup>62</sup> Ibidem. Pág.30

causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad.<sup>63</sup>

Ahora bien, respecto al grado de participación, serán autores, coautores o autores mediatos quienes en su calidad de contribuyente, su representante, algún obligado solidario, o por excepción un tercero ajeno a la relación tributaria, quienes teniendo el dominio del hecho, hagan “uso de engaños” o “se aprovechen del error” y con ello obtengan el resultado exigido por el tipo previsto en el numeral 108 del Código Fiscal de la Federación.

Así tenemos que será autor, a quien se le impute objetivamente el hecho como suyo, como propio; dicha autoría puede ser mediata o inmediata. Se configura la autoría mediata cuando teniendo el dominio final del hecho, el sujeto ejecute personalmente el injusto y autoría inmediata en el caso de que quien realiza el hecho lo hace utilizando a otro como instrumento.<sup>64</sup>

En relación a los coautores, estos son los que realizan conjuntamente y de mutuo acuerdo y ejercen sobre él un hecho de acuerdo con un plan de ejecución. Lo cual presupone ineludiblemente no sólo un acuerdo común entre los coautores sino, también una realización conjunta del hecho criminoso.<sup>65</sup>

En cuanto a los partícipes son aquellos que de alguna manera prestan auxilio o cooperación con el autor de la comisión del delito fiscal sin tener dominio del hecho. Así pues, resulta ser partícipe el asesor fiscal, el contador, que siguiendo indicaciones del contribuyente, o del obligado solidario materializa y contribuye a las maniobras engañosas o al aprovechamiento del error.

Sin embargo, el asesor o contador, puede convertirse en autor mediato si, por ejemplo, se sirve del sujeto pasivo fiscal como instrumento inocente para

---

<sup>63</sup> Consultable en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

<sup>64</sup> **Michel Higuera, Ambrosio.** Op. cit. Pág. 107-108

<sup>65</sup> *Ibidem.* Pág.115

defraudar al fisco, mediante una declaración que formule a nombre del contribuyente que sea omisa en el pago de contribuciones, ya que el delito de defraudación fiscal no exige que la omisión del pago sea de contribuciones propias o ajenas.<sup>66</sup>

b) Sujeto pasivo. El sujeto pasivo del delito es el titular de un bien jurídico, ya sea una persona de existencia real o jurídica.<sup>67</sup>

En el caso del delito en análisis, el titular del bien jurídico tutelado es el Fisco Federal, representado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien es la dependencia encargada de la recaudación de las contribuciones previstas como tales en el Código Fiscal de la Federación.

c) Conducta. La conducta descrita en el núcleo del tipo, se proyecta en “acción” cuando el sujeto activo, la manifiesta en movimientos corporales voluntarios apreciables por los sentidos y ésta coincide con la exigida en el verbo rector de la descripción típica; o bien mediante “omisión” cuando el autor se conduce con una inactividad, de la ausencia del movimiento corporal voluntario, cuando el tipo le imponía el deber de actuar, contenido en el verbo rector de ejecutar una acción; y de “comisión por omisión”, cuando a través de una omisión se produce un resultado material y se comete el ilícito.<sup>68</sup>

En este delito, encontramos que el tipo señala una conducta que bien puede ser de acción, como de comisión por omisión, es decir el ilícito se puede cometer tanto en forma activa como pasiva, ésta última mediante la llamada comisión por omisión.

---

<sup>66</sup> *Supra.* Pág. 124.

<sup>67</sup> Fontan Balestra, Carlos. Op. cit. pág. 185.

<sup>68</sup> Orellana Wiarco, Octavio Alberto. Op. cit. pág. 103.

d) Resultado. El delito en comento, se trata de un delito instantáneo de conformidad con lo dispuesto por la fracción I del artículo 7, del Código Penal Federal; ya que el daño perpetrado al bien jurídico tutelado se consuma en el momento en que se presenta la declaración correspondiente ante la autoridad hacendaria.

Así también, se trata de un delito de resultado material, porque el tipo exige como resultado la omisión del pago de contribuciones, lo que representa la ausencia de un ingreso que debía percibir el fisco y ello le ocasiona un daño material, o bien en el caso de que el delito se cometa por error del fisco y se beneficie indebidamente a una persona, el perjuicio que resienta la Hacienda Pública constituye el resultado dañoso.<sup>69</sup>

e) Nexo causal. Es aquella relación existente entre el resultado y la acción, que permite afirmar que aquel ha sido producido por esta.<sup>70</sup>

Al tratarse de un delito de resultado material, el nexo causal resultante entre la conducta desplegada por el activo y el resultado material obtenido, esto es la alteración o afectación al mundo real y material que la rodea, se crea al lesionar el bien jurídico tutelado por la norma penal que lo es el patrimonio del Fisco Federal.<sup>71</sup>

Así, tenemos que el nexo causal reside en el “uso de engaños”, empleado para omitir el pago de contribuciones; o el “aprovechamiento del error del fisco”, para obtener un beneficio indebido.<sup>72</sup>

---

<sup>69</sup> Orellana Wiarco, Octavio Alberto. Op. cit. pág. 134.

<sup>70</sup> Salas Campos, González Raúl. “Los Delitos Fiscales”. Editorial. Pereznieto Editores. 1995. Pág. 78.

<sup>71</sup> Ibidem. pág. 79.

<sup>72</sup> Orellana Wiarco, Octavio Alberto. Ídem. pág. 135.

Tomando en consideración la teoría finalista, el nexo causal se acredita conforme a la “teoría de la causación adecuada”, es decir, si la acción o la comisión por omisión, previó como posible el evento y a pesar de ello no se obró con la debida diligencia que le exigía la norma.<sup>73</sup>

f) Circunstancias de tiempo, lugar y modo. La circunstancia de tiempo se identifica como “tiempo de la acción” y se refiere al momento en que el hecho se debe ejecutar para que quede típicamente configurado.<sup>74</sup>

El tipo de defraudación fiscal puede decirse que no señala expresamente ninguna referencia temporal para su comisión, sin embargo, refiere a que la omisión pueda ser total o parcial lo que nos lleva a través de la mecánica de la presentación de las declaraciones fiscales y nos remite a los plazos que la ley señala para el cumplimiento de la contribución de que se trate.<sup>75</sup>

La circunstancia de lugar se refiere al “lugar de la acción” o “circunstancias de espacio” y corresponde a la delimitación del escenario local para su realización.<sup>76</sup>

Este delito, si bien no alude a un requisito típico de lugar, éste se da en el lugar de adscripción del contribuyente.

En cuanto a la circunstancia de modo, el tipo penal en comento no prevé expresamente una circunstancia de modo, sin embargo, se infiere que el modo se constituye mediante la exigencia de las disposiciones fiscales de utilizar los formatos autorizados por el fisco, para dar cumplimiento a los pagos provisionales o definitivos a que se contrae el numeral 108 del Código Fiscal, ya que ni el SAT o los bancos aceptan otro tipo de formatos para el cumplimiento de tales

---

<sup>73</sup> Ibidem.

<sup>74</sup> Jiménez Martínez, Javier. Op. cit. pág.345.

<sup>75</sup> Orellana Wiarco, Octavio Alberto. Op. cit. Pág.136.

<sup>76</sup> Jiménez Martínez, Javier. Op.cit. Pág.343.

obligaciones fiscales.<sup>77</sup> Los formatos en mención, pueden ser documentales o electrónicos en la actualidad.

g) Circunstancias agravantes. El delito de defraudación fiscal, será calificado, según lo señala el artículo 108, cuando:

- Para su comisión se utilicen documentos falsos. Esta calificativa debe entenderse como aquellos documentos apócrifos anteriores al “uso de engaños” que el contribuyente utiliza para omitir el pago de contribuciones, es decir, documentos falsos que se confeccionan para apoyar, por ejemplo, la declaración en que se plasma el “uso de engaños”. Los documentos falsos elaborados con posterioridad a la declaración no pueden ser considerados como calificativas por no ser preparados para servir como “ uso de medios engañosos”
- Cuando se omitan reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Esta calificativa, tiene cabida cuando la omisión ocurre varias veces en un mismo ejercicio fiscal.
- Cuando se manifiesten datos falsos para obtener de la autoridad fiscal, la devolución de las contribuciones que no le correspondan.
- Asentar datos falsos en los sistemas o en los registros contables que esté obligado a llenar conforme a las disposiciones fiscales.

La pena aplicable al delito de Defraudación Fiscal calificado, se aumentará en una mitad a la que corresponde por este delito, cuando aplique alguna de estas agravantes.

---

<sup>77</sup> Ruíz Sánchez, Miguel Ángel. *“Criminogénesis-estudio dogmático del delito de defraudación fiscal”*. Publicación cuatrimestral. Agosto 2008. Pág. 67.

### VI. 3. ELEMENTOS SUBJETIVOS.

Estos elementos hacen referencia al sujeto activo, el cual requiere determinada especie de culpabilidad típica.<sup>78</sup>

Este elemento subjetivo del tipo considera que la verdadera y completa tipicidad sólo se puede obtener conociendo la voluntad del autor ya que para que la acción u omisión sean plenamente relevantes, deben realizarse dolosa o culposamente.<sup>79</sup>

Esta vertiente subjetiva es a diferencia de la objetiva, mucho más difusa y difícil de probar, ya que refleja una tendencia o disposición subjetiva que se puede deducir, pero no observar, ya que la forma de utilización de los medios elegidos para conseguir un fin o la imprevisión de los efectos causados, cobra relevancia al momento de encuadrar la conducta en el tipo penal.<sup>80</sup> Así tenemos que:

Dolo. Es toda acción consciente, conducida por la decisión de la acción, es decir, por la consciencia de lo que se quiere (el momento intelectual) y por la decisión respecto de querer realizarlo (el momento volitivo).

El dolo está dirigido por la finalidad de realización del tipo objetivo y se integra por los siguientes elementos:

- Elemento intelectual o conocimiento del hecho, el cual comprende el conocimiento actual de todas las circunstancias objetivas del tipo legal. Lo cual presupone que el autor haya conocido al cometer el hecho, las circunstancias fundamentales y agravantes del hecho.
- Elemento volitivo o voluntad de realizar el hecho, que es la voluntad de

---

<sup>78</sup> Fontan Balestra, Carlos. *Supra*, pág. 244.

<sup>79</sup> Ojeda Gándara, Ricardo. "Diferencias entre el dolo y la culpa". Editorial Porrúa, México, 2007, pág. 9.

<sup>80</sup> *Idem*. Pág. 105.

realización, el querer condicionado, es decir aquello sobre lo cual se puede decidir y;

Culpa. Es la violación del hecho prohibido, debido a la falta de cuidado.<sup>81</sup>

Al respecto, el Código Penal Federal en su artículo 9 define qué se entiende por culpa y dolo, considerando que “obra dolosamente el que conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley” y “obra culposamente el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar, según las circunstancias y condiciones personales.”

Por lo que cuando se habla de “conocer los elementos del hecho típico o de prever como posible el resultado”, tenemos dos categorías intelectuales perfectamente particularizadas: una es conocer cabalmente y la otra es un nivel inferior al conocimiento, que es la mera previsión. De la misma manera, en cuanto a la disposición o actitud, también se distingue una escala de intensidades: una categoría por el “querer y otra por el “prever”.

De lo anterior, tenemos que los elementos “conocer y querer” configuran el llamado dolo directo, y el “prever y aceptar” el dolo eventual.

Sin embargo, cuando un sujeto “prevé un resultado y confía en que no se va a producir” nos encontramos ante una culpa consciente, también llamada con previsión o representación; pero cuando “no se prevé lo que era previsible” se trata de una culpa inconsciente, sin previsión o sin representación.

Así, tenemos que tanto la culpa como el dolo tienen elementos integradores

---

<sup>81</sup> Jiménez Martínez, Javier. Op. cit. pág. 82.

perfectamente diferenciados, como se muestra a continuación:<sup>82</sup>

	CONOCIMIENTO	VOLUNTAD
Dolo directo	Conoce	Quiere
Dolo eventual	Prevé	Acepta
Culpa consciente	Prevé	Confía que no se producirá
Culpa inconsciente	No prevé	No prevé

Ahora bien, una vez que se ha hecho la diferencia entre dolo y culpa partiendo de su definición doctrinal y legal, es menester señalar que el delito de defraudación fiscal requiere de una realización *dolosa*, ya que al llevar a cabo una conducta “mediante el usos de engaños” o el “aprovechamiento de un error”, dicha conducta se realiza a través de maniobras y engaños que entrañan el conocer y querer la realización del acto y por tanto; existe un elemento volitivo.

Por tanto, en este caso no cabe ninguna eventualidad, ni tampoco puede argumentarse que el sujeto activo actúa sobre la base de que acepta o no el resultado, ya que éste es consecuencia directa de su actuar, y lo mismo ocurre en el caso de quien se “aprovecha del error”, pues en el momento en que se percata de la equivocación del Fisco y con ello se beneficia ilícitamente con perjuicio del Erario Federal, el delito se consuma. Por tanto, no cabe el dolo eventual, es decir, la aceptación de un posible resultado, cuando este se produce en forma directa.

Ahora, para demostrar su concurrencia no se debe admitir como probado con meras presunciones, sino que para admitirlo como probado, se debe “deducir”, para decidir si se ha cometido o no, ya que se sabe que el dolo no puede probarse fácticamente a menos que exista una confesión, pero si no ha sucedido esto, sólo

---

<sup>82</sup> *Idem*. Pág. 16-17.

se puede deducir a través de las constancias procesales. Por tanto, esta labor de deducción corresponde al juzgador, quien a través de la valoración de las pruebas determinará si efectivamente se obró con el conocimiento y la voluntad de realizar los elementos del tipo objetivo.

#### **VI. 4. ELEMENTOS NORMATIVOS.**

Los elementos normativos, contienen un juicio de valor o dan los elementos para formar ese juicio, haciendo referencia a la protección de los bienes jurídicos y la lesión que puedan sufrir.<sup>83</sup>

Los elementos normativos, contienen en la mayoría de los casos vocablos de significado o conocimiento técnico que normalmente son impuestos redactivamente por el Legislador en la norma penal. Dicho en otras palabras, son elementos que van más allá de la comprensión generalizada de las personas, que requieren para su acreditación de un análisis puntual en torno a lo que se debe entender técnicamente por cada uno de estos elementos, dentro del marco de la materia del derecho o de la ciencia que corresponda.

Ello se debe, a que la norma penal obedece en su creación a la necesidad de proteger bienes jurídicos, es decir, la ley punitiva debe su razón de existir a la consideración de que la política criminal prevea sanciones con penas, a las conductas que vulneren el orden jurídico; en virtud de lo anterior, este delito considera lo siguiente:

- El bien jurídico tutelado. Este es el Erario público, entendido como el patrimonio colectivo que se ve afectado por la conducta del contribuyente que atenta contra la política fiscal.

---

<sup>83</sup> *Fontan Balestra, Carlos. supra. pág. 244.*

- La tipificación de este delito, no pretende proteger el patrimonio de la Hacienda en virtud de un interés patrimonial individual, sino en atención a intereses patrimoniales supraindividuales a cuyo servicio están los delitos contra el orden económico, o la economía nacional. En conclusión, el bien que se protege es la tributación en materia tributaria y con ello se pretende evitar que se quebrante la tributación y se pueda afectar la obligación del Estado de cumplir con la redistribución de la riqueza, a través del gasto y los servicios públicos.<sup>84</sup>
- La lesión al bien jurídico. Esta lesión desde el punto de vista material, se da a través del daño causado al patrimonio del Fisco Federal o a la puesta en peligro del bien jurídico.

## VI. 5. LAS CONDUCTAS DE ACCIÓN U OMISIÓN.

El delito de Defraudación Fiscal se realiza a través de una conducta de *acción* así como de *comisión por omisión*, en virtud de que será de *acción*, cuando el sujeto activo provoque mediante el uso de engaños, artimañas y maquinaciones la omisión total o parcial en el pago de alguna contribución en perjuicio del Fisco Federal.<sup>85</sup>

No obstante, la conducta de *omisión* se da cuando se “*deja de hacer una cosa*”, y en consecuencia este comportamiento humano, se puede poner a la par de la acción, en cuanto ambas son manifestaciones de la conducta humana, en estos términos la acción omisiva tiene dos categorías, las cuales son: (la omisión simple

---

<sup>84</sup> Orellana Wiarco, Octavio Alberto. Op. cit., pág. 89.

<sup>85</sup> Idem. Pág. 102

y la comisión por omisión).<sup>86</sup>

La omisión simple entraña únicamente el dejar de hacer algo, sin embargo, para la configuración del delito de defraudación fiscal se requiere además; que quien realizó la conducta omisiva, tuviera el deber de obrar, o un deber de abstenerse de producir el resultado material.

Lo anterior atiene a que conforme a la teoría de la acción esperada, este delito se configura con la presencia de una conducta omisiva, que conlleva la producción de un resultado inminente, consecuencia de la omisión del sujeto obligado a evitarlo. Esta obligación, surge en el activo a través de su calidad de garante que es la vinculación no causal sino normativa entre la conducta omisiva y el resultado producido, por haber dejado que se produjera sin evitarlo teniendo el deber de hacerlo por mandato legal.<sup>87</sup>

Esta calidad de garante, tiene sustento en la responsabilidad que deriva del cargo y obligaciones legales que les fueron conferidas al activo, ya sea en virtud de las facultades que se les otorgaron para manejar o disponer de recursos económicos, o porque derivado de su encargo, está en condiciones de evitar un perjuicio al fisco.

En conclusión el delito en comento, se realiza a través de una conducta de acción desplegada por el activo así como de comisión por omisión en consecuencia de no evitar la producción de un resultado, estando obligado a ello.

---

<sup>86</sup> Fontan Balestra Carlos. Op. cit. pág. 85.

<sup>87</sup> Orellana Wiarco, Octavio Alberto. Op. cit., pág. 111.

## VI. 6. LOS MEDIOS DE COMISIÓN (ENGAÑO Y APROVECHAMIENTO DEL ERROR).

Un medio de comisión es la forma de realización de la conducta típica del delito consistente en defraudar, prevé un comportamiento que necesariamente para ser típico se debe realizar a través de:<sup>88</sup>

a) El engaño.- El cual consiste en provocar mediante argucias, artimañas, maquinaciones o cualquier otro medio, un falso conocimiento de la realidad en el sujeto pasivo, el cual, en el caso particular de la Defraudación Fiscal, tiene como objetivo la omisión total o parcial del pago de contribuciones o la obtención de un beneficio indebido, ambos con el consecuente perjuicio que se cause al Fisco Federal.<sup>89</sup>

El punto fundamental en este elemento objetivo como medio comisivo, radica en que el obligado a cubrir contribuciones utiliza maniobras engañosas para hacer creer al Fisco Federal, que no tiene obligación de pagar esas contribuciones que omite (total o parcialmente) o que tiene derecho a la obtención de un beneficio, provocando con ese despliegue de acciones un perjuicio al Fisco Federal, cuando la realidad era precisamente lo contrario.

Asimismo, cabe advertir que el engaño no solamente se refiere a la omisión de pagar total o parcialmente las contribuciones, sino que dicho elemento también puede estar encaminado a la obtención de un beneficio indebido.<sup>90</sup>

b) El aprovechamiento del error del ofendido.- Supone una situación no acorde con la realidad y en virtud de su error, el sujeto pasivo entrega un bien o un

---

<sup>88</sup> Salas Campos, González Raúl. Op. cit., pág. 69.

<sup>89</sup> Michel Higuera, Ambrosio. Op. cit., pág. 31

<sup>90</sup> *Idem*, pág. 35.

numerario que legalmente no está obligado y el autor del delito lo recibe y se beneficia, a sabiendas de que no le corresponde.

En este caso, a diferencia de la conducta engañosa, el sujeto no incide, no provoca, no motiva en forma alguna que el sujeto pasivo tenga una concepción equivocada de la realidad. La apreciación falsa de los hechos se produce en el pasivo por sí mismo, pero debido al error en que se halla hace entrega al activo de algún bien o de un derecho que le pertenece, y con ello el activo se beneficia ilícitamente en perjuicio del pasivo.

Existe una conducta omisiva de quien, como contribuyente obtiene por error del Fisco un beneficio indebido, y si bien su conducta inicialmente es omisiva, en cuanto a que nada ha hecho para hacer saber al Fisco que ha incurrido en el error de concederle un beneficio indebido, su conducta se puede convertir en activa en cuanto que se apropia de ese beneficio, como pudiera ser el cobrar un cheque por concepto de devoluciones indebidas de contribuciones.<sup>91</sup>

## **VI. 7. EL BENEFICIO INDEBIDO DEL CONTRIBUYENTE.**

El vocablo obtener tiene el significado de alcanzar, conseguir o lograr una cosa, para efectos de la Defraudación Fiscal, ha de ser entendido como el hecho de recibir del Fisco algo a lo cual no se tiene derecho.<sup>92</sup>

El concepto del término indebido es un elemento del tipo penal que con cierta regularidad utilizan nuestros legisladores; el alcance que tiene esta expresión es que se debe acreditar cual es el marco normativo del beneficio, para conocer cuando es debido.

---

<sup>91</sup> *Ibidem*, Pág. 36.

<sup>92</sup> Michel Higuera, Ambrosio. Op. cit. Pág. 29.

Se obtiene un beneficio indebido con perjuicio del Fisco, cuando el contribuyente se beneficia de subsidios que no le pertenecen y obtiene devoluciones de pagos de impuestos a los cuales no tiene derecho.

Dicha obtención de beneficios, puede ocurrir en el caso de que el contribuyente a través de maniobras engañosas haga creer al fisco que tiene derecho a la obtención de dichos beneficios o en el supuesto de que aprovechándose del error del fisco obtiene un beneficio que no le corresponde.<sup>93</sup>

La obtención de un beneficio indebido se da en los siguientes casos:<sup>94</sup>

- Cuando se obtiene una devolución indebida a la que no se tiene derecho.
- Cuando se obtiene una devolución en cantidad mayor a la que corresponda.
- Cuando se realiza un acreditamiento indebido al que no se tiene derecho.
- Cuando se realiza un acreditamiento en cantidad mayor a la que corresponda.
- Cuando se realiza una compensación indebida a la que no se tiene derecho.
- Cuando se realiza una compensación en cantidad mayor de la que corresponda.

## **VI. 8. EL PERJUICIO AL FISCO FEDERAL.**

El vocablo perjuicio se refiere al monto que se ha dejado de percibir cuando se tiene derecho a ello. Respecto al perjuicio fiscal, éste consiste en que la Hacienda Pública no reciba las contribuciones a que constitucionalmente tiene derecho, derivado de las obligaciones de los contribuyentes a contribuir para los gastos públicos.<sup>95</sup>

El monto de dicho perjuicio fiscal se obtiene a través de la emisión de un dictamen

---

<sup>93</sup> Orellana Wiarco, Octavio Alberto. Op. Cit. Pág. 114.

<sup>94</sup> Michel Higuera, Ambrosio. Op. cit. Pág. 29-30.

<sup>95</sup> Salas Campos, Gonzalez Raúl. Op. cit. Pág. 80.

técnico contable que es elaborado a través del Servicio de Administración Tributaria dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que es quien ordena el inicio de visitas domiciliarias, para que a través de sus facultades de comprobación, tenga conocimiento de la situación contable y fiscal de determinado contribuyente.

Durante el desarrollo de estas visitas será que, la autoridad fiscalizadora conocerá los hechos u omisiones que puedan entrañar el incumplimiento a disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales, así como los hechos u omisiones que al respecto se conozcan de terceros, y al término de dicha visita se hará mención expresa de cualquier hecho u omisión existente respecto a la obligación tributaria por parte del contribuyente visitado.<sup>96</sup>

La utilidad de identificar el monto del perjuicio es para efectos de determinar la sanción privativa que se deba imponer, porque dependiendo de la cantidad será la pena que, en su momento, imponga la autoridad judicial, de acuerdo con lo previsto en el cuarto párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación,<sup>97</sup> que en la actualidad establece las siguientes penas, atendiendo al monto del perjuicio fiscal:

- I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,369,930.00.
- II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,369,930.00 pero no de \$2,054,890.00.
- III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,054,890.00.

Sin embargo, también hay casos en que el monto de lo defraudado al Fisco no es determinable, en cuyo caso la pena será de tres meses a seis años de prisión, de

---

<sup>96</sup> Consultable en el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

<sup>97</sup> Consultable en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

acuerdo a lo establecido en el quinto párrafo del mencionado artículo 108.

Por disposición del Código Fiscal Federal, en la práctica para efectos de la imposición de la pena y la determinación de la gravedad del ilícito, las querellas que formula la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siempre van acompañadas de la determinación del perjuicio, que elabora como ya se dijo, la autoridad fiscalizadora como base en el dictamen técnico contable, realizado por peritos contables tomando en cuenta los documentos y las pruebas que hayan arrojado las visitas al contribuyente.

## **CAPÍTULO VII**

### **TIPOS DE RESPONSABILIDAD DE LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS.**

Con independencia de lo que hasta ahora se ha estudiado, existen otras figuras jurídicas que aún no se abordan y que están previstas en la legislación fiscal y en la de sociedades mercantiles, en torno a la responsabilidad solidaria de las personas físicas que administran las sociedades mercantiles.

#### **VII.1. LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS.**

El artículo 158 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, menciona que los administradores son solidariamente responsables para con la sociedad, de la existencia y mantenimiento de los sistemas de contabilidad, control, registro, archivo o información que previene la ley, así como del exacto cumplimiento de los acuerdos de las asambleas de accionistas.

Ahora bien, el consejo de administración en pleno es el órgano encargado del funcionamiento y operaciones del objeto de la sociedad anónima, sin embargo, todos y cada uno de los administradores son responsables de la existencia, mantenimiento y presentación de los libros de la sociedad conforme a la disposición legal antes mencionada de la Ley General de Sociedades Mercantiles. Por tanto, al ser solidariamente responsables todos y cada uno de los administradores respecto de la existencia y conservación de los libros a que se refiere dicho dispositivo, es claro que cualquiera de ellos tiene la obligación de vigilar la existencia y regularidad de los libros sociales y por ende de facilitar a los socios o a terceras personas la inspección de los mismos.

Por lo anterior, de conformidad con la normatividad señalada en los párrafos

anteriores, el responsable por disposición expresa de la ley, en torno a la existencia y mantenimiento de los sistemas de contabilidad de las empresas, y por ende del cumplimiento de las obligaciones de carácter financiero y fiscal que de ellas se desprendan, son los administradores de las mismas, por lo tanto se desprende que la obligación solidaria a que se refiere el artículo 26, del Código Fiscal de la Federación, puede vincular a los individuos que al amparo de la representación corporativa que les permite su carácter de miembros del consejo de administración, cometan conductas penalmente relevantes, u omitan evitar la consumación del resultado.

Máxime que al contar con dichas atribuciones legales y estatutarias, y en el marco de la función que desempeñan dentro de la persona moral contribuyente, tienen a su cargo la existencia y mantenimiento de los sistemas de contabilidad de las empresas, y por ende el cumplimiento de las obligaciones de carácter financiero y fiscal, de tal suerte que, cuando las acciones u omisiones que realiza investido de dicho encargo, trascienden de la simple responsabilidad civil o administrativo-fiscal, actualizando alguna de las hipótesis reprochables en derecho penal, se debe fincar responsabilidad por tales hechos, toda vez que es de explorado derecho que una misma conducta puede ser generadora de todo tipo de responsabilidades y procedimientos, que son autónomos entre sí.

La propia ley al prever la enorme responsabilidad de los encargados de la administración de una empresa, incluso les impone obligación solidaria en el pago de las contribuciones, lo que denota la trascendencia de la conducta tanto activa, como omisiva de los administradores, y esto, lejos de excluir la posible responsabilidad en la comisión del delito al amparo de la representación corporativa, se constituye como elemento eficaz para sentar la atribuibilidad de los hechos relevantes en materia penal, en igualdad de circunstancias a quienes integran la representación de las personas morales.

De ahí, que la probable responsabilidad penal de los administradores de las sociedades anónimas, no se refiere a un concepto estricto de obligación solidaria en el ámbito tributario, sino a la trascendencia que en nuestro sistema jurídico engarza la actuación de los administradores con la persona moral que representan. Partiendo de lo anterior, se determina que en el ejercicio de sus encargos, tienen la administración y el reporte de la situación contable de la empresa, así como el acceso a toda la documentación soporte que refleja el estado financiero de la misma y por consiguiente la obligación de enterar correcta y oportunamente las cantidades que por concepto de contribuciones, correspondientes al valor de actos y actividades efectivamente realizadas por la contribuyente, así como vigilar que la persona que realice la declaración fiscal en representación de la contribuyente, entere dichas cantidades al Fisco Federal.

Esto es que, les surge también la obligación solidaria de cerciorarse que las declaraciones que se presenten para efectos fiscales se hagan de manera correcta y en caso de existir alguna irregularidad, corregirla oportunamente, pues para ello están investidos de todas las facultades generales y especiales dentro de la sociedad.

De manera preliminar, es necesario señalar que una Sociedad Anónima es una persona moral, que ejerce el comercio con el patrimonio aportado por los socios y con las utilidades acumuladas. La participación de los socios está representada por acciones y los mismos sólo son responsables por las obligaciones sociales hasta la concurrencia de sus respectivos aportes. Los aportes son representados por "acciones", con la facultad de transmitir libremente su calidad de socios.<sup>98</sup>

La administración de la sociedad puede estar a cargo de uno o más administradores temporales y revocables,<sup>99</sup> designados por el Consejo de

---

<sup>98</sup> Enciclopedia Jurídica OMEBA. Tomo T 25. Pág. 729.

<sup>99</sup> Consultable en el artículo 142 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Administración; sin embargo cabe mencionar que dicha designación conlleva una responsabilidad inherente a su encargo. Por tanto, es menester precisar cuál es este tipo de responsabilidad, iniciando con el término general de esta palabra que deriva del latín *responderé* que significa “estar obligado”. Es decir, la responsabilidad refiere la capacidad abstracta de responder por determinado riesgo personal que tiene todo sujeto actuante, en relación con determinados eventos ponderables según las leyes de la causalidad.<sup>100</sup>

Ahora bien, la responsabilidad solidaria es aquella en la que los sujetos obligados a su cumplimiento, deben responder de manera conjunta, respecto de las deudas contraídas.

Los elementos estructurales de esta responsabilidad son los siguientes:

- Pluralidad de sujetos. Ya que esta responsabilidad es una especie del género de las llamadas obligaciones subjetivamente complejas, es decir obligaciones en las que intervienen una pluralidad de sujetos en la misma parte de la relación obligatoria, esto es, todos como deudores o todos como acreedores.
- *Eadem res debita* (identidad en la prestación). Es decir, la prestación debida por cada uno de los deudores debe ser idéntica.
- *Eadem causa obligandi*. Para que surja dicha obligación debe de surgir del mismo hecho jurídico.<sup>101</sup>

Así la responsabilidad solidaria del administrador de una Sociedad Anónima, se origina del vínculo jurídico que a ella lo liga, el cual a su vez nace del acuerdo de la Asamblea que lo designa y se perfecciona por la aceptación de su cargo.

---

<sup>100</sup> Pelligrin, F. “Responsabilità” Nouvo Digesto Italiano. Tomo VIII, UTET. Torino 1999. Pág. 438

<sup>101</sup> Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús. “La responsabilidad Solidaria en Materia Fiscal Federal” Ed. Porrúa. México 2000. Pág. 174.

Dicho vínculo, tiene su fundamento legal en el artículo 142 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, el cual esencialmente señala que la Sociedad Anónima estará a cargo de uno o varios mandatarios temporales y revocables, quienes pueden ser socios o personas extrañas a la sociedad. Este mismo ordenamiento legal establece que los administradores tendrán la responsabilidad inherente a su mandato, el cual se hará constar en los estatutos sociales de la escritura constitutiva levantada ante un fedatario público que constate dicho acto jurídico.

Por tanto, una vez que el administrador acepta el mandato que le ha sido encomendado, se encuentra obligado solidariamente frente a la sociedad, a los accionistas, a los acreedores y al Fisco, por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño de su encargo. Al respecto, la Ley General de Sociedades Mercantiles señala que el administrador será solidariamente responsable para con la Sociedad, en relación a lo siguiente:

- Del incumplimiento de las aportaciones hechas por los socios.
- Del cumplimiento de los requisitos legales y estatuarios establecidos con respecto a los dividendos que paguen a los accionistas.
- De la existencia y mantenimientos de los sistemas de contabilidad, control y registro de la información.
- Del exacto cumplimiento de los acuerdos de las asambleas de accionistas.

Sin embargo, tratándose de la responsabilidad solidaria en materia fiscal, esta se encuentra establecida en el artículo 26 del Código Fiscal Federal, el cual medularmente señala que el administrador será solidariamente responsable con los contribuyentes:

- Por las contribuciones que debieron pagarse a cargo de la sociedad en liquidación o en quiebra.

- Por las contribuciones que debieron pagarse a cargo de la sociedad durante su gestión.
- Por las contribuciones causadas o no retenidas.
- Por las contribuciones que debieron pagarse o enterarse.
- Por el cambio de domicilio de la persona moral, sin presentar el aviso correspondiente.

En consecuencia, de una interpretación sistemática tanto de la legislación fiscal y mercantil, se concluye que el administrador de una Sociedad Anónima es solidariamente responsable de la existencia y conservación de la información contable de la persona moral así como del cumplimiento de las obligaciones fiscales de ésta.<sup>102</sup>

Así pues, en uso de tales facultades conferidas por el mandato correspondiente, las responsabilidades derivadas del incumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad, necesariamente le son imputables, teniendo responsabilidad solidaria, ya que su obligación como Administrador es que en el ejercicio de sus funciones, presentara las declaraciones, consignando cantidades verdaderas, así como realizar el pago de las contribuciones correspondientes, además de la vigilancia del cumplimiento de todas las obligaciones de la contribuyente incluyendo las de carácter fiscal.<sup>103</sup>

Lo anterior, aun cuando a la fecha de inicio de las facultades de comprobación que dieron lugar a la determinación del crédito ya no ostenten el cargo que tenían en la época de la causación; ello es así, atendiendo a la circunstancia de que fue durante su gestión que adquirieron tal responsabilidad por aquellas contribuciones causadas que no se pagaron ni retuvieron, puesto que sólo a aquellos que entonces desempeñaron las funciones señaladas se les puede imputar la

---

<sup>102</sup> Consultable en el artículo 158 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

<sup>103</sup> **Caletti, Alberto.** *“Tratado de Derecho Mercantil”*. Editorial Reua. Madrid. 2002. Pág. 324.

conducta omisiva, y no a quienes las ejerzan en el momento en que la autoridad hacendaria lleva a cabo sus atribuciones.

Ahora bien, cabe mencionar que en el caso de las presentaciones de declaraciones a través de internet se presumirá sin que se admita prueba en contrario, que los documentos digitales que contengan firma electrónica avanzada de las personas morales, fueron presentados por el administrador único, el presidente del consejo de administración o la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración de la persona moral de que se trate, en el momento en el que se presentaron los documentos digitales.

Así también, el último párrafo del artículo 19-A del Código Fiscal de la Federación, es claro en señalar que la persona que tenga facultades de administración de la persona moral de que se trate, es el responsable de la presentación de las declaraciones vía electrónica y, en general, de cualquier documento digital, pues incluso se trata de una presunción *iure et de iure*, esto es, que no admite prueba en contrario. Lo anterior, toda vez que el administrador goza de facultades para ejercer actos de administración dentro de la persona moral, por lo que se afirma que evidentemente tiene facultades para presentar declaraciones a nombre de su representada.

## **VII.2. LA RESPONSABILIDAD DE LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS PARA CON TERCEROS.**

Resulta importante señalar, que las personas que sean designadas para representar a la sociedad frente a terceros, tendrán tanto las facultades y obligaciones que impone la ley, así como las contenidas en los estatutos de la sociedad.

En este punto, para la comisión del delito de Defraudación Fiscal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, no resulta necesario que los coautores realicen una conducta que colme todos los elementos de la descripción típica, sino que basta con que su conducta sea adecuada para la consumación del ilícito, pues la parte que cada autor conscientemente realiza, constituye la porción de un todo que es el delito y, por tanto, no responde solamente del resultado de su conducta concreta, sino del delito considerado unitariamente.

Aspectos en materia del Trabajo. Es de vital importancia que la empresa cumpla debidamente con las disposiciones legales aplicables al Instituto Mexicano del Seguro Social, e Infonavit, así como con las demás disposiciones previstas por la Ley Federal del Trabajo. Adicionalmente, existen otras disposiciones generales en materia de seguridad e higiene que fijan una gran variedad de obligaciones a cargo de los empresarios, con el propósito de acentuar la seguridad, higiene y adecuado medio ambiental en los centros de trabajo.<sup>104</sup>

Aspectos de Comercio Exterior. En este aspecto, se destacan aquellas obligaciones de control, tendientes a acreditar la legal estancia en el país de las mercancías importadas. Cualquier empresa que desee importar o exportar mercancía en el país, deberá de estar inscrita en el Padrón General de Importadores, así como cumplir fundamentalmente con las siguientes disposiciones: Ley Aduanera y su Reglamento, Ley de Comercio Exterior y su Reglamento.

Aspectos en materia de Migración. Los empleados extranjeros que laboren en la empresa, deberán modificar su característica migratoria y obtener una forma migratoria de no inmigrante (FM3), lo cual les permitirá trabajar legalmente en la República Mexicana. Es la empresa quién deberá solicitar la expedición de dicha

---

<sup>104</sup> **Gomez Neri, Teresa.** "Principales Aspectos a considerar al iniciar una empresa". En [http://goodrichriquelme.com/pdf/principales\\_aspectos\\_a\\_considerar\\_al\\_iniciar\\_una\\_empresa](http://goodrichriquelme.com/pdf/principales_aspectos_a_considerar_al_iniciar_una_empresa). Consultada el 20 de octubre de 2011.

visa a través de una carta de oferta de trabajo. En caso de que se otorgue la autorización de trabajo, los familiares (esposa e hijos) del no inmigrante, podrán internarse al país como dependientes económicos, a quienes se les otorgará la misma calidad que al titular del documento.

Aspectos en materia de Propiedad Intelectual. De existir alguna marca, patente nombre comercial, secreto industrial, invención, modelo de utilidad o diseño industrial, que la empresa desee proteger, esta deberá de cumplir con las disposiciones previstas en la Ley de la Propiedad Industrial y llevar a cabo los registros correspondientes ante el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial.

Aspectos Ambientales. Aquellas empresas dedicadas a actividades industriales, deberán de cumplir con las obligaciones de equilibrio ecológico que se establezcan en las diversas disposiciones legales en materia ambiental, como lo son: la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Medio Ambiente, así como sus diversos reglamentos.

Derivado de la creciente conciencia ambiental, la inobservancia de estas disposiciones, se encuentra sancionada con multas, clausuras, revocaciones, arrestos y acciones penales.

Aspectos normativos. No se debe de olvidar que la empresa deberá cumplir además con todas las normas oficiales correspondientes y con las leyes especiales y sus reglamentos relacionados con la actividad preponderante de la sociedad.

### **VII.3. RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS.**

Existen muchas perspectivas en torno a si las personas morales o jurídicas (entre ellas las anónimas), son susceptibles de ser imputadas en forma directa como

entes económicos, o si son las personas físicas que las representan y administran, quienes deben responder por los ilícitos del orden penal que se llegan a cometer bajo el amparo corporativo; para conocer un poco de ello, a continuación se hará referencia a algunos puntos de vista de diversos estudiosos del derecho penal, enfocado a la actividad empresarial de las sociedades económicas en distintos países.

La afanosa búsqueda de nuevos sistemas que permitan diseñar una responsabilidad penal de las corporaciones, más allá de los, a nuestro juicio, insalvables obstáculos normativos (principalmente de índole constitucional) que presentan, puede provocar un problema adicional: servir de coartada a los socios que tengan la cuota más alta de poder en la estructura empresarial.<sup>105</sup>

Un modelo que pretenda ser respetuoso de los principios inspiradores del ordenamiento jurídico-penal en un auténtico Estado de derecho debe renunciar a la pretensión de estructurar sistemas orientados a la imputación de responsabilidad penal a las corporaciones. Lo dicho, sin embargo, no debe ser interpretado como una actitud tendiente a desechar la importancia que indudablemente, reviste la comisión de distintas formas de criminalidad en el ámbito de las personas jurídicas. Al contrario, en este sentido, los esfuerzos del Derecho Penal convencional, con los medios de imputación individual que consagra, deben ser extremados para evitar la impunidad de los actos cometidos en el seno de los entes ideales por sus representantes o administradores.

El problema fundamentalmente se presenta en el marco de los delitos económicos o socio-económicos, en los casos en los que la infracción penal proviene de una decisión tomada por un órgano colegiado y es ejecutada por miembros de la empresa de inferior jerarquía que sólo cumplen órdenes de sus superiores; con lo

---

<sup>105</sup> **Cesano, José Daniel.** *“Estudios sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas”*. Editorial Ediar. Buenos Aires. 2006.

cual se evidencia hoy por hoy, que asistimos innegablemente a un progresivo crecimiento de las personas jurídicas en hechos delictivos.<sup>106</sup>

Entonces, el derecho penal no puede permanecer indiferente porque esa misma persona, ahora “colectiva” puede ser catalogada como sujeto activo de un evento delictivo, o mejor dicho, si puede ser sujeto de imputación. La persona jurídica lleva ese nombre tan sólo porque el ordenamiento reconoce la personalidad jurídica a ciertas organizaciones estructuradas para el cumplimiento de los fines que requieren una capacidad jurídica determinada.<sup>107</sup>

Esta situación se agrava, y de ahí el problema en sistemas jurídicos tributarios o pertenecientes al sistema románico-germánico donde reza aquel apotegma: *societas delinquere non potest* y la persistencia en reclamar sujetos individuales para la imputación penal.

Antes bien, la cuestión de la responsabilidad penal de las personas jurídicas debe ser ubicado en el terreno del derecho penal de la empresa pues el común denominador tiene su origen en la actuación de un sujeto individual para una empresa y este derecho penal de la empresa pertenece a su vez a un universo mucho más grande cual es el derecho penal económico.<sup>108</sup>

Pese a la ardua discusión que tiene lugar en estos últimos años, puede decirse que, en la literatura especializada hay cierto consenso respecto a que, en el derecho penal común vigente, no es posible la punibilidad de las personas jurídicas. Rige, en suma, el brocárdico *societas delinquere non potest*. Se discute, sin embargo, si esta decisión legislativa obedece, científicamente, a un reconocimiento de la incapacidad de los entes ideales para actuar o para ser

---

<sup>106</sup> **Martínez -Bujan Pérez, Carlos.** “Derecho Penal Económico. Parte General”. Valencia, Pág.193.

<sup>107</sup> **García Tejera, Norberto J.** “Persona Jurídica, tratamiento en los tipos civil y comercial”. Buenos Aires. 1998. Pág. 26.

<sup>108</sup> **Meini Méndez, Iván Fabio.** “La responsabilidad penal de las personas jurídicas”. Editorial Lima. 1999. Pág. 67.

culpables. En rigor, y dejando de lado aquellas opiniones que *de lege ferenda*, se muestran contrarias (en estos casos) a la no previsión de castigo, en términos generales la doctrina mayoritaria se ha inclinado por negarles capacidad de acción.<sup>109</sup>

Los obstáculos que impiden esta utilización (y que, en términos generales, se corresponden con los que mencionamos al ocuparnos de la vigencia del principio *societas delinquere non potest* en la legislación penal común alemana y española) se vinculan, fundamentalmente, a la falta de capacidad de acción, a la incapacidad de culpabilidad y a la imposibilidad de que la pena pueda responder a su fundamento teórico en el caso de ser aplicada a las corporaciones. Se ha sintetizado este aspecto del problema al afirmar que: “Para todas las corrientes científicas del derecho penal moderno, y pese a sus profundas divergencias, en ciertos casos, lo real es que la mayor parte de los elementos del delito (que resultan condiciones del castigo penal) responden en gran medida a conductas, aptitudes o contenidos espirituales que sólo pueden darse con relación al individuo. Así, la acción como conducta humana y la culpabilidad, tanto en orden a la imputabilidad como a las formas dolosas o culposas, no pueden ser vinculadas a un ente ideal.

Por otra parte, la estructura de la comisión por omisión se revela, en la opinión de algunos autores como un medio apto para superar las dificultades que ofrece la escisión entre acción y responsabilidad en el ámbito de la criminalidad de los entes colectivos, ya que la solución más eficaz para un importante sector de la doctrina actual es acudir a la estructura de la omisión impropia para atribuir responsabilidad a los superiores jerárquicos en la organización empresarial, que

---

<sup>109</sup> Son de esta opinión y los citan en las siguientes obras: Claus Roxin. Derecho Penl., Parte General. Civitas. Madrid. 1997. T I. Pág. 258-259; Johanes Wessels. Derecho Penal. Parte General. Depalma. Bs. As. 1980. Pág. 27; Winfried Hassemer. Fundamentos de derecho penal. Bosch. Barcelona. 1984. Pág. 257; Reinhart Maurach. Karl Heinz Gössel y Heinz Zipf. Derecho penal. Parte General. Astrea. Bs. As. 1995. Pág. 238.

no hubiesen evitado que el hecho delictivo se ejecutase por parte de sus subordinados.

No obstante ser ésta también nuestra opinión con respecto a las formas omisivas impropias, lo cierto es que la utilización de este instrumento por parte de cierta jurisprudencia, como una técnica de imputación para responsabilizar a los administradores, o en general, a representantes del ente ideal, nos pone en la necesidad de determinar, desde un ángulo analítico teórico y con el mayor rigor posible, hasta dónde llega la posición de garante.<sup>110</sup>

La posición de garante requiere, esencialmente, que el sujeto esté encargado de la protección o custodia del bien jurídico que aparece lesionado o amenazado de lesión.

En segundo lugar, será necesario que el autor (administrador, director, etc.) tenga el control o dominio de la actividad que se considera riesgosa. Este control requiere, para ser tal, el conocimiento del curso causal concreto por parte del omitente de la situación. De allí que no basta que el autor sepa que tal o cual hecho se está llevando a cabo: es necesario que sepa cómo es que éste se desarrolla, y al mismo tiempo que esté colocado en posición real y física de modificar el curso de los hechos, evitando así el resultado delictivo.

Antes bien, la cuestión de la responsabilidad penal de las personas jurídicas debe ser ubicado en el terreno del derecho penal de la empresa, pues el común denominador tiene su origen en la actuación de un sujeto individual para una empresa, y éste derecho penal de la empresa pertenece a su vez a un universo mucho más grande cual es el derecho penal económico.

La persona jurídica, tiene existencia en la medida en que detrás de ella hay una

---

<sup>110</sup> **Bacigalupo, Enrique.** *“Delitos impropios de omisión”*. Editorial Temis. Bogotá. 1983. Pág. 143.

realidad que la sustenta, para que aquella pueda realizar los actos correspondientes en el tráfico jurídico, de ahí que exista una diferencia sustancial entre la acción de la persona concreta (el órgano o representante), y la acción de la propia persona jurídica; por eso aquí no se trata de una relación para con el otro, sino antes bien de una relación en la que “el otro” está necesariamente presente.<sup>111</sup>

No se podría afirmar que el ente delictivo delinque a través de sus miembros, sino que sus miembros delinquen por medio del ente que han constituido. El ente es instrumento de sus miembros.

En este sentido, la serie de disposiciones previstas en la Ley General de Sociedades Mercantiles, si bien se encuentran previstas en ordenamiento de carácter administrativo y mercantil, constituyen normas extra-penales que forzan su aplicación para la atribución de la responsabilidad que ahora nos ocupa.

Aunado a que por disposición de la ley, y en atención al cargo que voluntariamente aceptaron cada uno de los imputados dentro del Consejo de Administración de la contribuyente, tienen la encomienda de vigilar el desarrollo de las actividades de su representada vinculadas con su objeto social, y por consecuencia de las obligaciones que se generan con motivo de éstas, dentro de las que se encuentran aquellas de naturaleza tributaria, por lo que tiene la responsabilidad inherente a su mandato y la derivada de las obligaciones que la ley y los estatutos le imponen.

Los representantes de las personas morales responden en lo personal de los hechos delictuosos que cometan en nombre propio o bajo el amparo de la

---

<sup>111</sup> **De Faría Costa, José.** “La responsabilidad jurídico penal de la empresa y de sus órganos, o una reflexión sobre la alteridad en las personas colectivas a la luz del derecho penal”. Barcelona. 1995. Pág. 440.

representación corporativa, principio que también se plasma en los diversos ordenamientos legales en vigor. Asimismo, resulta importante señalar que las personas que sean designadas para representar a la sociedad frente a terceros, tendrán tanto las facultades y obligaciones que impone la ley, así como las contenidas en los estatutos de la sociedad.

Al contar con dichas atribuciones legales y estatutarias, y en el marco de la función que desempeñan dentro la persona moral contribuyente, tienen a su cargo la existencia y mantenimiento de los sistemas de contabilidad de las empresas, y por ende del cumplimiento de las obligaciones de carácter financiero y fiscal, cargo que por cierto les es formalmente conferido y aceptado; de tal suerte que, cuando las acciones u omisiones que realiza investido de dicho encargo, trascienden de la simple responsabilidad civil o administrativo-fiscal, actualizando alguna de las hipótesis reprochables en derecho penal, se debe fincar responsabilidad penal por tales hechos.

En este orden de ideas, la propia ley al prever la enorme responsabilidad de los encargados de la administración de una empresa, incluso les impone obligación solidaria en el pago de las contribuciones, lo que denota la trascendencia de la conducta tanto activa, como omisiva de los administradores, y esto, lejos de excluir la posible responsabilidad en la comisión del delito al amparo de la representación corporativa, se constituye como elemento eficaz para sentar la atribuibilidad de los hechos relevantes en materia penal, en igualdad de circunstancias a quienes integran la representación de las personas morales.

Las personas jurídicas no son penalmente responsables. ¿Por qué no serían penalmente responsables? Justamente porque a la luz del análisis dogmático que nos brinda la Teoría del Delito, ciertas condiciones que son exigibles en la atribución de responsabilidades de las personas físicas no logran ser reunidas respecto a las personas jurídicas. Sin perjuicio de reconocer que por vía de ficción

o creación normativa puede ser introducida lisa y llanamente una suerte de responsabilidad de aquella, a través de la introducción de pautas “extra-sistema”, comparto la idea que tal ficción lejos de mejorar empeorará el actual modelo represivo.<sup>112</sup>

En resumen, se ha utilizado a la persona jurídica o el equivalente colectivo para valerse de cierta impunidad que confiriera el ropaje del sujeto ideal y desde allí direccionar acciones criminales hacia su beneficio, hacia el beneficio de un tercero o de ambos en perjuicio de terceras personas.

---

<sup>112</sup> **Navas Rial, Claudio R.** “Responsabilidad penal de las personas jurídicas”. Editorial Fabián Di Plácido. Buenos Aires.

## CAPÍTULO VIII

### **ACREDITACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD PENAL DE QUIENES REPRESENTAN A LAS PERSONAS JURÍDICAS**

En este apartado se analizará la acreditación de la responsabilidad penal de aquellas personas físicas que tienen la representación legal de los entes corporativos, la forma en que cada miembro del consejo de administración puede llegar a participar en la comisión del delito de Defraudación Fiscal, los instrumentos o medios de convicción con los que se cuenta para acreditar dicha responsabilidad, el dominio del hecho y la calidad de garante del o los sujetos activos en la materialización del ilícito y la aportación de información de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

#### **VIII.1. OBLIGACIONES DE QUIENES TIENEN LA ADMINISTRACIÓN Y REPRESENTACIÓN CORPORATIVA.**

Evidentemente, quienes ostentan la representación de las sociedades y quienes las administran, son personas físicas que por la naturaleza de las funciones que realizan, conocen debidamente las operaciones comerciales que lleva a cabo la sociedad, y por ende, tienen conocimiento pleno de la situación financiera del ente económico, con lo cual, es ineludible que cuentan con la información suficiente para presentar debidamente las declaraciones fiscales en nombre y representación de la empresa.

Resulta necesario recordar que en la relación jurídico tributaria, se ubica por una parte el sujeto activo (acreedor) y por otra el sujeto pasivo (deudor). Desde esta concepción, los sujetos pasivos de la obligación tributaria serán quienes probablemente cometan algún delito tributario: En este orden de ideas, se puede

afirmar que “sin el hecho imponible no hay hecho punible”.<sup>113</sup>

De tal manera que, en una primera aproximación, el sujeto pasivo de la obligación tributaria puede ser el contribuyente, el responsable solidario, el sustituto o terceros obligados. Mientras que el contribuyente es la persona que realiza el hecho imponible, es decir, quien posee la capacidad económica que se refleja en la capacidad contributiva; los demás sujetos obligados no necesariamente demuestran capacidad de pago del tributo; sin embargo, por estar vinculados de alguna manera con la obligación principal de pago son sujetos pasivos. Es decir, que los sujetos pasivos llamados a cumplimentar un deber tributario y no lo hicieren, incumplen con sus obligaciones o deberes respectivos, y se constituyen como los sujetos activos del delito tributario.<sup>114</sup>

El incumplimiento de una obligación tributaria por cualquier persona, ya sea física o moral, y de la que resulta la comisión de un delito, redundará en que entonces dicha persona será sujeto activo del delito. La responsabilidad penal es personal, en tal sentido, tanto las personas físicas como las morales son responsables, respecto a estas últimas conforme al acta constitutiva de la persona moral, será el representante legal a quien se finque dicha responsabilidad, pudiendo ser el presidente del consejo de administración, el administrador único o el gerente, etc.

Cobra importancia también, lo estipulado en el numeral 158, fracción III de la Ley General de Sociedades Mercantiles, en virtud de que a partir de éste se colige que los indiciados, en su calidad de consejeros de administración, son responsables de vigilar la existencia y mantenimiento de los sistemas de contabilidad, control, registro, archivo o información de la empresa contribuyente.

Por lo anterior, es importante destacar lo que la ley de la materia refiere respecto

---

<sup>113</sup> R. Tarantino, Jacinto. “Las penalidades tributarias”. Editorial Astrea, Buenos Aires 1983. Pág. 54.

<sup>114</sup> Ferreiro Lapatza J.J.. “Curso de Derecho Financiero Español”. Editorial Marcial Pons. Madrid. 2006.

de la contabilidad, para efectos de saber con precisión el alcance de las obligaciones que tengan a su cargo los administradores de las sociedades anónimas. De tal forma, en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación y 26 del Reglamento de dicho ordenamiento, se precisan las reglas relativas a la contabilidad y la información que ésta deberá contener, y no es otra más que llevar los sistemas y registros contables que señale el Reglamento del Código en mención, las que deberán reunir los requisitos que establezca dicho Reglamento, para lo cual se deberá identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas siempre con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquellos puedan identificarse con las distintas contribuciones y tasas, incluyendo las actividades liberadas de pago por la ley.

Una vez dado lo anterior, se deberá asegurar el registro total de operaciones, actos o actividades y garantizar que se asienten correctamente, mediante los sistemas de control y verificación internos necesarios.

Asimismo, en lo particular la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece igualmente obligaciones para los contribuyentes y, en el caso de las personas morales, para sus administradores, señalando que deberán llevar contabilidad, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta ley, y efectuar lo correspondiente en relación a la separación de los actos o actividades de las operaciones por las que deba pagarse el impuesto por las distintas tasas, de aquéllos por los cuales dicha Ley libera de pago. Por lo que diremos entre otras, las razones de su obligación:

- Primeramente, tienen la administración y el reporte de la situación contable de la empresa, así como el acceso a toda la documentación soporte que refleja el estado financiero de la misma.
- En segundo término, porque tienen la obligación y están en posibilidad de enterar correcta y oportunamente las cantidades que por concepto de

Impuesto al Valor Agregado se hubiera causado, debiendo consignar las cantidades correspondientes a las operaciones realizadas por la sociedad durante los periodos respectivos.

- En tercer lugar, en atención a sus deberes de vigilar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, pueden cada uno de ellos cerciorarse de que hayan sido pagados los impuestos, y desde luego impedir que se omita elaborar reportes falsos.
- Y por último, porque en su calidad de miembros del consejo de administración de la contribuyente, pueden permitir que se engañe el Fisco Federal y se omita pagar las contribuciones correspondientes, siendo que deberían ser los principales interesados en el oportuno y correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, en atención a los deberes y obligaciones que tienen como administradores de la persona moral.

Cabe destacar, que una de las obligaciones de los administradores de una persona moral, es la de presentar ante la asamblea general de socios, un informe respecto de la marcha de la sociedad durante el ejercicio, así como de su situación financiera, en términos de lo dispuesto por el numeral 172 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, lo cual permite conocer cuáles fueron las ventas durante el ejercicio, si fueron pagados al Fisco Federal el impuesto al valor agregado trasladado a los clientes con motivo de las mismas, si se ha cumplido o no oportunamente con las obligaciones contables y fiscales de la empresa y, en su caso, tomar las medidas necesarias para corregir espontáneamente la situación fiscal de la contribuyente. Asimismo, Las sociedades anónimas, bajo la responsabilidad de sus administradores, deben presentar a la asamblea de accionistas, anualmente, un informe que incluya datos exactos sobre la marcha de la sociedad en el ejercicio, así como un estado que muestre la situación financiera de la sociedad y los resultados a la fecha de cierre del ejercicio.

El artículo 1º, de la Ley General de Sociedades Mercantiles reconoce a las

sociedades anónimas, y en cuanto a su representación como a cualquier otro tipo de sociedad mercantil, según lo dispone el artículo 10 de dicho cuerpo normativo, corresponderá a su administrador o administradores, quienes podrán realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad, salvo lo que expresamente establezca la ley y el contrato social.

Para que surtan efecto los poderes que otorgue la sociedad mediante acuerdo de la asamblea o del órgano colegiado de administración, en su caso, bastará con la protocolización ante notario de la parte del acta en que conste el acuerdo relativo a su otorgamiento, debidamente firmada por quienes actuaron como presidente o secretario de la asamblea o del órgano de administración según corresponda, quienes deberán firmar el instrumento notarial, o en su defecto lo podrá firmar el delegado especialmente designado para ello en sustitución de los anteriores.

Por otra parte, en términos de lo previsto por el artículo 142 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, la administración de las sociedades anónimas estará a cargo de uno o varios mandatarios temporales irrevocables, quienes pueden ser socios o personas extrañas a la sociedad.

Sin embargo, el consejo de administración podrá nombrar de entre sus miembros un delegado para la ejecución de actos concretos. A falta de designación especial, la representación corresponderá al presidente del consejo. Los administradores tendrán la responsabilidad inherente a su mandato y la derivada de sus obligaciones que la ley y los estatutos les imponen.

Ahora bien, bajo la responsabilidad de sus administradores, las sociedades anónimas presentarán a la asamblea de accionistas, anualmente, un informe donde se pormenore la marcha de la sociedad en el ejercicio; que declaren y expliquen las principales políticas y criterios contables y de información seguidos en la preparación de la información financiera; donde se elabore un estado que

muestre la situación financiera de la sociedad a la fecha de cierre del ejercicio, donde queden debidamente explicados y clasificados, los resultados de la sociedad durante el ejercicio, así como los cambios en la situación financiera durante el ejercicio.

La falta de cumplimiento de la obligación de presentación del informe a que se refiere el enunciado general del artículo 172 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, será motivo para que la Asamblea General de Accionistas acuerde la remoción del Administrador o Consejo de Administración, o de los Comisarios, sin perjuicio de que se les exijan las responsabilidades en que respectivamente hubieren incurrido.

## **VIII.2. LA FORMA DE PARTICIPACIÓN DELICTIVA DE LOS MIEMBROS DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN.**

El artículo 95 del Código Fiscal de la Federación, establece la forma de participación de quienes intervienen en la comisión de los delitos fiscales, mismas que son equivalentes a las que se refiere el artículo 13 del Código Penal Federal. En estricto sentido, las formas de participación más comunes que se advierten de la praxis procesal, son la autoría directa o material tratándose de personas físicas, y la coparticipación cuando nos referimos a la atribución del delito de una persona moral.<sup>115</sup>

Lo anterior, toda vez que al hablar de la forma de participación debe suponerse la presencia de un sujeto activo, y será este sujeto el que ejecute, realice o provoque la acción descrita en el tipo penal.<sup>116</sup>

---

<sup>115</sup> **Baigún, David.** *“La responsabilidad penal de las personas jurídicas. Ensayo de un nuevo modelo teórico.”* Editorial De Palma. 2000. Pág. 188.

<sup>116</sup> **Díaz Uribe, Hugo Antonio.** *“Apuntes de Derecho Penal. Parte General”.* Editorial Universidad de las Américas. 2006. Pág. 87.

Ahora bien, al hablar de un contribuyente como persona física, obligada a contribuir con el gasto público,<sup>117</sup> a través del pago de los impuestos que le atañen, no existe mayor dificultad para determinar su responsabilidad penal ante su omisión de pago, toda vez que a nadie corresponde más que a dicho sujeto, dar cabal cumplimiento a sus obligaciones ante el Fisco; por lo que resulta muy simple la fórmula para determinar su forma de participación en la consumación de un delito de Defraudación Fiscal, por ejemplo, la que será invariablemente como autor material o directo del hecho antijurídico, en términos de lo previsto por la fracción II del artículo 95 del Código Fiscal de la Federación, análoga a lo dispuesto en la misma fracción II del artículo 13 del Código Penal Federal.<sup>118</sup>

Ante esta situación, el verdadero problema que deben enfrentar las autoridades fiscales, ministeriales y judiciales (en el ámbito de sus respectivas competencias), estriba en la atribuibilidad de la responsabilidad penal de aquellas personas físicas que forman parte de una sociedad anónima, persona moral que por cierto, mediante aquellos que se encuentran formalmente facultados para tales efectos, también hace uso de la facultad de autodeterminación fiscal que la legislación de la materia le confiere, al igual que a las personas físicas obligadas a tributar.

De explorado derecho es, que no se puede sancionar penalmente a una persona moral, pero sí debe castigarse a quienes llegan a delinquir bajo el amparo corporativo de un ente económico, razón por la cual, corresponde a quienes procuran e imparten justicia, el determinar qué sujetos de derecho son los punitivamente responsables del incumplimiento de las disposiciones fiscales (delitos), o dicho en otras palabras, quiénes son esas personas individuales integrantes de una sociedad mercantil, las que violentaron el marco jurídico-tributario con motivo de la omisión de una obligación, así como el grado de participación que cada uno de esos sujetos desarrolló, por ende su respectiva

---

<sup>117</sup> Consultable en el artículo 31, Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

<sup>118</sup> **BAIGÚN, DAVID.** Idem. Pág. 189-190.

responsabilidad, y por último, la imposición de la pena que conforme a derecho corresponda a cada uno de ellos, esto, desde luego atendiendo también a los supuestos previstos por los artículos 51 y 52 del Código Penal Federal.<sup>119</sup>

Atendiendo a lo expuesto, estamos ante un panorama pluriopcional para los efectos de la acreditación de la responsabilidad penal hacia quienes conforman la administración corporativa de una empresa, puesto que efectivamente existe la posibilidad de imputar criminalmente a dichas personas, cuando omiten el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; sobretodo, cuando se habla de Defraudación Fiscal como tipo básico. En este caso, la conducta omisiva es atinente (y por lo tanto reprochable) a todos aquellos que en forma solidaria estén obligados al cumplimiento de las obligaciones contraídas por la sociedad mercantil.

Para ser más puntual aún, al materializar el acto jurídico consistente en la presentación de la declaración fiscal ante la autoridad hacendaria, no es menester que dicha declaración sea presentada y/o firmada por una persona que sea miembro del consejo de administración, basta con que a dicho sujeto se le haya conferido poder apto y suficiente para cumplir con tal cometido y, que desde luego, dicho instrumento notarial este debidamente protocolizado ante fedatario público. Sin embargo, el contenido de lo declarado en representación de la sociedad corporativa, es responsabilidad absoluta de quienes presiden, dirigen, administran o lleven a cabo algún acto afín dentro de la empresa.

Todas estas personas, según el caso, pueden ser imputables de responsabilidad penal, ya que todos tienen conocimiento y acceso a la vigilancia, control y suministro de la información contable y financiera de la empresa, por lo que presentar una declaración fiscal que no contenga la manifestación real de lo que

---

<sup>119</sup> Jiménez Martínez, Javier." *Conducta y ausencia de conducta*". Editorial Angel Editor Tomo I. 2010. Pág. 210.

verdaderamente se debía declarar, no necesariamente constituye responsabilidad penal sólo para aquél que presentó dicha declaración, sino que la responsabilidad punible se hace extensiva también hacia aquellos que estaban obligados a cumplir cabalmente con la referida obligación fiscal; o sea, hacia quienes tienen el deber de evitar el resultado típico o la posibilidad material de interrumpir el curso delictivo antes de su consumación.

Por lo que hace a la figura de la coparticipación, a fin de que la participación deba tenerse en cuenta, hay que partir de la noción de autor material, que es quien realiza la parte principal; o sea, la conducta básica y fundamental que colma el tipo penal, y a partir de dicho concepto surgen las demás conductas cooperantes, ligadas íntimamente a la conducta fundamental. Ahora bien, para que las conductas cooperantes tengan trascendencia a la luz del Código Penal, deben estar vinculadas de tal manera que, sin su existencia, no se hubiese producido el resultado final, comisión del ilícito, lo que significa que tales conductas deben guardar con el resultado típico una relación de causa a efecto, necesaria para que el delito tenga realidad jurídica. Además, la participación puede ser contemplada como una conducta necesaria que complementa la conducta principal del autor material y ambas conductas deben estar vinculadas, en virtud de una conexión psíquica, dado que sin esta vinculación no puede existir participación, pues no se daría el dolo de los participantes.<sup>120</sup>

Así pues, para que se configure la coparticipación delictuosa, no basta con que exista un lazo de unión entre los delincuentes, sino que además, de su actuar se desprenda su propósito y consentimiento para cometer el delito, que su cooperación la den en forma consciente, sugiriendo alguna condición para obtener un determinado resultado; pudiendo surgir el acuerdo recíproco antes de dar

---

<sup>120</sup> **Ambrosio Michel.** Op. cit. Pág. 107-109.

comienzo a la ejecución del hecho delictuoso, durante la propia ejecución o después de realizada ésta.

La coautoría de la que habla el artículo 13, fracción III, del Código Penal Federal, así como la coautoría a que se contrae la fracción III del artículo 95 del Código Fiscal de la Federación, se surte cuando varias personas en consenso y con codominio conjunto del hecho, se dividen las acciones delictivas y mediante un plan común acordado antes o durante la perpetración del suceso, concurren a la ejecución del hecho punible y, por tanto, son responsables en igualdad de condiciones.

Existen diversos criterios jurisprudenciales, a través de los cuales se interpreta debidamente lo que ha de entenderse por coautoría, sin embargo, uno de ellos prevé de forma muy puntual lo concerniente a la coautoría por omisión, que a la letra establece lo siguiente:

*Novena Época, Registro: 187302, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XV, Abril de 2002, Materia(s): Penal, Tesis: II.1o.P.102 P, Página: 1228*

**“COAUTORÍA POR OMISIÓN, EXISTENCIA DE LA.** *Por coautoría se entiende la concurrencia querida, consciente y con división del trabajo de varios autores, con el fin de obtener el mismo resultado típico; es decir, puede ser coautor quien es autor, entendiéndose por éste, aquel que tenga el dominio final del hecho; en esa virtud, se dice que existe coautoría por omisión cuando el colaborador que incurrió en ella es garante de la evitación de la situación de peligro creada por otros colaboradores, mediante un hacer activo.”*

El criterio en cita, da lugar a poder fincar responsabilidad penal en relación al delito de Defraudación Fiscal, a todos y cada uno de los miembros del consejo de administración de una sociedad anónima, toda vez que en términos de lo estatuido en la constitución de una empresa de esta naturaleza, adminiculado con lo previsto en los artículos 10, 142, 143, 145, 146, 148, 158, 160, 161, 164, 169, 172, 176, 184 y demás relativos de la Ley General de Sociedades Mercantiles; es factible dilucidar esas responsabilidades omisivas de quienes integran el consejo,

sin que sea pretexto el no haber actuado para evitar el resultado típico del delito, porque a alguien más le correspondía haber cumplido debidamente con las obligaciones fiscales de la sociedad.

O sea, que lo que no hizo uno, lo puedo hacer otro de los sujetos que representan y administran una empresa, toda vez que tanto el Presidente, el Administrador Único, el Director General o el Comisario, cuentan con la posibilidad de acceder a la información financiera de la sociedad, y con ello actuar en estricto cumplimiento de los deberes que tiene el ente económico hacia terceros. Nadie podría alegar desconocimiento del estado financiero, ni falta de facultades para actuar conforme a sus atribuciones para pagar lo justo al Fisco, o bien ordenar que se haga de manera debida y acorde, en relación a los ingresos obtenidos por la sociedad durante un ejercicio fiscal determinado, ya que todos son garantes de dicho cometido y a su vez tienen el codominio funcional del hecho.

En sí, la coautoría o coparticipación por omisión, se puede equiponderar a lo que sería la responsabilidad solidaria de los miembros del consejo de administración, en cuanto a la evitación del desenlace delictivo.

### **VIII.3. INSTRUMENTOS PROBATORIOS PARA ACREDITAR LA RESPONSABILIDAD PENAL EN MATERIA DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.**

Los hechos a tomarse en cuenta para el acreditamiento de la responsabilidad penal, encaminados a la comprobación de la omisión del pago del Impuesto al Valor Agregado o de alguna otra contribución, a través del uso de engaños o el aprovechamiento del error por parte de la autoridad hacendaria, deben basarse en medios de convicción aptos y suficientes para la emisión de una sentencia debidamente sustentada. La gran mayoría de esos elementos probatorios, como ya se ha comentado, surgen básicamente de las visitas domiciliarias o auditorías practicadas por la autoridad fiscal.

Previamente, el Servicio de Administración Tributaria a través de la Administración General de Auditoría, así como de la Procuraduría Fiscal de la Federación, por conducto de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones, deben darse a la tarea de aportar las pruebas conducentes ante el Ministerio Público de la Federación, para que se encuentren reunidos los elementos del delito de Defraudación Fiscal, así como la probable responsabilidad penal de a quien se imputa la conducta delictiva, para que dicha representación social ejercite en buenos términos la acción penal que constitucionalmente le corresponde.

Así pues, de las auditorías fiscales se desprenden todos, o la gran mayoría de los elementos probatorios a que se hace referencia, sobretodo la documentación contable de la que a su vez surgen las pruebas periciales en materia contable o fiscal (con las que posteriormente se sustentará el dictamen técnico que determine el perjuicio fiscal), diversas constancias extra fiscales que deben recabarse para soportar circunstancias esenciales de prueba, tales como instrumentos notariales con los cuales se haya conferido poder a favor de los representantes legales de las empresas, las actas constitutivas de las sociedades mercantiles, formularios, declaraciones o avisos fiscales con los que se acrediten hechos específicos.

También es factible, que con las facultades de comprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se lleven a cabo compulsas con terceros para verificar la información aportada por los contribuyentes auditados, misma que invariablemente quedará asentada en las actas de visita que se levanten con motivo de dichas diligencias administrativas.

Dicha actuación de la autoridad fiscalizadora, suele ser de gran importancia para acreditar la utilización de documentación falsificada, cuando dichos papeles son usados indebidamente por los contribuyentes para acreditar supuestas erogaciones, con las que comúnmente se hacen valer deducciones falsas a fin de pagar menos impuesto del que están obligados.

No debe soslayarse, que en este tipo de asuntos la prueba pericial en materia de documentoscopia suele resultar intrascendente, toda vez que al tratarse de documentación privada, no existe ninguna referencia para efectos de la peritación, como lo podría haber si los documentos fuesen oficiales (firmas, sellos oficiales, registros, números de oficio, papel membretado, etc).

Así pues, lo realmente determinante aquí, consiste en la comprobación de la cual constan los documentos, como pueden ser, fechas de celebración de los actos mercantiles, domicilios de la empresa que expidió supuestamente la factura, conceptos de venta o prestación de servicios (que deben también aparecer en los registros contables de la empresa compulsada), datos del impresor fiscal; etc. La comprobación de la existencia de todos estos datos, llevará a la certeza jurídica de que los documentos utilizados para la acreditación de deducciones son auténticos.

Es necesario precisar que dentro de los procedimientos penales en materia de delitos fiscales, como es el caso de aquellos que son iniciados por el delito de defraudación fiscal, "...encontramos algunas particularidades que no son afines a ningún otro tipo de proceso, las pruebas son plenas, las actas de visita que pueden estar llenas de vicios de forma y fondo, en este proceso, son consideradas como absolutas y válidas, por la presunción de legalidad."<sup>121</sup>

Este aspecto es muy importante, en virtud de que estos medios probatorios derivados del ejercicio de las facultades de comprobación fiscal de la autoridad hacendaria, incluso podrían encontrarse afectados de nulidad y atacados a través del juicio contencioso administrativo, lo anterior, en consideración a que los órganos jurisdiccionales federales se han pronunciado en el sentido de ponderar la independencia de jurisdicciones entre la autoridad administrativa, entendida como la autoridad fiscal que ha llevado a cabo los actos de verificación y comprobación

---

<sup>121</sup> <http://arturourbina.com/17.html>. Consultada el 15 de noviembre de 2011..

que dieron origen al proceso penal, y la autoridad penal que lleva por cuerda separada y de manera independiente su proceso.

Algunos criterios emitidos por los órganos jurisdiccionales federales, en torno a los medios de prueba en los procedimientos penales seguidos por delitos fiscales son:

*“DELITOS FISCALES. LAS ACTUACIONES, CONSTANCIAS Y DOCUMENTOS AJENOS A LAS CAUSAS QUE ORIGINARON LA DECLARATORIA DE NULIDAD DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO RESPECTIVO, PUEDEN SER CONSIDERADAS COMO PRUEBAS APTAS EN EL PROCESO PENAL SEGUIDO POR ESTOS ILÍCITOS.”<sup>122</sup>*

*“LOS PROCEDIMIENTOS PENAL Y ADMINISTRATIVO SON DISTINTOS Y PERSIGUEN DIVERSOS FINES.”<sup>123</sup>*

De este último criterio debemos resaltar medularmente que los procedimientos penal y administrativo son distintos, además persiguen diversos fines, pues el primero tiende a la imposición de la pena de prisión por el delito cometido, que es de la competencia de las autoridades judiciales, en tanto que el administrativo atañe, entre otras cosas, al cobro de los impuestos o contribuciones omitidas, lo que significa que los procesos penal y administrativo son independientes, pues se rigen bajo sus propias reglas, de ahí que lo resuelto en uno no puede influir en el otro. En ese sentido, la valoración de las pruebas aportadas y los supuestos a acreditar en cada uno de los procedimientos que los conforman, son distintos y no pueden seguir la misma suerte. Por lo que atendiendo a este supuesto, el resultado del juicio de nulidad no puede influir de manera alguna en la resolución que pone fin al proceso penal fiscal.

Por otro lado, si bien es cierto, que cuerpo del delito y la presunta responsabilidad resultan ser conceptos diferentes, en virtud de que el primero se refiere a

---

<sup>122</sup> *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Instancia Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis I.2o.P. 152, página 2783.*

<sup>123</sup> *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Instancia Tribunales Colegiados de Circuito, tomo XVII, Mayo de 2003 Tesis III.2o.P.90 P, página 1249.*

cuestiones impersonales relativas a la verificación de un hecho tipificado por la ley como delito, independientemente de la autoría de la conducta; y la segunda radica en la atribución de la causación del resultado a una persona, también lo es, que puede suceder que un mismo medio de convicción sirva para acreditar ambos extremos, ya que en ese caso, por un lado puede revelar la existencia de un hecho determinado como delito y por el otro atribuir la comisión del suceso a un sujeto específico; por tanto, tener por justificadas ambas premisas con los mismos datos probatorios no trae como consecuencia una violación de garantías constitucionales.

La prueba circunstancial <sup>124</sup> en materia penal, se ha elevado al rango de reina de las pruebas, por ser más técnica y porque ha reducido los errores judiciales. En efecto, dicha prueba está basada sobre el razonamiento y tiene, como punto de partida, hechos o circunstancias que están probados y de los cuales se trata de desprender su relación con el hecho inquirido; esto es, ya un dato por completar, ya una incógnita por determinar, ya una hipótesis por verificar, lo mismo sobre la materialidad del delito que sobre la identificación del culpable y acerca de las circunstancias del acto incriminado.

Sobre el particular, debe destacarse que conforme a los criterios establecidos por los Tribunales Colegiados de nuestro país, existe la posibilidad de que los mismos medios de convicción que sirvan para acreditar los elementos del delito, también puedan utilizarse para la demostración de la probable responsabilidad.

#### **VIII.4. LA CALIDAD DE GARANTE Y EL DOMINIO DEL HECHO DE LOS REPRESENTANTES LEGALES.**

Definición (Calidad de garante).- “Es la relación especial, estrecha y directa, en

---

<sup>124</sup> Prueba que de acuerdo al criterio jurisprudencial. PRUEBA CIRCUNSTANCIAL, INTEGRACIÓN DE LA. Se encuentra integrada por la apreciación en su conjunto de los indicios obtenidos, mediante el enlace de unos con otros para obtener una verdad

que se hayan un sujeto y un bien singularmente determinados, creada para la salvaguarda del bien. En realidad es una calidad del sujeto (regulada por el derecho penal) que en los tipos de omisión queda introducida para especificar al sujeto que tiene el deber de actuar para la conservación del bien.”<sup>125</sup>

Examinando los hechos omisivos para delimitar autoría y participación, en seguida llama la atención que en todos los casos se trata de delitos de infracción de deber: no todo aquel que omita viene en consideración como autor, sino exclusivamente aquel o aquellos a los que incumbe el concreto deber de evitar el resultado descrito en el tipo.

La Doctrina establece de manera generalizada, que el dominio del hecho está ligado a la coautoría como forma de participación en la comisión del delito; entendiéndose como la concurrencia querida, consciente y con división del trabajo de varios autores, con el fin de obtener el mismo resultado típico; es decir, puede ser coautor quien es autor, entendiéndose por éste, aquel que tenga el dominio final del hecho; en esa virtud, se dice que existe coautoría por omisión cuando el colaborador que incurrió en ella es garante de la evitación de la situación de peligro creada por otros colaboradores, mediante un hacer activo.

Los deberes fundamentales de autoría en la omisión, no se distinguen en cuanto a su esencia de los delitos de comisión correspondientes. Se trata de deberes de protección y conservación, de índole jurídico-civil, pública y consuetudinaria, cuyo quebrantamiento se valora como infracción normativa penal. Los deberes determinantes en los hechos comisivos abarcan incluso, por lo general, el ámbito de la omisión. Nuestra reflexión nos conduce a que el omitente llega a ser autor por su eventual dominio del hecho, y por ende por el quebrantamiento de su deber de evitar el resultado dejando de actuar de tal o cual manera.

---

<sup>125</sup> ISLAS DE GONZÁLEZ MARISCAL, OLGA. *“Nueva Teoría General del Derecho Penal”*. Editorial Porrúa. México 2007. Pág. 44.

En los delitos por comisión la aplicación del principio del dominio del hecho sería concebible, si bien incorrecta e insatisfactoria en cuanto a sus resultados, en las omisiones ello es imposible desde el principio: no haciendo nada, no cabe dirigir, configurándolo, el curso de la acción. La dirección con dominio del acontecer, presupone entre el resultado producido y la persona del autor una relación basada en conducta rectora activa, lo que justamente falta en aquel que se limita a dejar que los acontecimientos sigan su curso.

La coautoría, es la realización conjunta de un delito por varias personas que colaboran consciente y voluntariamente. Lo decisivo en la coautoría es que el dominio del hecho lo tienen varias personas que, en virtud del principio del reparto funcional de papeles, asumen por igual la responsabilidad de su realización. Las distintas contribuciones deben considerarse, por consiguiente, como un todo, y el resultado total debe atribuirse a cada autor, independientemente de la entidad material de su intervención. En la coautoría es necesario, además del acuerdo de voluntades, que se contribuya de algún modo en la realización del delito (no necesariamente en su ejecución), de tal modo que dicha contribución pueda estimarse como un eslabón indispensable de todo el acontecer delictivo. Como el autor, el coautor realiza la actividad u omisión delictuosa descrita en un concreto tipo penal conjuntamente con otro u otros.

En rigor técnico el coautor es un autor y, por ello, la coautoría es una autoría que se singulariza por el dominio que sobre el hecho ejercen en común todos los autores, quienes intervienen de acuerdo en la ejecución del delito; ello implica que el coautor es quien está en posesión de las condiciones personales del autor y ha participado de la decisión común respecto del hecho delictivo. Entonces, en el todo que constituye el hecho típico, el coautor con su actuación contribuye con una parte que complementa la de los demás copartícipes o autores y ello precisamente justifica el que responda del delito en su integridad.

El dominio del hecho, hablando del delito de Defraudación Fiscal, en la parte que corresponde a cada coautor, se origina en la decisión común de todos para ejecutar el delito omitiendo un deber de actuar. Mediante esa decisión conjunta se vinculan funcionalmente los distintos aportes al hecho, de tal manera que cada aporte está conectado al otro mediante la división de tareas acordadas en la decisión conjunta.

En la coautoría es necesario que exista un codominio del hecho, esto es, que cada uno de los que intervienen dominen el hecho, el que coactúa, ha codecidido hasta el último momento sobre la realización del delito.<sup>126</sup>

Sin la participación de quienes resulten imputados como representantes legales o miembros del consejo de administración, quienes siendo conocedores de la situación financiera y fiscal de la persona moral de la que son socios y administradores, que la misma declaró y pagó impuestos en cantidades menores a las que le correspondían, no se hubiese consumado el delito; lo que se ha denominado como “co-domino funcional del hecho” por lo que su conducta como miembros del consejo de administración, guardan con el resultado típico una relación de causa y efecto, necesaria para que el delito tenga realidad jurídica.

En ese sentido, debe existir una voluntad conjunta de los integrantes del consejo de administración, encaminada a la consecución del delito, por lo que la participación de cada uno de los indiciados resulta necesaria y esencial para la realización del hecho delictivo, con independencia de que las acciones se hayan dividido con sus coautores en un objetivo común, ya que concurren a la ejecución del hecho punible y, por tanto, son responsables en igualdad de condiciones.

---

<sup>126</sup> **CLAUS ROXÍN.** *“Teoría del tipo penal, tipos abiertos y elementos del deber jurídico”*, Ediciones de Palma, Buenos Aires. 1979.

Por ende, una aportación segmentada, adecuada y esencial al hecho puede bastar para ser considerada y penada como coautoría, aunque formalmente no sea parte de la acción típica, habida cuenta que aquélla se refiere no únicamente a una ejecución compartida de actos que se realizan, en sentido formal, como porciones pertenecientes a la acción típica, sino a que varios agentes reparten entre sí el dominio del hecho en la etapa de su realización, por lo cual la doctrina ha llamado a esta intervención compartida como “co-dominio funcional del hecho”.

Un claro ejemplo de autoría por omisión, es aquél donde una enfermera está (o debe estar) al cuidado de un paciente que necesita que ineludiblemente se le suministre un determinado medicamento para seguir con vida; la enfermera, tiene la obligación de actuar, tiene la obligación de suministrar la medicina al enfermo porque de no hacerlo morirá, en eso consiste precisamente el ser garante de una determinada situación, de no incumplir con un deber teniendo el dominio pleno del hecho para evitar un resultado indeseable, en el caso particular lo sería la muerte del paciente. Estaríamos ante un claro homicidio por omisión, atribuible a quien era garante de la evitación del deceso.

Lo mismo ocurre cuando hablamos de la Defraudación Fiscal. Dentro de una empresa existen personas físicas que la representan para efectos de administración, así como para llevar a cabo el estricto cumplimiento de sus obligaciones, cuando el presidente del consejo de administración, el administrador único, el director general o en quien recaiga el deber de cumplir con alguna obligación, a una sola de estas personas o probablemente a todas les podría ser imputable la responsabilidad penal del delito en cuestión, de no cumplirse puntualmente con las obligaciones fiscales de la sociedad.

Eventualmente, todos tienen facultades para impedir el resultado material consistente en el perjuicio al Fisco Federal (lo que sería la muerte en el caso anterior), por no darse el debido pago de las contribuciones que le correspondan a

la contribuyente, cualquiera podría en un momento dado evitar la consumación del ilícito realizando los pagos conforme lo exigen las leyes tributarias, porque todos ellos tienen la calidad de garante, todos tendrían un co-dominio del hecho con base a los estatutos de la propia acta constitutiva del ente económico, y de las disposiciones legales previstas para tales efectos, en la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Secundando los ejemplos que se han citado, el profesor Ríos Corbacho, señala: “En definitiva, esta configuración establecería que lo importante no fuera la intervención en la ejecución del delito, sino el control o dominio que uno o varios sujetos tengan sobre la ejecución del delito con lo que ya ni es necesaria la presencia física, ni tampoco la ejecución material de algún acto en la conducta típica.”<sup>127</sup>

En este punto, cabe resaltar que para la comisión del delito de Defraudación Fiscal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, no resulta necesario que el autor o los coautores, realicen una conducta que colme todos los elementos de la descripción típica, sino que basta con que su conducta sea adecuada para la consumación del referido ilícito, pues la parte que cada autor consciente realiza, constituye la porción de un todo que es el delito y, por tanto, no responde solamente del resultado de su conducta concreta, sino del delito considerado unitariamente.

#### **VIII.5. APORTACIÓN DE LA COMISIÓN NACIONAL BANCARIA Y DE VALORES EN LA ACREDITACIÓN DEL DELITO.**

Con independencia de la función que juega la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, a fin de emitir opiniones de delito en materia financiera, así como de

---

<sup>127</sup> RÍOS CORBACHO, JOSÉ MANUEL. “El administrador de hecho en los delitos societarios”. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz. Pág. 86.

controlar el buen funcionamiento del Sistema Financiero Nacional (del cual constitucionalmente es garante la Secretaría de Hacienda y Crédito público), también es fundamental para los efectos de investigación en materia de defraudación fiscal, toda vez que la información que maneja dicha dependencia es trascendental al dilucidar ante la autoridades ministerial o judicial, cuáles fueron los depósitos monetarios que realmente se reflejaron en las cuentas bancarias de los contribuyentes sujetos a investigación, lo que de manera formal, serían los ingresos percibidos por la sociedad anónima.

La Comisión Nacional Bancaria y de Valores, tiene por objetivo supervisar y regular en el ámbito de su competencia, a las entidades financieras, a fin de procurar su estabilidad y correcto funcionamiento, así como mantener y fomentar el sano y equilibrado desarrollo del sistema financiero en su conjunto, en protección de los intereses del público. Así como también supervisar y regular a las personas físicas y demás personas morales, cuando realicen actividades previstas en las leyes relativas al citado sistema financiero.

La Comisión Nacional Bancaria y de Valores, tiene varias décadas de existir, en el año de 1924, mediante Decreto se creó la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, con el carácter de órgano de inspección y vigilancia sobre las instituciones que integran el sistema financiero, para cuidar que su funcionamiento se apegara a las normas legales y a las sanas prácticas financieras, que aseguren la solidez del sistema para garantía de los intereses del público y para el mejor desarrollo de la economía nacional.<sup>128</sup>

Aunado a las labores de supervisión, inspección y vigilancia de las entidades financieras supervisadas por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, esta Comisión ejerce un rol importante para la sociedad como coadyuvante en las

---

<sup>128</sup> *Diario Oficial de la Federación. Segunda Sección. Publicación del 3 de junio de 2005.*

funciones que desempeñan las diferentes autoridades hacendarias, judiciales y administrativas, en que funge como intermediario entre éstas y las entidades supervisadas para la atención de requerimientos de información y/o documentación, así como aseguramientos y desbloqueo de cuentas.

El sustento legal que avala esta actuación se encuentra en los artículos 35 y 36 del Reglamento Interior de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, en la que se especifican las facultades de la Dirección General de Prevención de Operaciones Ilícitas y de la Dirección General de Atención a Autoridades, respectivamente.

Así pues, de entre las funciones que tiene la Comisión, está la de atender los requerimientos de información y documentación, así como las órdenes de aseguramiento o desbloqueo de cuentas que formulen las autoridades judiciales, hacendarias y administrativas competentes, relativos a operaciones efectuadas por los clientes y usuarios de servicios financieros con las entidades sujetas a la supervisión de la Comisión, en el ámbito de su competencia y con sujeción a las disposiciones legales aplicables en materia de secreto financiero.<sup>129</sup>

Expuesto lo anterior, es importante señalar que de acuerdo a los artículos 115 y 117 de la Ley de Instituciones de Crédito establece que la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, es la encargada de solicitar la información que requiera la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; por lo cual, para efectos de la investigación y acreditación de los delitos en materia fiscal, la información que proporciona la Comisión es de fundamental importancia al momento de demostrar la existencia de ingresos en las cuentas bancarias de los contribuyentes.

Derivado de las auditorías fiscales que lleva a cabo el Servicio de Administración

---

<sup>129</sup> Página de la SHCP <http://www.cnbv.gob.mx>. Sección de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, atención a autoridades.

Tributaria, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que tiene la autoridad hacendaria, puede solicitar a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, le proporcione información relativa a los depósitos en cuentas bancarias de todas las personas que hacen uso del Sistema Financiero Nacional. Esta información, puede ser proporcionada tomando en consideración las operaciones financieras que se hayan registrado durante un ejercicio fiscal en específico.

Es importante destacar, que para que la autoridad administrativa fiscal, ministerial o judicial, al investigar sobre la posible omisión del pago de impuestos por parte de un contribuyente, pueden requerir a la Comisión para que esta le proporcione los datos específicos que sean necesarios; normalmente cuando un contribuyente miente en cuanto a lo manifestado fiscalmente, se puede revertir y demostrar lo contrario con la valiosa información que maneja esta dependencia.

Por ejemplo, un contribuyente puede declarar ingresos menores a los realmente obtenidos durante un ejercicio fiscal, con la evidente intención de pagar menos cantidad de Impuesto Sobre la Renta al que esté legalmente obligado enterar, la Comisión aporta todas las operaciones que ingresaron capital a las cuentas de cualquier particular. Ahora bien, se podrían declarar deducciones tomando como base erogaciones inexistentes a través de la exhibición de facturas, con la finalidad de disminuir la obligación fiscal; con independencia de las compulsas con terceros que la autoridad auditora puede llevar a cabo, es factible que al igual que los ingresos, la Comisión también registre la emisión de cheques o pagos con tarjetas de crédito o de débito, con la finalidad de comprobar que dichos gastos efectivamente fueron realizados por el contribuyente.

En cualquiera de los casos, la aportación de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores es de suma importancia para fines de comprobación fiscal, ya que a partir de ella se puede corroborar fidedignamente si el auditado pagó total o parcialmente los impuestos que le correspondían, o si de plano no realizó pago

alguno, y sin embargo declaró falsamente haberlos efectuado.

Sin duda, los cotejos que suelen hacerse durante las visitas domiciliarias, sobre los asientos contables proporcionados por los auditados, las declaraciones fiscales y los datos proporcionados por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, arrojan la información más veraz para proceder con la mayor certeza jurídica en contra de quienes declaran con falsedad y omiten el pago de las contribuciones.

## CAPÍTULO IX

### **MARCO COMPARATIVO ENTRE LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURIDICAS ENTRE MÉXICO Y ESPAÑA**

En el desarrollo del presente trabajo de investigación, hemos estudiado las cuestiones más relevantes sobre la responsabilidad de las sociedades anónimas frente al delito de Defraudación Fiscal dentro de nuestro marco jurídico, cuya complejidad y problemática siguen siendo tema de discusión y polémica dentro de la doctrina penal y el ámbito jurisdiccional y administrativo; particularmente, en el contexto de nuestra línea de investigación, en lo que respecta a las autoridades hacendarias, penales y los entes encargados de velar por los intereses fiscales del Estado Mexicano.

De esta manera, los capítulos que anteceden nos permiten tener una visión general de aquellas doctrinas y puntos de vista, que en repetidas ocasiones resultan ser antagónicos, entrando en materia de responsabilidad penal de las personas jurídicas: Este tema que resulta por demás amplio para el presente estudio y que decidimos delimitar al caso específico de la sociedad anónima y su responsabilidad en un delito fiscal específico, como lo es el delito de Defraudación Fiscal, nos permitió tener un punto de vista mucho más claro en torno a la aplicación de los criterios tendientes a considerar la procedencia de la responsabilidad penal de este ente jurídico en particular. Sin embargo, en este último capítulo, quisiéramos abordar el tema de forma mucho más general.

Es claro que el tema de la responsabilidad penal de las llamadas “personas morales o jurídicas” ha sido ampliamente discutido y no por ello se ha logrado llegar a un consenso general y aceptado para su aplicación, puesto que si bien es cierto, en muchos países se han adoptado estas medidas dentro de su legislación ordinaria, en respuesta a la demanda social de reprimir los actos delictivos

mediante la utilización de estas corporaciones, asociaciones, empresas, en definitiva personas jurídicas, que en la mayoría de los casos son creadas para disimular verdaderas conductas delictivas, lo que ha obligado a reflexionar sobre la urgente necesidad de sancionar tales comportamientos,<sup>130</sup> ello no ha resultado un camino sencillo en la evolución del derecho penal, que siempre se había caracterizado por tener una concepción individual y personal de la responsabilidad penal.<sup>131</sup>

Con el fin de proporcionar una visión más global en torno al tema en estudio, que precisamente podríamos encuadrar dentro de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, es que consideramos necesario proporcionar mayores elementos que nos permitan un análisis objetivo y claro del tema propuesto, al llevar a cabo un sencillo estudio de derecho comparado, entre la legislación española y nuestra normatividad vigente, a fin de determinar el avance de nuestro país en la materia, en cuanto a la regulación y aplicación de este tema dentro de la legislación penal federal aplicable a las personas jurídicas, en comparación con España, país que recientemente ha introducido modificaciones a su Código Penal, como consecuencia de un proceso legislativo que ha analizado la problemática que representa en la práctica la aplicación de las sanciones penales a las personas jurídicas, sin desligar la propia responsabilidad penal que debe atribuirse a las personas físicas que la integran, así como también, su viabilidad dentro de su sistema jurídico, visto en su conjunto y no de manera aislada.

En esta tesitura resulta innegable el interés que cobra en la actualidad, y en el marco de la necesaria adaptación del Derecho Penal al reto de hacer frente a la creciente criminalidad económica y organizada, la discusión que se cierne sobre la responsabilidad penal que alcanza a las personas jurídicas. La opinión doctrinaria

---

<sup>130</sup> **Parés Hipólito, María de Jesús.** *“Algunas reflexiones sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas en España.”* En <http://www.tuobra.unam.mx/publicadas/050114044633.html>. Consultado el 27 de noviembre de 2011.

<sup>131</sup> *Ídem*

mayoritaria aún sostiene que las sanciones penales deben afectar sólo a las personas naturales y no a los entes corporativos, o mejor dicho, a las personas jurídicas.<sup>132</sup> Sin embargo, debemos precisar que los criterios y tendencias seguidos por los países europeos e incluso sudamericanos, se han inclinado por adecuar sus legislaciones a fin de permitir que las personas jurídicas puedan responder penalmente por las conductas delictivas en que se encuentren inmersas, previendo las sanciones aplicables al caso concreto.

Esta necesidad de represión penal a las personas jurídicas proviene de la aceptación general en torno a que los actos con relevancia penal no son sólo cometidos por personas naturales o particulares que actúan de modo autónomo, sino no por agrupaciones de personas organizadas en estructuras regularmente complejas, con lineamientos de división del trabajo y en cuyo seno se concentran grandes dosis de poder. Estos hechos de connotación penal a que nos hemos referido y en los que suelen incurrir las empresas son generalmente delitos económicos y contra el medio ambiente, primordialmente.<sup>133</sup>

Tal es el caso de España, que a través de las reformas a su Código Penal, ha optado por atribuirle responsabilidad penal a las personas jurídicas, lo que implica reconocerles capacidad de acción y volitiva a las mismas, es decir reconocerles una vida independiente de la de sus socios a la persona jurídica, donde los socios y el representante legal actúan como cerebro y los demás miembros de la sociedad como brazos y demás partes del cuerpo social, lo cual era desconocido e impensado en el derecho penal tradicional, en este sentido las críticas hacia esta nueva tendencia oscilan en que no les es aplicable la principal de las penas como es la pena privativa de libertad, pero sus defensores alegan que existen más sanciones penales que les pueden ser aplicadas como son la suspensión de

---

<sup>132</sup> **Villalobos Castañeda, Freddy Augusto.** *“Algunas reflexiones sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el derecho comparado y sus implicancias en el derecho penal peruano.”* En [http://www.porticolegal.com/pa\\_articulo.php?ref=327](http://www.porticolegal.com/pa_articulo.php?ref=327) Consultada el 29 de noviembre de 2011.

<sup>133</sup> *Ídem*

actividades, la cancelación de la personería, la intervención, la prohibición de desarrollar determinadas conductas.<sup>134</sup>

En México, existe regulación en relación a las posibles sanciones que podrían aplicarse a las sociedades anónimas, cuando alguno de sus miembros resulte penalmente responsable de un delito bajo el amparo corporativo, contemplada en el artículo 11 del Código Penal Federal, que a la letra se transcribe:

*“Artículo 11.- Cuando algún miembro o representante de una persona jurídica, de una sociedad, corporación o empresa de cualquier clase, con excepción de las instituciones del Estado, cometa algún delito con los medios que para tales objetos las mismas entidades le proporcionen, de modo que resulte cometido a nombre o bajo el amparo de la representación social o en beneficio de ella, el juez podrá, en los casos exclusivamente especificados por la ley, decretar en la sentencia la suspensión de la agrupación o su disolución, cuando lo estime necesario para la seguridad pública.”*

Esta disposición, aunque contempla circunstancias similares a las recientes reformas a la legislación penal española, prácticamente ha sido inaplicada por el Poder Judicial, en atención a diversas cuestiones quizá extra penales, ya que el suspender una sociedad anónima implicaría, dejar sin su fuente de trabajo a todos los empleados que para ella laboran, sin ser los responsables de la comisión del delito por el que se haya dictado la sentencia penal, entre otros.

Lo cierto es que aun cuando las opiniones doctrinales se encuentran divididas, es innegable el hecho de que en la práctica sigue prevaleciendo la necesidad de regular la punibilidad del ente jurídico colectivo de manera específica, sin dejar la puerta abierta a interpretaciones casuísticas de la autoridad penal, que podrían resultar contradictorias ante la falta de unificación de criterios, aun cuando en nuestro país la legislación en la materia resulta insuficiente y poco clara, hecho que ha motivado el trabajo interpretativo de los órganos jurisdiccionales

---

<sup>134</sup> Villalobos Castañeda, Freddy Augusto. “Algunas reflexiones sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el derecho comparado y sus implicancias en el derecho penal peruano.” En [http://www.porticolegal.com/pa\\_articulo.php?ref=327](http://www.porticolegal.com/pa_articulo.php?ref=327). Consultada el 29 de

encargados de aplicar las disposiciones penales, a fin de otorgar a la autoridad administrativa y al gobernado algunas reglas o lineamientos a seguir tratándose de responsabilidad penal de las personas jurídicas.

## **IX.1. ÚLTIMAS REFORMAS A LA LEGISLACIÓN PENAL ESPAÑOLA.**

Antes de entrar de lleno al estudio de las modificaciones legislativas que este país a implementado en su norma penal por excelencia, no debemos perder de vista que anterior a dicha reforma, existía “un principio básico en el Derecho Penal Español que se manifiesta a través de la locución latina “*Societas delinquere non potest.*” Este principio viene a significar que las sociedades no pueden delinquir y tiene que ver con la naturaleza eminentemente personal de la responsabilidad penal.<sup>135</sup> Ya que en sentido estricto, las personas jurídicas, necesitan servirse de las acciones humanas para actuar en el mundo exterior.

No obstante lo anterior, en el año 2010, España se ha sumado al grupo de países que han introducido la responsabilidad penal de las personas jurídicas, siguiendo la tendencia internacional de países como Alemania, Francia, Estados Unidos de norte América y Brasil, por mencionar algunos, al establecer este tipo de responsabilidad. Fue a finales del año 2006, cuando se presentó un proyecto de Ley de Reforma del Código Penal, que si bien no fue aprobado, estableció en términos generales las bases de la reforma que fue introducida mediante un proyecto en el año 2008 y que finalmente fue aprobada el 22 de junio del año 2010.

A través de esta reforma, la regulación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, pese a resultar criticable por los estudiosos de la materia, aporta un buen numero de aspectos novedosos y relevantes en la regulación de

---

<sup>135</sup> <http://www.lamoncloa.gob.es/ActualidadHome/2009-2/131109-enlacecodigo>. Consultada el 21 de noviembre de 2011.

esta figura y regula de una forma mucho más clara la imposición de verdaderas penas a las personas jurídicas y, en este sentido, la posibilidad de atribuirles responsabilidad penal. Con lo que se rompe con el principio anteriormente adoptado y se abre la posibilidad de sancionar en forma directa a la persona moral, independientemente de la persona física que lleva a cabo las conductas delictivas en su nombre y representación.

Por lo que situándonos dentro del marco jurídico penal español, tenemos como base de nuestro estudio comparativo al Código Penal Español, cuyas reformas, a partir de su entrada en vigor el día 23 de diciembre de 2010, introducen la posibilidad de que las personas jurídicas puedan imputarse responsables de determinados delitos, que se pueden englobar en los siguientes: “trata de seres humanos; prostitución y corrupción de menores; descubrimiento y revelación de secretos; estafa, incluidas las procesales; insolvencias punibles; daños; recepción y blanqueo de capitales; contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social; contra los derechos de los ciudadanos extranjeros; sobre la ordenación del territorio; contra los recursos naturales y del medio ambiente; relativos a las radiaciones ionizantes; de riesgo por explosivos y otros agentes; cultivo elaboración o tráfico de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas; falsificación de tarjetas de crédito, débito y cheques de viaje; cohecho; tráfico de influencias; corrupción en transacciones comerciales internacionales; organizaciones y grupos criminales y terrorismo.”<sup>136</sup>

La reforma al Código Penal Español se encuentra contenida dentro de la Ley Orgánica 5/2010 de 22 de junio de 2010, signada por el ex Presidente del Gobierno, José Luis Rodríguez Zapatero y Juan Carlos I, Rey de España, a través de la cual se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, y que incluye en la parte conducente, los alcances y modificaciones a la norma en materia de

---

<sup>136</sup> **Armendáriz, Fermín.** “La responsabilidad penal de las personas jurídicas.” En <http://www.asociacion-eurojuris.es/publicaciones/la-responsabilidad-penal-de-las-personas-juridicas/>. Consultada el 8 de noviembre de 2011.

responsabilidad penal a las personas jurídicas,<sup>137</sup> aspectos que se pueden desprender de la exposición de motivos que dio origen a la reforma en cuestión, y que en su apartado VI señala:

*“... VI. Se regula de manera pormenorizada la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Son numerosos los instrumentos jurídicos internacionales que demandan una respuesta penal clara para las personas jurídicas, sobre todo en aquellas figuras delictivas donde la posible intervención de las mismas se hace más evidente (corrupción en el sector privado, en las transacciones comerciales internacionales, pornografía y prostitución infantil, trata de seres humanos, blanqueo de capitales, inmigración ilegal, ataques a sistemas informáticos...). Esta responsabilidad únicamente podrá ser declarada en aquellos supuestos donde expresamente se prevea.*

*Para la fijación de la responsabilidad de las personas jurídicas se ha optado por establecer una doble vía. Junto a la imputación de aquellos delitos cometidos en su nombre o por su cuenta, y en su provecho, por las personas que tienen poder de representación en las mismas, se añade la responsabilidad por aquellas infracciones propiciadas por no haber ejercido la persona jurídica el debido control sobre sus empleados, naturalmente con la imprescindible consideración de las circunstancias del caso concreto a efecto de evitar una lectura meramente objetiva de esta regla de imputación.*

*Se deja claro que la responsabilidad penal de la persona jurídica podrá declararse con independencia de que se pueda o no individualizar la responsabilidad penal de la persona física. En consecuencia, se suprime el actual apartado 2 del artículo 31.*

*En este ámbito se concreta un catálogo de penas imponibles a las personas jurídicas, añadiéndose respecto a las hasta ahora denominadas consecuencias accesorias (disolución, suspensión de actividades, clausura de establecimientos), la multa por cuotas y proporcional y la inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con las Administraciones Públicas y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la seguridad social. Se opta en este punto por el sistema claramente predominante en el Derecho comparado y en los textos comunitarios objeto de*

---

<sup>137</sup> Boletín Oficial de Estado número 152, 23 de junio de 2010, sección I, página 54811. En <http://www.boe.es/boe/dias/2010/06/23/pdfs/BOE-A-2010-9953.pdf> Consultada el 22 de noviembre de 2011.

*transposición, según el cual la multa es la pena común y general para todos los supuestos de responsabilidad, reservándose la imposición adicional de otras medidas más severas sólo para los supuestos cualificados que se ajusten a las reglas fijadas en el nuevo artículo 66 bis. Igualmente, se tiene en cuenta el posible fraccionamiento del pago de las multas que les sean impuestas a las personas jurídicas cuando exista peligro para la supervivencia de aquellas o la estabilidad de los puestos de trabajo, así como cuando lo aconseje el interés general. Además, se regulan taxativamente los supuestos de atenuación de la responsabilidad de las personas jurídicas, entre los que destacan la confesión de la infracción a las autoridades, la reparación del daño y el establecimiento de medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro puedan cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica.*

*En este apartado, al objeto de evitar que la responsabilidad penal de las personas jurídicas pueda ser burlada por una disolución encubierta o aparente o por su transformación, fusión, absorción o escisión, se contienen previsiones específicas donde se presume que existe la referida disolución aparente o encubierta cuando aquella continúe con su actividad económica y se mantenga la identidad sustancial de clientes, proveedores y empleados, trasladándose en aquellos casos la responsabilidad penal a la entidad o entidades en que se transforme, quede fusionada o absorbida y extendiéndose a la entidad o entidades a que dé lugar la escisión.”<sup>138</sup>*

La introducción de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, se materializó en la legislación española, con el fin de hacerla efectiva respecto a aquellas figuras delictivas donde la posible intervención de estos entes colectivos se hacía más evidente.

Dentro de los puntos más destacables de la reforma en comento y en particular de la exposición de motivos contenida en la misma, debemos señalar que, la responsabilidad penal de las personas jurídicas únicamente podrá ser declarada en aquellos supuestos donde expresamente se prevea, es decir, que su ámbito de aplicación no es general sino sólo para los supuestos previstos expresamente en

---

<sup>138</sup> Boletín Oficial de Estado número 152, de fecha 23 de junio de 2010, sección I, página 54811, apartado VII, En <http://www.boe.es/boe/dias/2010/06/23/pdfs/BOE-A-2010-9953.pdf>. Consultada 22 de noviembre de 2011.

el Código Penal.<sup>139</sup> Lo anterior, debido a que la misma no puede configurarse respecto de la totalidad de los tipos penales contenidos en la legislación penal vigente, sino que únicamente podrá tener lugar en aquellos casos en que la persona moral o jurídica, a través de sus miembros, participen en la materialización de los tipos penales que específicamente regula el código de la materia.

A través de la exposición de motivos, se menciona la adopción de la fijación de la responsabilidad de las personas jurídicas a través de una doble vía de imputación, puesto que a través de la misma se tiene prevista la medida de sancionar a las personas físicas por aquellos delitos cometidos en su nombre o por su cuenta, y de cuya comisión han obtenido un beneficio o provecho, y además, en caso de que estas personas detenten el poder de representación de la persona jurídica, se agrega su responsabilidad por aquellas infracciones cometidas con motivo del mal manejo de la persona jurídica sobre sus empleados, para lo cual se deberán tomar en cuenta las circunstancias del caso concreto.

En otras palabras, para la imputación de responsabilidad penal a las personas jurídicas, el Código Penal español ha optado por una doble vía:

- a) Delitos cometidos en su nombre y provecho por personas que ostentan su representación legal, como administradores de hecho, de derecho y apoderados.
- b) Delitos cometidos en su nombre y provecho por personal sometido a la autoridad de los anteriores, propiciados por no haber ejercido sobre ellos el “debido control”, atendidas las circunstancias concretas del caso.”<sup>140</sup>

---

<sup>139</sup> **Armendáriz, Fermín.** “La responsabilidad penal de las personas jurídicas.” En <http://www.asociacion-eurojuris.es/publicaciones/la-responsabilidad-penal-de-las-personas-juridicas/>. Consultada el 8 de noviembre de 2011.

<sup>140</sup> *Ídem*

En complemento a la idea anterior, no debemos perder de vista que "...las personas jurídicas pueden evitar sus implicaciones delictivas provocadas por sus representantes o empleados, ejerciendo el "debido control" sobre los mismos, mediante la implantación de un protocolo de actuación que le permita hacer valer sus principios éticos y atajar las conductas ilícitas de aquéllos. Este plan de prevención de delitos se conoce en el derecho anglosajón como "*corporate compliance*."<sup>141</sup>

Con ello se procura "reprender y prevenir la cada vez más frecuente criminalidad empresarial y motivará que las empresas, al objeto de eludir la responsabilidad penal en la que podrían incurrir, adopten mecanismos internos de prevención de aquellas conductas que puedan suponer consecuencias penales para la entidad."<sup>142</sup>

Otro aspecto relevante de la reforma, es el hecho de que la responsabilidad penal de la persona jurídica podrá declararse independientemente de que pueda o no individualizarse la responsabilidad penal de la persona física cuyas actividades dentro de la empresa propiciaron la actualización de las conductas típicas.

De esta manera, la responsabilidad penal de las personas jurídicas "será independiente de la responsabilidad en la que puedan incurrir sus administradores, directivos o empleados y no será necesaria la condena o imputación de tales personas físicas si no pudiera ser individualizada la responsabilidad, no fueran halladas o si concurriera en ellas alguna eximente que determinara su falta de responsabilidad penal.

---

<sup>141</sup> **Armendáriz, Fermín.** "La responsabilidad penal de las personas jurídicas." En <http://www.asociacion-eurojuris.es/publicaciones/la-responsabilidad-penal-de-las-personas-juridicas/> Consultada el 8 de noviembre de 2011.

<sup>142</sup> **Hernández Cuatrecasas, Jaime. et al.,** "La nueva responsabilidad penal de las personas jurídicas," En [http://www.cincodias.com/articulo/economia/nueva-responsabilidad-penal-personas-juridicas/20100908cdscdseco\\_16](http://www.cincodias.com/articulo/economia/nueva-responsabilidad-penal-personas-juridicas/20100908cdscdseco_16). Consultada el 25 de noviembre de 2011.

Aunque sólo podrá condenarse a una persona jurídica en aquellos delitos en los que expresamente se prevea tal posibilidad, el catálogo de delitos que llevan aparejados una posible pena para la entidad colectiva es exhaustivo e incluye casi todos aquellos ilícitos en los que habitualmente participan personas jurídicas.”<sup>143</sup>

Asimismo, se agrega a la normatividad vigente, un catálogo de penas para el caso de las personas jurídicas, como son: la multa por cuotas y proporcional, la inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con las Administraciones Públicas y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la seguridad social, con lo que se buscó una mayor observancia a la ley a través de sanciones que fueran aplicables de manera directa a la persona moral, pero sin ser a tal grado gravosas que impidieran las condiciones necesarias para su subsistencia del ente colectivo, en aras de proteger el interés social.

Por otro lado, la reforma al Código Penal Español, plantea de manera específica los supuestos en que la responsabilidad de las personas jurídicas podrá atenuarse, en supuestos como la confesión de la infracción a las autoridades, la reparación del daño y el establecimiento de medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro puedan cometerse con los medios o bajo la apariencia de una actividad lícita desarrollada por la persona jurídica.

Además de las medidas anteriores, la nueva regulación penal pretende evitar que la responsabilidad penal de las personas jurídicas pueda ser burlada por una disolución encubierta, o algún otro medio que permita presuponer que la persona moral pretende sustraerse de las penas impuestas por la autoridad penal.

Por lo que con el fin de evitar lo anterior, el Código Penal presume la existencia de una disolución aparente o encubierta cuando la empresa continúa con su actividad económica y la misma mantiene a sus clientes, proveedores y empleados, casos

---

<sup>143</sup> *Ídem*

en que la responsabilidad penal se trasladará a la entidad o entidades en que se transforme la persona moral, si esta es fusionada o absorbida y extendiéndose incluso a la entidad o entidades a que dé lugar su escisión.

Ahora bien, una vez que hemos realizado un esbozo general de la nueva regulación penal española en materia de responsabilidad de las personas morales, procederemos a realizar un análisis específico de cada uno de los artículos que conforman la reforma en cuestión.

El nuevo texto del Código Penal español, en sus artículos 31, 31 Bis, 50, 52, 66, 66 Bis, 129 y 130, constituye la regulación vigente en materia de responsabilidad penal de las personas morales, a partir de su entrada en vigor el día 23 de diciembre de 2010.

**“TÍTULO II**  
**DE LAS PERSONAS CRIMINALMENTE RESPONSABLES**  
**DE LOS DELITOS Y FALTAS**

**Artículo 31.**

*El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre.”*

**“Artículo 31 bis**

*1. En los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su provecho, por sus representantes legales y los administradores de hecho o de derecho.*

*En los mismos supuestos, las personas jurídicas serán también penalmente responsables de los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control atendidas las concretas circunstancias del caso.*

*2. La responsabilidad penal de las personas jurídicas será exigible siempre que se constate la comisión de un delito que haya tenido que cometerse por quien ostente los cargos o funciones aludidas en el apartado anterior, aun cuando la concreta persona física responsable no haya sido individualizada o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella. Cuando como consecuencia de los mismos hechos se impusiere a ambas la pena de multa, los Jueces o Tribunales modularán las respectivas cuantías, de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquéllos.*

*3. La concurrencia, en las personas que materialmente hayan realizado los hechos o en las que los hubiesen hecho posibles por no haber ejercido el debido control, de circunstancias que afecten a la culpabilidad del acusado o agraven su responsabilidad, o el hecho de que dichas personas hayan fallecido o se hubieren sustraído a la acción de la justicia, no excluirá ni modificará la responsabilidad penal de las personas jurídicas, sin perjuicio de lo que se dispone en el apartado siguiente.*

*4. Sólo podrán considerarse circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas haber realizado, con posterioridad a la comisión del delito y a través de sus representantes legales, las siguientes actividades:*

*a) Haber procedido, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra ella, a confesar la infracción a las autoridades.*

- b) *Haber colaborado en la investigación del hecho aportando pruebas, en cualquier momento del proceso, que fueran nuevas y decisivas para esclarecer las responsabilidades penales dimanantes de los hechos.*
- c) *Haber procedido en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad al juicio oral a reparar o disminuir el daño causado por el delito.*
- d) *Haber establecido, antes del comienzo del juicio oral, medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica.*

*5. Las disposiciones relativas a la responsabilidad penal de las personas jurídicas no serán aplicables al Estado, a las Administraciones Públicas territoriales e institucionales, a los Organismos Reguladores, las Agencias y Entidades Públicas Empresariales, a los partidos políticos y sindicatos, a las organizaciones internacionales de derecho público, ni a aquellas otras que ejerzan potestades públicas de soberanía, administrativas o cuando se trate de Sociedades mercantiles Estatales o ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general.*

*En estos supuestos, los órganos jurisdiccionales podrán efectuar declaración de responsabilidad penal en el caso de que aprecien que se trata de una forma jurídica creada por sus promotores, fundadores, administradores o representantes con el propósito de eludir una eventual responsabilidad penal.”*

Por lo que se refiere a los sujetos que se encuentran sometidos a este régimen de responsabilidad, dentro del ámbito penal español, “su destinatario primario son las personas jurídicas privadas de derecho civil y mercantil ya que el Estado y las entidades de los arts. 53 y ss. Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE) se encuentran excluidas por imperativo legal (art. 31 bis 5).” <sup>144</sup>

---

<sup>144</sup> **Gómez-Jara Díez, Carlos.** “La responsabilidad penal de las personas jurídicas en la reforma del Código Penal.” En <http://www.laley.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAEAO29B2AcSZYlI9tynt/SvVK1+B0oQiAYBMk2JBAEOzBiM3mkuwdaUcjKasggcpIVmVdZhZAzO2dvPfee++999577733ujudTif33/8/XGZkAWz2zkroyZ4hgKrlHz9+fb8/lorZ7L0nb3bo2b2/c7C/8wsv87opquVnezu7O7t7O3v4oDi/fjpN31yv8s/Os7Ljf2E+qaa3wXu/v2n//wCUpik7UQAAAA=WKE> Consultada el 26 de noviembre de 2011.

De igual manera, se excluyen como sujetos de imputación de responsabilidad penal a los partidos políticos y sindicatos. Lo anterior en razón a la existencia de la Ley de Partidos en la que se regulan pormenorizadamente estas cuestiones, así como el hecho de que, tanto partidos políticos como sindicatos vienen contemplados en la Constitución Española como instituciones que desempeñan una función pública asimilable a una función estatal, aunado a que el fin del legislador español, al haber introducido la responsabilidad penal de las personas jurídicas, tiene como finalidad hacer viable la aplicación de la responsabilidad penal empresarial o corporativa, en la que los actores corporativos son el objetivo principal de su política criminal.<sup>145</sup>

Ahora bien, es de señalarse que dentro de la aplicación de dicha figura, las conductas de las personas físicas adquieren una relevancia notable de manera inicial, ya que incluso puede llegarse a la consideración de que éstas son el desencadenante de la responsabilidad de las personas jurídicas. En efecto, el legislador español ha adoptado en gran medida el modelo anglosajón del *alter-ego doctrine* plasmado en numerosas decisiones marco de la Unión Europea en materia penal, al considerar que determinadas personas físicas son el *alter-ego* de la persona jurídica, de tal manera que, en cierta medida, sus comportamientos son los de aquélla. Dichas personas son las que, de conformidad con un criterio de carácter civilista, representan, ya sea por hecho o por derecho, a la persona jurídica. De lo que podemos concluir que la mera actuación de un empleado, sin vinculación alguna con los sujetos que ostentan el poder (en forma jurídica o fáctica), de representación de la persona jurídica, no genera responsabilidad para la persona jurídica, pues ellos no representan en forma alguna el actuar de la empresa.<sup>146</sup>

---

<sup>145</sup> *Ídem*

<sup>146</sup> *Ídem*

El texto legal declara que la responsabilidad penal de la persona jurídica es legalmente autónoma de la responsabilidad penal de las personas físicas, de tal manera que las circunstancias que atenúen o agraven la responsabilidad de éstas, no excluirán ni modificarán la de aquéllas (art. 31 bis 3). Más aún, podrá decretarse la responsabilidad penal de la persona jurídica, aun cuando la concreta persona física responsable no haya sido individualizada o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella (art. 31 bis 2).<sup>147</sup>

En este tenor, el artículo 31 bis reformado distingue los siguientes supuestos de responsabilidad criminal de las personas jurídicas:

- ✓ Responsabilidad por los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas y en su provecho por sus representantes legales, los administradores de hecho o de derecho o los empleados con facultades de obligar a dicha persona jurídica.
- ✓ Responsabilidad de las personas jurídicas por razón de los delitos cometidos por personas que estando sometidos a la autoridad de las personas físicas han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control.
- ✓ La responsabilidad de las personas jurídicas no se verá excluida ni modificada por el cambio de circunstancias que afecten a la culpabilidad del acusado o agraven su responsabilidad o el hecho de que las personas que lo hubiesen hecho posible por no haber ejercido el debido control hayan fallecido o se hubiesen sustraído a la acción de la justicia.

Ha pretendido, sin duda, el legislador, dar vida a una responsabilidad penal de las personas jurídicas sustentada tanto en elementos objetivos como subjetivos y lo hace, a nuestro modo de ver, sin poder renunciar a la participación inevitable de las personas físicas. En efecto, al tenor del inciso 3 de este artículo se recoge la incriminación de las personas físicas que no

---

<sup>147</sup> *Ídem*

habiendo ejercido el debido control han hecho posibles los hechos de que se trate, lo cual aparece reconocido en el texto del tipo penal desde el momento en que se habla de ellas para recoger el supuesto de que se hubiese extinguido su responsabilidad criminal por fallecimiento o ésta no se hubiese podido establecer por el hecho de que se hubiesen sustraído a la acción de la justicia.

En consecuencia, el supuesto delictivo consistente en la falta de control por parte de la persona jurídica que hace posible el delito del tercero será siempre el comportamiento de alguien que tuvo que mantener ese control y no lo hizo, con lo que la responsabilidad criminal de la persona jurídica volverá de nuevo a ser una responsabilidad vicaria (hechos de otro).<sup>148</sup>

Por su parte el reformado artículo 129 del Código Penal Español, señala textualmente:

*“Artículo 129. En caso de delitos o faltas cometidos en el seno, con la colaboración, a través o por medio de empresas, organizaciones, grupos o cualquier otra clase de entidades o agrupaciones de personas que, por carecer de personalidad jurídica, no estén comprendidas en el artículo 31 bis de este Código, el Juez o Tribunal podrá imponer motivadamente a dichas empresas, organizaciones, grupos, entidades o agrupaciones una o varias consecuencias accesorias a la pena que corresponda al autor del delito, con el contenido previsto en los apartados c) a g) del artículo 33.7. Podrá también acordar la prohibición definitiva de llevar a cabo cualquier actividad, aunque sea lícita.*

*2. Las consecuencias accesorias a las que se refiere en el apartado anterior sólo podrán aplicarse a las empresas, organizaciones, grupos o entidades o agrupaciones en él mencionados cuando este Código lo prevea expresamente, o cuando se trate de*

---

<sup>148</sup> **Sáenz De Pipaón Mengs. et al.** “¿Pueden delinquir las personas jurídicas?”, “La responsabilidad penal de las personas jurídicas”, La reforma del código penal, El notario del siglo XXI, Revista Online del Colegio Notarial de Madrid, Número 31, septiembre-octubre 2011, número 39, En [http://www.elnotario.com/egest/noticia.php?id=2252&seccion\\_ver=3](http://www.elnotario.com/egest/noticia.php?id=2252&seccion_ver=3). Consultada el 26 de noviembre de 2011.

*alguno de los delitos o faltas por los que el mismo permite exigir responsabilidad penal a las personas jurídicas.*

*3. La clausura temporal de los locales o establecimientos, la suspensión de las actividades sociales y la intervención judicial podrán ser acordadas también por el Juez Instructor como medida cautelar durante la instrucción de la causa a los efectos establecidos en este artículo y con los límites señalados en el artículo 33.7.”*

Artículo que se encuentra estrechamente relacionado con el diverso 33 que en su punto 7 indica:

**“Artículo 33...**

*7. Las penas aplicables a las personas jurídicas, que tienen todas la consideración de graves, son las siguientes:*

- a) Multa por cuotas o proporcional.*
- b) Disolución de la persona jurídica. La disolución producirá la pérdida definitiva de su personalidad jurídica, así como la de su capacidad de actuar de cualquier modo en el tráfico jurídico, o llevar a cabo cualquier clase de actividad, aunque sea lícita.*
- c) Suspensión de sus actividades por un plazo que no podrá exceder de cinco años.*
- d) Clausura de sus locales y establecimientos por un plazo que no podrá exceder de cinco años.*
- e) Prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito. Esta prohibición podrá ser temporal o definitiva. Si fuere temporal, el plazo no podrá exceder de quince años.*
- f) Inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con el sector público y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la Seguridad Social, por un plazo que no podrá exceder de quince años.*
- g) Intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores por el tiempo que se estime necesario, que no podrá exceder de cinco años.*

*La intervención podrá afectar a la totalidad de la organización o limitarse a alguna de sus instalaciones, secciones o unidades de negocio.*

*El Juez o Tribunal, en la sentencia o, posteriormente, mediante auto, determinará exactamente el contenido de la intervención y determinará quién se hará cargo de la intervención y en qué plazos deberá realizar informes de seguimiento para el órgano judicial. La intervención se podrá modificar o suspender en todo momento previo*

*informe del interventor y del Ministerio Fiscal. El interventor tendrá derecho a acceder a todas las instalaciones y locales de la empresa o persona jurídica y a recibir cuanta información estime necesaria para el ejercicio de sus funciones.*

*Reglamentariamente se determinarán los aspectos relacionados con el ejercicio de la función de interventor, como la retribución o la cualificación necesaria.*

*La clausura temporal de los locales o establecimientos, la suspensión de las actividades sociales y la intervención judicial podrán ser acordadas también por el Juez Instructor como medida cautelar durante la instrucción de la causa.”*

De los artículos anteriores podemos desprender la imposición de las denominadas *consecuencias accesorias*, distintas a las sanciones de carácter administrativo, puesto que se encuentran previstas dentro del catálogo de sanciones que contempla el Código Penal Español, que establece la posibilidad de que los Jueces y Tribunales puedan imponer estas medidas a empresas, sociedades, asociaciones y fundaciones, como consecuencias de una conducta delictiva, debiendo motivar su imposición dentro de la resolución correspondiente al acreditar los siguientes supuestos:

- a) Encontrarnos dentro de alguna de las hipótesis en que el Código Penal permita la aplicación de las consecuencias accesorias, ya que sólo se puede aplicar a aquellos supuestos previstos en el citado Código.
- b) Que el delito se haya cometido al amparo o a través de una persona jurídica.
- c) Que las consecuencias accesorias sean idóneas o necesarias para evitar la continuidad delictiva o los efectos de la misma.

“Cuando un órgano jurisdiccional aprecia que existe una acción típicamente antijurídica cometida por un sujeto que es culpable, la imposición de la pena no es potestativa, sino imperativa. El Juez o Tribunal condena a la pena que el tipo penal prevé, tras aplicar las reglas penológicas oportunas, y, posteriormente, en su caso

la sustituirá por otras de diferente naturaleza, o incluso se suspenderá su ejecución.<sup>149</sup>

Una de las críticas que se hace a la nueva redacción del artículo 129 del Código Penal español, es que “única y exclusivamente hace referencia a que se impondrán las sanciones correspondientes a dicho precepto motivadamente. Por tanto, empresas, organizaciones, grupos o cualquier otra clase de entidades o agrupaciones de personas que carezcan de personalidad jurídica quedan excluidas del ámbito de aplicación del artículo 31 bis, no obstante, la similitud de las sanciones a imponer por vía del artículo 129 y del artículo 31 bis y la gravedad de las mismas obligan, cuando menos, a considerar la posibilidad de aplicar requisitos similares de imputación en ambos casos, puesto que una diferencia sustancial de trato encuentra difícil justificación en la mera personalidad jurídica.”<sup>150</sup>

En esta tesitura encontramos algunas modificaciones adicionales, en los artículos 130, 50, apartados 3 y 4, 52, apartado 4, así como la introducción de un nuevo artículo 66 Bis, a través de los cuales se regulan las reglas generales sobre las sanciones y medidas aplicables a las personas jurídicas que han incurrido en responsabilidad penal.

**“Artículo 130 (...)**

*2. La transformación, fusión, absorción o escisión de una persona jurídica no extingue su responsabilidad penal, que se trasladará a la entidad o entidades en que se transforme, quede fusionada o absorbida y se extenderá a la entidad o entidades que resulten de la escisión. El Juez o Tribunal podrá moderar el traslado de la pena a la*

---

<sup>149</sup> Pares Hipólito, María de Jesús. “Algunas reflexiones sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas en España.” En <http://www.tuobra.unam.mx/publicadas/050114044633.html>. Consultada el 27 de noviembre de 2011.

<sup>150</sup> Gómez-Jara Díez, Carlos. “La responsabilidad penal de las personas jurídicas en la reforma del Código Penal,” En <http://www.laley.es/Content/Documento.aspx?params=H4slAAAAAAEAO29B2AcSZYIi9tynt/SvVK1+B0oQiAYBMk2JBAEOzBiM3mkuwdaUcjKasqgcplVmVdZhZAzO2dvPfee++999577733ujudTif33/8/XGZkAWz2zkrayZ4hgKriHz9+fb8/lorZ7LOnb3bo2b2/c7C/8wsv87opquVnezu7O7t7O3v4oDi/flpN31yv8s/Os7Ljf2E+qaq3wXu/v2n//wCUipik7UQAAAA=WKE> Consultada el 26 de noviembre de 2011.

*persona jurídica en función de la proporción que la persona jurídica originariamente responsable del delito guarde con ella.*

*No extingue la responsabilidad penal la disolución encubierta o meramente aparente de la persona jurídica. Se considerará en todo caso que existe disolución encubierta o meramente aparente de la persona jurídica cuando se continúe su actividad económica y se mantenga la identidad sustancial de clientes, proveedores y empleados, o de la parte más relevante de todos ellos.”*

#### **“SECCIÓN 4ª** **De la pena de multa**

##### **Artículo 50**

*3. Su extensión mínima será de diez días y la máxima de dos años. Las penas de multa imponibles a personas jurídicas tendrán una extensión máxima de cinco años.*

*4. La cuota diaria tendrá un mínimo de dos y un máximo de 400 euros, excepto en el caso de las multas imponibles a las personas jurídicas, en las que la cuota diaria tendrá un mínimo de 30 y un máximo de 5.000 euros. A efectos de cómputo, cuando se fije la duración por meses o por años, se entenderá que los meses son de treinta días y los años de trescientos sesenta.*

*...”*

##### **“Artículo 52**

*...*

*4. En los casos en los que este Código prevé una pena de multa para las personas jurídicas en proporción al beneficio obtenido o facilitado, al perjuicio causado, al valor del objeto, o a la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, de no ser posible el cálculo en base a tales conceptos, el Juez o Tribunal motivará la imposibilidad de proceder a tal cálculo y las multas previstas se sustituirán por las siguientes:*

*a) Multa de dos a cinco años, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de cinco años.*

*b) Multa de uno a tres años, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años no incluida en el inciso anterior.*

*c) Multa de seis meses a dos años, en el resto de los casos.”*

**“Artículo 66 bis**

*En la aplicación de las penas impuestas a las personas jurídicas se estará a lo dispuesto en las reglas 1.ª a 4.ª y 6.ª a 8.ª del primer número del artículo 66, así como a las siguientes:*

*1.ª En los supuestos en los que vengan establecidas por las disposiciones del Libro II, para decidir sobre la imposición y la extensión de las penas previstas en las letras b) a g) del apartado 7 del artículo 33 habrá de tenerse en cuenta:*

- a) Su necesidad para prevenir la continuidad de la actividad delictiva o de sus efectos.*
- b) Sus consecuencias económicas y sociales, y especialmente los efectos para los trabajadores.*
- c) El puesto que en la estructura de la persona jurídica ocupa la persona física u órgano que incumplió el deber de control.*

*2.ª Cuando las penas previstas en las letras c) a g) del apartado 7 del artículo 33 se impongan con una duración limitada, ésta no podrá exceder la duración máxima de la pena privativa de libertad prevista para el caso de que el delito fuera cometido por persona física.*

*Para la imposición de las sanciones previstas en las letras c) a g) por un plazo superior a dos años será necesario que se dé alguna de las dos circunstancias siguientes:*

- a) Que la persona jurídica sea reincidente.*
- b) Que la persona jurídica se utilice instrumentalmente para la comisión de ilícitos penales. Se entenderá que se está ante este último supuesto siempre que la actividad legal de la persona jurídica sea menos relevante que su actividad ilegal.*

*Para la imposición con carácter permanente de las sanciones previstas en las letras b) y e), y para la imposición por un plazo superior a cinco años de las previstas en las letras e) y f) del apartado 7 del artículo 33, será necesario que se dé alguna de las dos circunstancias siguientes:*

- a) Que se esté ante el supuesto de hecho previsto en la regla 5.ª del primer número del artículo 66.*

*b) Que la persona jurídica se utilice instrumentalmente para la comisión de ilícitos penales. Se entenderá que se está ante este último supuesto siempre que la actividad legal de la persona jurídica sea menos relevante que su actividad ilegal».*

De las reformas anteriores, podemos deducir que la regulación española en materia penal, cuenta con algunas previsiones que, si bien no pueden considerarse como establecedoras de un criterio claro de imputabilidad, sin duda representan un gran avance. Puesto que ahora se otorga la posibilidad de acordar tanto la disolución de la persona jurídica como la imposición de medidas interdictivas cuando ésta se utilice instrumentalmente para la comisión de ilícitos penales, tal como se encuentra previsto en el artículo 66 bis apartado 2, supuesto especialmente previsto para las sociedades, pantalla y/o instrumentales. En sentido similar, incluso en el caso de que se trate de las entidades públicas consignadas en el artículo 31 bis 5, formalmente, si las mismas son consideradas instrumentos materialmente, (esto es, una forma jurídica para evitar una eventual responsabilidad penal), los órganos judiciales podrán establecer su responsabilidad penal.<sup>151</sup>

Por lo que los aspectos clave de la reforma penal española en materia de responsabilidad penal de las personas jurídicas, se traducen en los siguientes puntos:

- 1.- La persona jurídica responderá penalmente en todo caso si los hechos han sido cometidos por sus representantes, administradores o personas con capacidad de obligarla, es decir, aquellos sujetos dotados de poder de representación y decisión dentro de la persona jurídica.
- 2.- Responderá también cuando los hechos hayan sido cometidos por las personas que se encuentren al servicio de los anteriores o bajo su autoridad, cuando no hubiese existido el debido control. Medida con la que se pretende

---

<sup>151</sup> *Ídem*

implementar el autocontrol de los empleados por parte de la empresa, a fin de que sea esta última quien verifique y sancione en el ámbito laboral las posibles conductas que pudieran ser generadoras de ilícitos en donde la propia persona moral pudiera ser sancionada.

3.- Se espera que la persona jurídica colabore, no solo en la prevención de los hechos delictivos que pudieran cometerse en su seno, sino también que, cuando el delito ya se ha producido, implante medidas correctoras eficaces que eviten su repetición; hasta el punto de que se valora esto último como circunstancia atenuante.

4.- Se considera también como atenuante, que la persona moral aporte al proceso pruebas que contribuyan a reforzar su propia culpabilidad.

5.- Por último, la responsabilidad de la persona jurídica no excluye la responsabilidad personal que deba atribuirse a los autores directos de los hechos, si estos pueden ser identificados y se prueba su participación.<sup>152</sup>

Sin embargo, aunque novedosa, dicha reforma no a resultado del todo aceptada por los estudiosos de la materia, quienes han considerado que dicha modificación al texto del Código Penal, así como la introducción de la figura jurídica en comento, representa una problemática significativa, puesto que para su aplicación en la praxis jurídica es necesario de proporcionar a la persona jurídica criterios claros que permitan medir penalmente su grado de cumplimiento de ese debido control que debe ejercer sobre los subordinados.

Por lo que uno de los primeros pasos que deberán adoptar los entes colectivos a quienes va dirigida la norma penal, será dotarse de códigos internos de conducta, siguiendo la tendencia y estilo de los “compliance programs” del derecho americano y que muchas empresas españolas han incorporado en los últimos años; así como establecer controles o auditorías para evaluar su nivel de

---

<sup>152</sup> **Cabezuela Sancho, Diego.** “La responsabilidad penal de las personas jurídicas” En <http://www.diariojuridico.com/opinion/la-responsabilidad-penal-de-las-personas-juridicas.html>. Consultada el 12 de noviembre de 2011.

cumplimiento. Reglas de conducta que a su vez requieren de una homologación y de su reconocimiento con efectos jurídicos.

Otro aspecto que salta a nuestra vista, es la introducción de elementos atenuantes consistentes en la colaboración de la empresa tras la comisión del delito, de tal forma que a través de la presentación de pruebas contra sí misma y así colaborar con la autoridad penal; aspecto que sin duda repercute en su derecho constitucional de ejercitar su defensa ante el órgano jurisdiccional encargado de dilucidar el proceso penal, lo que representa sin duda, un problema de aplicación práctico, al no establecerse los mecanismos de garantía para el resto de los imputados dentro del proceso, siendo que generalmente se tratará de directivos o empleados de la persona jurídica que serán quienes aportan las pruebas, y por tanto se hallarán en una situación de inferioridad evidente.<sup>153</sup>

Lo que nos deja en claro que la reforma penal española, es el primer paso de un largo proceso de evolución en materia de responsabilidad de las personas jurídicas, que abre la pauta al análisis y discusión de los medios e instrumentos empleados para la implementación de dicha normatividad, en aras de que se pueda observar una verdadera ampliación del marco jurídico penal vigente a partir de la entrada en vigor de las citadas reformas, el día 3 de diciembre de 2010.

## **IX.2. DIFERENCIAS Y SIMILITUDES ENTRE LAS LEGISLACIONES MEXICANA Y ESPAÑOLA**

Para efectos de llevar a cabo un análisis serio en torno a ambas legislaciones nos parece pertinente considerar las semejanzas y diferencias más significativas entre la normatividad penal vigente en España, en el caso específico del Código Penal del país en comento, y nuestro Código Penal Federal y el Código Fiscal de la

---

<sup>153</sup> *Ídem.*

Federación,<sup>154</sup> en la parte conducente en materia de la responsabilidad de las personas jurídicas.

Con el fin de llevar a cabo un análisis que nos permita observar de manera más clara y gráfica los elementos que componen ambas legislaciones (española y mexicana) hemos elaborado el siguiente cuadro comparativo:

Figura jurídica regulada	Código Penal Español	Código Penal Federal (México)	Código Fiscal de la Federación (México)
<b>RESPONSABILIDAD PENAL DE LA PERSONA JURÍDICA</b>	Regulada específicamente en los artículos 31 y 31 Bis de dicho ordenamiento.	Se regula a través del artículo 11, por lo que dentro de nuestra legislación se encuentra prevista la posibilidad de imputar responsabilidad penal a las personas morales.	Señala genéricamente en el artículo 95, los supuestos en que existe responsabilidad penal, misma que puede recaer sobre distintas personas, en función de la participación de éstas en una conducta delictiva, sin contemplar que ocurre con los delitos cometidos en representación de una persona moral.

Figura jurídica regulada	Código Penal Español	Código Penal Federal (México)	Código Fiscal de la Federación (México)
<b>SANCIONES ESPECÍFICAS PARA LA PERSONA MORAL</b>	Las sanciones penales que se impondrán directamente a las personas jurídicas son: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Multa por cuotas o proporcional.</li> <li>✓ Disolución de la persona jurídica.</li> </ul>	Dentro del mencionado artículo 11, así como en el diverso numeral 24 se prevé que únicamente en el caso de que la ley lo establezcan, la posibilidad de que el juzgador decrete la suspensión de la	Dicho ordenamiento no prevé sanciones cuya imposición pueda ser susceptible de aplicarse a las personas jurídicas penalmente

<sup>154</sup> Decidimos introducir dentro de este punto al Código Fiscal de la Federación, por su estrecha relación con el tema propuesto en el presente trabajo de investigación, ya que este análisis nos permite estudiar de manera concreta la responsabilidad en que incurre la persona moral, tratándose de delitos de corte fiscal y cómo es que la aplicación conjunta de ambos cuerpos normativos permiten al Juez de la causa determinar las sanciones correspondientes.

Figura jurídica regulada	Código Penal Español	Código Penal Federal (México)	Código Fiscal de la Federación (México)
	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Suspensión de sus actividades (5 años)</li> <li>✓ Clausura de sus locales y establecimientos (5 años)</li> <li>✓ Prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito(temporal o definitiva)</li> <li>✓ Inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con el sector público y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la Seguridad Social (15 años)</li> <li>✓ Intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores por el tiempo que se estime necesario.</li> </ul> <p>(Reforma de 22 de junio de 2010, artículos 50, 52, 66, 66 Bis, 129 y 130)</p>	agrupación o su disolución, cuando lo estime necesario para la seguridad pública.	responsables.

Figura jurídica regulada	Código Penal Español	Código Penal Federal (México)	Código Fiscal de la Federación (México)
<p align="center"><b>SANCIONES INDEPENDIENTES PARA LA PERSONA FÍSICA QUE COMETA EL DELITO (REPRESENTANTE DE LA PERSONA JURÍDICA)</b></p>	<p>Se adoptó una doble vía de sanción, ya que sanciona a la persona física que ha llevado a cabo las conductas delictivas y por otro lado se permite al juzgador imponer consecuencias accesorias y sanciones a la persona jurídica responsable de los actos de quien ejerce su representación, de manera directa e independiente.</p>	<p>Se sanciona directamente a la persona física, en cada uno de los ilícitos contemplados en dicho ordenamiento, consistentes en:</p> <p>Únicamente se señala en su artículo 32, que la obligación de reparar el daño en los términos del artículo 29 del propio Código, <i>“V.- Las sociedades o agrupaciones, por los delitos de sus socios o gerentes directores, en los mismos términos en que, conforme a las leyes, sean responsables por las demás obligaciones que los segundos contraigan.”</i></p>	<p>Solo se prevén sanciones directas para la persona física que comete el delito, es decir, que en todos los delitos de corte fiscal se sanciona la conducta típica con pena de prisión.</p>

Figura jurídica regulada	Código Penal Español	Código Penal Federal (México)	Código Fiscal de la Federación (México)
<p><b>AUTOREGULACIÓN DE LAS PERSONAS JURÍDICAS SOBRE SU PERSONAL Y REPRESENTANTES</b></p>	<p>Se prevé la participación de los entes colectivos con el fin de que sean estos quienes eviten que sus representantes incurran en conductas delictivas, ejerciendo el “<i>debido control</i>” sobre los mismos, a través de la implementación de un protocolo de actuación que le permita hacer valer sus principios éticos y eliminar las conductas ilícitas de aquéllos, que pudieran hacer responsable a la persona moral.</p>	<p>No hay regulación aplicable al respecto.</p>	<p>Como tal no se encuentra plasmada esta obligación dentro de la legislación fiscal, sin embargo, a través de criterios jurisprudenciales como el contenido bajo el rubro “<i>Personas morales, responsabilidad penal de los representantes de las,</i>” se ha determinado que las personas físicas que desempeñan cargos de administración o dirección dentro de la persona moral (directores, gerentes, administradores y demás representantes de las sociedades), responden en lo personal de los hechos delictivos que cometan en nombre propio o bajo el amparo de la representación de la persona moral.</p> <p>Lo anterior se robustece con lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles que en lo principal señala:</p> <p><i>“La representación de toda sociedad mercantil corresponderá a su administrador o administradores...”</i></p> <p>Por lo que las normas tributarias en México señalan como garante, es decir, como el sujeto obligado por ley a observar y cumplir con las disposiciones legales, pues tiene el deber de cuidado en las obligaciones fiscales, a quienes dirigen y administran a las empresas, (tal es el caso del consejo de administración o administrador único).</p>

Del análisis anterior, podemos concluir que nuestro país se encuentra fuera de la tendencia internacional que se inclina por regular ampliamente y de manera específica e independiente la responsabilidad penal directa de la persona jurídica, como centro de imputación de sanciones, puesto que aun cuando en nuestro ordenamiento marco legal, (Código Penal Federal), se regula someramente la posibilidad de sancionar de manera directa a estos entes colectivos, lo cierto es que ante la falta de regulación en materia de imputación de responsabilidad penal de estos entes colectivos, al no existir una definición clara sobre qué es lo que sucede cuando los actos que configuran un delito en que generalmente se encuentra inmersa una persona moral, como es el caso de los ilícitos en materia fiscal, llámese cualquier tipo de sociedad de carácter civil o mercantil; ello provoca que el Ministerio Público recurra a la práctica de imputarle responsabilidad penal a los miembros del consejo de administración, administrador único u otros directivos de la persona moral, a pesar de que no hayan participado en la conducta constitutiva del delito, considerando que son partícipes en la comisión del mismo, y que debe imputarse a ellos la responsabilidad penal, al ser omisos respecto de las obligaciones que les otorga su encargo.<sup>155</sup>

Por lo que en nuestro país sigue prevaleciendo el criterio que se inclina a considerar que las personas morales carecen de voluntad propia y actúan a través de personas físicas, por tanto son éstas sobre quien recae la responsabilidad penal en caso de la comisión de un ilícito.

En esta tesitura, las personas que actúan en nombre de una sociedad, llámense directores, gerentes, administradores y cualquier representante de ésta, serán quienes respondan en lo personal de los hechos delictuosos que cometan en nombre propio o al amparo de la representación corporativa.<sup>156</sup>

---

<sup>155</sup> <http://downloads.pdea.mx/delitos.pdf>. Consultada el 26 de noviembre de 2011.

<sup>156</sup> *Idem*

En los últimos años, en materia de delitos fiscales, el mecanismo más utilizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para proceder penalmente en contra de los miembros de consejo de administración, ha sido la aplicación del criterio de imputación de la responsabilidad penal bajo la teoría de la comisión por omisión, al considerar que estos representantes han faltado a su deber de vigilancia respecto de las obligaciones fiscales de las personas morales.<sup>157</sup>

Sin embargo en lo que respecta a la legislación penal federal mexicana, se ha considerado que la posibilidad de responsabilizar penalmente a las personas jurídicas está tibiamente reconocida en el artículo 11 del C.P.F., pero que ha perdido su efectividad y permanece como “letra muerta” pues no está debidamente reglamentada, por lo que no se ha utilizado en casos reales.<sup>158</sup>

### **IX.3. SANCIONES APLICABLES A LAS PERSONAS MORALES EN AMBOS PAÍSES.**

En cuanto a las sanciones previstas para aquellas personas jurídicas que resulten responsables de la comisión de un ilícito penal de los señalados dentro de los Códigos Penales correspondientes de España y México, señalábamos en el punto anterior que a diferencia del Código Penal Español, que a través de la reciente reforma a los artículos 31, 31 Bis y 129, principalmente, ha establecido sanciones específicas y aplicables a las personas jurídicas, nuestra legislación penal federal se ha limitado a mencionar en dos de sus artículos la posibilidad de que el Juez penal decreta la suspensión de la empresa o su disolución,<sup>159</sup> sin señalar si el primero de los supuestos puede decretarse en forma definitiva o temporal, y en

---

<sup>157</sup> *idem*

<sup>158</sup> **PLASCENCIA VILLANUEVA, RAÚL.** “*Los Delitos contra el orden económico. La responsabilidad penal de la persona jurídica.*” Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1995, p. 13. Citado por Riquert, Marcelo Alfredo. Doctrina. Responsabilidad penal de las personas jurídicas. Arévalo, Riquert. “Algo más sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas.” En <http://catedrariquert.blogspot.com/2007/11/doctrina-responsabilidad-penal-de-las.html>. Consultada el 8 de octubre de 2011.

<sup>159</sup> Consulta en los artículos 11 y 24 del Código Penal Federal Mexicano.

caso de ser así, la duración máxima de la sanción; cuestión que sí se regula ampliamente dentro de la legislación penal española; por lo que procederemos a realizar algunas consideraciones en torno a las sanciones contempladas por el nuevo texto el Código Penal Español, a fin de concluir la viabilidad de las sanciones respecto de las personas jurídicas penalmente responsables.

Partiendo de la idea de que de acuerdo al legislador español, el fin que persigue la imposición de una sanción a las personas jurídicas, que es principalmente que esta adopte medidas de prevención y detección de hechos delictivos. La forma más sencilla de conseguir este objetivo es la multa.

Sin embargo, aunque muchas empresas puedan considerarse razonables y actuar en consecuencia, esto no siempre es así y ante la resistencia de ceñirse a la ley, la multa no es una sanción idónea para motivar a la organización empresarial y se hace necesario el uso de otro tipo de sanciones, que permitan intervenir en la persona jurídica introduciendo cambios estructurales en la misma, tal es el caso de la intervención judicial.

Como puede apreciarse para alcanzar el fin de la pena, es muy importante atender a la personalidad o al carácter de la persona jurídica. Las penas deben guardar lógicamente una proporcionalidad con el delito cometido, pero también con el tipo de autor. Esta característica de las sanciones contra personas jurídicas se acomoda por la forma en que hay que concebir su culpabilidad. Como antes hemos indicado, la culpabilidad de la persona jurídica deriva de no haberse organizado adecuadamente para evitar la comisión de hechos delictivos o detectarlos.<sup>160</sup>

---

<sup>160</sup> NIETO MARTÍN, ADÁN. "La responsabilidad penal de las personas jurídicas tras la LO 5/2010", Revista Xurídica Galega, Nº 63, 2009, págs. 47-70. En <http://resp-pj.blogspot.com/2011/03/la-responsabilidad-penal-de-las.html> Consultada el 28 de octubre de 2011.

Al configurar las circunstancias atenuantes y en el momento de determinar la pena, es muy importante considerar el comportamiento posterior de la empresa, ya que elementos como la reincidencia u otros factores que indican una mayor peligrosidad, la harán acreedora a una mayor sanción en caso de incurrir nuevamente en responsabilidad penal.

Dentro del Código Penal Español, encontramos los artículos 32, 33 apartado 7, dentro de su título III, Capítulo I intitulado “De las penas, sus clases y sus efectos”, cuyo texto señala como sanciones en los supuestos más graves, que el juez pueda acordar la disolución, la suspensión de actividades, la clausura de locales y establecimientos, la inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con el sector público y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la Seguridad Social, la intervención judicial de la persona jurídica o la prohibición de realizar aquellas actividades en cuyo ejercicio se hubiera cometido, favorecido o encubierto el delito. A estas penas habrá que añadir, lógicamente, la indemnización de los daños ocasionados por el delito.<sup>161</sup>

Naturalmente, dentro del catálogo de las sanciones penales previstas para el caso de las personas jurídicas ha de excluirse la de prisión, por lo que únicamente se atiende a la imposición de las llamadas consecuencias accesorias reguladas por el artículo 129 del propio Código, con el carácter de penas.

Así mismo, y con el fin de evitar que la efectividad de las sanciones impuestas a la persona jurídica pueda quedar desvanecida ante diversas acciones u operaciones societarias o dispositivos de fraude, se reguló que la responsabilidad penal pudiera ser susceptible de transmisión en los casos de transformación, fusión y absorción y también en los de disolución encubierta; entendiéndose por ésta la creación de entidades que continúen la actividad de la condenada y asuman o

---

<sup>161</sup>Henández Cuatrecasa, Jaime, et al., “La nueva responsabilidad penal de las personas jurídicas,” En [http://www.cincodias.com/articulo/economia/nueva-responsabilidad-penal-personas-juridicas/20100908cdscdseco\\_16/](http://www.cincodias.com/articulo/economia/nueva-responsabilidad-penal-personas-juridicas/20100908cdscdseco_16/). Consultada el 25 de noviembre de 2011.

aprovechen de todos o la mayor parte de los clientes, proveedores y empleados de la primera, sin recibir la sanción correspondiente.<sup>162</sup>

Por último, tal y como se puede apreciar, el aspecto epistemológico del presente estudio se basa no solo en el conocimiento y aplicación de la legislación local de nuestro país, específicamente la Ley Tributaria y la Penal, sino en muchos otros cuerpos normativos que guardan relación con el tema objeto de análisis, incluyendo en este último capítulo, incluso recientes antecedentes de reformas legislativas en torno a la legislación penal española. Asimismo, para lograr tal objetivo, se han retomado aspectos derivados de la práctica procesal de las autoridades administrativas y jurisdiccionales, que son quienes tienen la encomienda directa de dilucidar las controversias en materia penal-fiscal, incluyéndose también opiniones doctrinarias inherentes a los temas tratados.

Los aspectos sociales y económicos de las partes involucradas, también se han retomado dentro del objeto del conocimiento previo, al estudio de la materialización de las conductas antisociales que degeneran en la Defraudación Fiscal en nuestro país, así como a las costumbres y prácticas comunes de quienes las consuman, advirtiéndose que en México (como en otros países) la cultura tributaria evasiva al pago, es uno de los factores preponderantes en la incidencia de este ilícito. Así pues, las áreas del conocimiento que han sido abarcadas en el presente trabajo, han considerado cuestiones no solo jurídicas, sino incluso históricas, psicológicas y sociológicas, así como varios criterios por los cuales se avala o invalida, la existencia o reconocimiento de algunas figuras legales (como el de la propia persona jurídica o moral), donde están inmersas circunstancias relativas a los conceptos de verdad, engaño, conocimiento, objetividad, realidad, comprobación, etc.

---

<sup>162</sup> **Cabezuela Sancho, Diego.** *“La responsabilidad penal de las personas jurídicas”*. En <http://www.diariojuridico.com/opinion/la-responsabilidad-penal-de-las-personas-juridicas.html>. Consultada el 12 de noviembre de 2011.

## **CONCLUSIONES**

**1.-** La coparticipación por omisión, es una figura jurídica eficaz que debe tomarse en cuenta para fincar responsabilidad penal conjunta a los sujetos activos, que funjan como miembros del consejo de administración que representa a la sociedad anónima, ya que estos cuentan de manera directa con el acceso a la información financiera de las empresas, así como a la información sobre las operaciones comerciales que esta ha realizado durante un ejercicio fiscal, pero sobretodo, en términos de los estatutos del acta constitutiva y de las obligaciones que impone la Ley General de Sociedades Mercantiles, son los garantes investidos al mismo tiempo con la facultad y el deber de hacer cumplir las disposiciones que impone como obligación la legislación fiscal.

**2.-** La responsabilidad solidaria en materia de delitos fiscales, no se presume, sino que la misma resulta de la propia Ley (artículo 26 del Código Fiscal de la Federación), al establecer que la persona o personas, que estén al frente de la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas por dichas personas morales durante su gestión; incluso, por las que debieron pagarse o enterarse durante dicha gestión, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen. Esto confirma que la coautoría por omisión, es un elemento legal que se puede hacer valer perfectamente, a fin de imputar la responsabilidad penal de dichas personas de manera conjunta, porque cualquiera de las mismas tiene facultades para evitar la consumación del resultado material del delito de Defraudación Fiscal.

**3.-** No obstante las conclusiones anteriores, debería existir en nuestra legislación, para ofrecer mayor certeza en la imputación de la responsabilidad penal, una disposición donde se especifique de manera puntual, que los responsables de la comisión de los ilícitos fiscales que se lleven a cabo bajo el manto corporativo,

serán aquellas personas que cuenten con capacidad de decisión, que ostenten la representación, que efectúen los actos de administración de las empresas o quienes tengan el deber del cumplimiento de las obligaciones de la empresa hacia terceros.

**4.-** Es un hecho probado, que quienes se ven beneficiados directa e indebidamente con la omisión del pago de contribuciones, invariablemente son los socios o accionistas de las empresas, ya que es a ellos a quienes les aprovecha el dejar de pagar impuestos o pagar lo menos posible al Fisco, por lo cual, no es menester que las declaraciones fiscales no hayan sido firmadas por algún miembro del consejo de administración ya que pudo hacerlo alguien tercero ajeno a la empresa, a través de un poder notarial conferido precisamente con la finalidad de que alguien más en representación de la sociedad anónima, incumpla con las obligaciones fiscales de la sociedad anónima.

**5.-** La autodeterminación fiscal de los contribuyentes, aunado a la tradicional falta de cultura de pago de contribuciones en nuestro país, hace factible la Defraudación Fiscal por cuanto hace a la omisión en el entero correspondiente, al llevarse a cabo en forma aleatoria las visitas domiciliarias. Las facultades de comprobación por parte de la Administración General de Auditoría del Servicio de Administración Tributaria, son muy limitadas, ante la imposibilidad material y humana para fiscalizar a todos y cada uno de los contribuyentes que deben tributar para contribuir al gasto público. La concientización cívica, es un aspecto de política fiscal que poco se ha trabajado en nuestro país, cuestión que podría ser fundamental antes que optar por la coerción de la autoridad hacia el gobernado.

**6.-** Una vez acreditado el delito y la plena responsabilidad penal, la condena a la reparación del daño en materia de Defraudación Fiscal, debe darse estrictamente en términos de la propia ley tributaria; o sea, desde el momento en que dejó de efectuarse el pago respectivo, y hasta el momento en que se emita la resolución

que ponga fin al procedimiento penal, considerando las actualizaciones, recargos y los accesorios que legalmente correspondan. No debe desdeñarse el aspecto ejemplificativo de sanción para quienes cometen este tipo de conductas delictivas, ya que no sería justo y equitativo que estos asuntos quedaran impunes, por cuanto hace a quienes sí cumplen debidamente con sus obligaciones fiscales.

**7.-** Por otro lado, es conocido que las empresas, cuando lesionan o ponen en peligro un bien jurídico-penal, lo hacen en base a la planeación y la organización, por lo que tampoco podemos pasar por alto, la eventual concurrencia de la figura de asociación delictuosa, en aquellos casos en que la persona jurídica, es un mero instrumento en manos de unos sujetos individuales que poseen fines criminales, propiciando además de la Defraudación Fiscal, lo que también se conoce comúnmente como “lavado de dinero”.

**8.-** Las autoridades administrativas deben dotar de mayor certeza jurídica a sus actuaciones legales y reglamentarias, entendiéndose por ellas al Servicio de Administración Tributaria y al Ministerio Público de la Federación, a fin de aportar a la autoridad jurisdiccional los mayores elementos de prueba, que hagan resolver sin duda alguna sobre la acreditación de la responsabilidad penal en el delito de Defraudación Fiscal. Para ello, es imprescindible concatenar debidamente los medios de convicción derivados de las auditorías, con los estatutos de las actas constitutivas y con las propias disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley General de Sociedades Mercantiles, haciendo eficazmente valorable y aplicable la prueba circunstancial en su sentido más amplio e inequívoco.

**9.-** El Estado mexicano, debe tomar medidas eficaces y llevar a cabo acciones y políticas fiscales encaminadas a evitar la elusión del pago de impuestos, haciendo uso del efecto ejemplificativo para todos aquellos representantes de las sociedades anónimas, que por avaricias, costumbrismos y mal praxis incumplen dolosamente con su obligación de tributar, sancionando (ceñido al marco legal) a

los defraudadores que mediante el uso de engaños y bajo el amparo corporativo, se benefician indebidamente en perjuicio del erario y del gasto público.

**10.-** Se considera que el delito de Defraudación Fiscal, como la mayoría de los delitos fiscales contenidos en la ley tributaria federal, se cometen de manera dolosa (intencional), sin que se admita la forma de comisión culposa (negligente). Esto es así, a fin de evitar que los imputados aleguen haber faltado a un deber de cuidado, en lugar de admitir que actuaron conociendo y queriendo la materialización del resultado típico de sus conductas antijurídicas, posibilitando ser sancionados con menor rigor, dado que en nuestra legislación los delitos dolosos son castigados con mayor severidad que los que se cometen de manera culposa.

**11.-** La auditoría fiscal o visita domiciliaria es la etapa jurídico administrativa, a través de la cual se recaban la gran mayoría de los elementos probatorios, para acreditar los elementos constitutivos del delito de Defraudación Fiscal, así como la responsabilidad de quienes resulten imputables; esto, a través del requerimiento para revisión de todas las constancias documentales y registros contables, en torno a las operaciones efectuadas por las personas físicas o los entes económicos corporativos. Una vez recopilada esta información, la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de comprobación, practica las diligencias que resulten necesarias para determinar si los datos aportados por el contribuyente visitado son reales, o bien si se alteró información dentro de los registros contables con la finalidad de pagar menos impuestos, o incluso para saber si el visitado, aún teniendo obligación de enterar impuestos, manifestó en su declaración fiscal el no tener impuesto a cargo.

**12.-** La compulsas, para obtener información de terceros es una práctica común que a lo largo del tiempo ha dado excelentes resultados en el desempeño de las auditorías, a efecto de comprobar si la información proporcionada por el

contribuyente visitado es veraz o falsa; esto es muy recurrente sobretodo, para comprobar las deducciones que hacen valer los visitados por medio de la exhibición de facturas, con las cuales pretenden acreditar el haber realizado gastos necesarios para llevar a cabo el desempeño de su actividad mercantil.

**13.-** La Comisión Nacional Bancaria y de Valores, juega un papel preponderante en la aportación probatoria sobre las operaciones mercantiles de las personas en un determinado periodo de tiempo, ya que está facultada para poder proporcionar información financiera de los contribuyentes a las autoridades fiscales, ministeriales y judiciales. Esta información es muy valiosa, ya que es útil para secundar las irregularidades detectadas en la documentación y registros contables, que son detectadas durante el desarrollo de las visitas domiciliarias. Esto, aunado al hecho de que al presentarse dicha información por escrito, constituye prueba plena al tratarse de documentación pública, suscrita precisamente por una de las dependencias facultadas en el control del sistema financiero nacional.

**14.-** La firma electrónica constituye un elemento de certeza jurídica eficaz para determinar la autoría material del delito de Defraudación Fiscal, que solo el titular de la asignación de la firma, es único y exclusivo responsable de su utilización ante las autoridades fiscales. Con este implemento jurídico, se han eliminado obstáculos para saber con certidumbre quienes son las personas que presentan las declaraciones fiscales, a diferencia de antaño que se presentaban de manera documentada y con el estampado de la firma autógrafa del contribuyente persona física, o bien, del supuesto representante de las sociedades anónimas.

**15.-** El perdón en materia de delitos fiscales, es una figura jurídica que extingue la responsabilidad penal de la persona a favor de quien es concedido, generando el sobreseimiento del proceso penal que esté instaurado en ese momento, siempre que se hayan cubierto los requisitos que para tal efecto están dispuestos en la

Ley. Sin embargo, el hecho de que un contribuyente defraudador llegase a cumplir con estos requisitos, sobretodo el pago actualizado del crédito fiscal cuando este ya fue determinado por la autoridad, no implica que de manera automática proceda el otorgamiento del perdón, ya que como en cualquier caso de delitos perseguibles por querrela (petición de parte ofendida), existe una facultad potestativa o discrecional por parte de la víctima del delito, para determinar si perdona o no al sujeto activo del ilícito fiscal una vez que el delito ya fue consumado.

**16.-** A fin de no incurrir en arbitrariedades, la responsabilidad del cumplimiento de las obligaciones de los integrantes del consejo de administración, está supeditada también al factor cronológico, justamente a la temporalidad en que cada uno de estos representantes corporativos forma parte de este cuerpo colegiado de decisión de la sociedad. Por ninguna razón debe hacerse extensiva la responsabilidad penal, a quienes en distinta época (previa o posterior al ejercicio fiscal del que surge la obligación) conforman el consejo de administración, sobre todo si se cumplieron con todas las formalidades de Ley para disolverlo o para volver a nombrar a nuevos integrantes. La responsabilidad penal solo puede ser atribuible a aquellas personas, que en determinado tiempo, tuvieron el deber de presentar las declaraciones fiscales, consignando cantidades reales y realizando el pago de las contribuciones correspondientes en representación de la sociedad anónima.

**17.-** En un marco comparativo, en otros países como España, existe un sistema de “consecuencias accesorias”, de forma que se determina claramente, a qué personas jurídicas se puede aplicar, si se requiere la condena de alguna persona física de su organización o si es por responsabilidad de la persona jurídica o moral; a partir de lo cual, se puede llegar a ampliar el catálogo de medidas posibles de adoptar por el Juez o Tribunal. Por ejemplo: la pérdida de beneficios fiscales, la amonestación pública o privada, la caución de buena conducta, la aplicación de beneficios económicos a fines sociales, la publicación de la

sentencia a costa de la empresa, o la prohibición de contratar con empresas o instituciones públicas.

**18.-** En torno a la conclusión anterior, en nuestro país la única consecuencia legal vinculada a la defraudación fiscal atribuible a las personas que representan a las empresas, está contemplada en el artículo 11 del Código Penal Federal, donde se prevé la posibilidad de sancionar a las personas morales con la disolución, cuestión que definitivamente en México resultaría muy difícil de implementar políticamente hablando, porque serían los trabajadores de las empresas quienes se verían perjudicados laboralmente con la pérdida de sus empleos.

**19.-** Legalmente no es imposible fincarle algún tipo de responsabilidad penal a una sociedad anónima, toda vez que como sociedad mercantil carece de voluntad propia y de decisión; sin embargo, sí es factible perseguir delictivamente y sancionar penalmente a aquellas personas físicas que siendo accionistas conforman los consejos de administración y que bajo el amparo corporativo de las sociedades mercantiles eluden el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

**20.-** El problema planteado sigue sin resolverse en su totalidad; pero la realidad indiscutible es que las sociedades anónimas, tienen en la vida social una incidencia tan grande como la persona física; por lo que resulta imprescindible combatir la criminalidad económica que cada vez con mayor frecuencia se desarrolla en el seno de estos entes empresariales.

## **BIBLIOGRAFÍA.**

**ABRAHAM PERDOMO MORENO.** “Contabilidad de Sociedades Mercantiles. ECAFSA, México D.F. 1998

**ACOSTA ROMERO/GARCÍA RAMOS/GARCÍA ÁLVAREZ.** “Tratado de Sociedades Mercantiles en la Sociedad Anónima”.

**ADÁN NIETO MARTÍN.** “La responsabilidad penal de las personas jurídicas tras la LO 5/2010”. Revista Xurídica Galega. Nº 63. 2009.

**ADOLFO ARRIJOA VIZCAÍNO.** “Derecho Fiscal”. 1ª Edición. México. Themis. 1989.

**ALBERTO CALETTI.** “Tratado de Derecho Mercantil”. Editorial Reua. Madrid. 2002.

**ALFONSO F. SOLÍS TECHACHAL.** “Delitos cometidos por administradores de empresas”. Editorial OGS. 2000. Capítulo III.

**AMBROSIO MICHEL HIGUERA.** “Defraudación Fiscal”. Instituto Nacional de Ciencias Penales. 2008

**ARTURO MILLÁN GONZÁLEZ.** “Estudio Teórico Práctico del Delito de Defraudación Fiscal”. Ediciones Fiscales ISEF. Tercera Edición. 2001.

**ARTURO URBINA NANDAYAPA.** “Las consecuencias del Delito Fiscal”. Editorial Delamar.

**CARLOS FONTAN BALESTRA.** “Derecho Penal Introducción y Parte General”. Editorial Abeledo Perriot. Buenos Aires, Argentina. 2008

**CARLOS MARTINEZ-BUJAN PÉREZ.** “Derecho Penal Económico”. Parte General. Valencia,

**CLAUDIA LUCÍA JIMÉNEZ SIERRA.** “Otros conceptos y herramientas de contabilidad y finanzas”. Gestiópolis.gob. Febrero. 2004.

**CLAUDIO R. NAVAS RIAL.** “Responsabilidad penal de las personas jurídicas”. Editorial Fabián Di Plácido. Buenos Aires.

**CLAUS ROXIN.** “Derecho penal, parte general”. Civitas. Madrid. 1997. T I.

**CLAUS ROXÍN.** “Teoría del tipo penal, tipos abiertos y elementos del deber jurídico”. Ediciones de Palma, Buenos Aires. 1979.

**DAVID BAIGÚN.** “La responsabilidad penal de las personas jurídicas”. Ensayo de un nuevo modelo teórico. Editorial Depalma. 2000

**DIEGO CABEZUELA SANCHO.** “La responsabilidad penal de las personas jurídicas”.

**DORICELA MABARAK CERECED.** “Derecho Penal Fiscal”. Lazcano Editores. México.

**EDUARDO GARCÍA MAYNEZ.** “Introducción al Estudio del Derecho”. Editorial Porrúa. 1953.

**ENRIQUE BACIGALUPO.** “Delitos impropios de omisión”. Temis. Bogotá. 1983.

**F. PELLEGRIN.** “Responsabilita”. Nouvo Digesto Italiano. Tomo VIII, UTET. Torino. 1999.

**FEDERICO PONCE ROJAS, AMADOR TOCA GUTIÉRREZ.** “Delitos Federales Previstos en la Legislación Mexicana”. Editorial Porrúa. 2005.

**FRANCISCO JAVIER SÁENZ DE PIPAÓN MENGES.** “¿Pueden delinquir las personas jurídicas?” La responsabilidad penal de las personas jurídicas. La reforma del código penal. El notario del siglo XXI. Revista Online del Colegio Notarial de Madrid. Número 31. Septiembre-octubre 2011. Número 39. Consultar:

**GREGORIO RODRÍGUEZ MEJÍA.** Revista Jurídica, Boletín mexicano de derecho comparado. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2011.

**GUSTAVO MALO CAMACHO.** “Derecho Penal Mexicano”. Editorial Porrúa. México. 1997.

**HUGO ANTONIO DÍAZ URIBE.** “Apuntes de Derecho Penal. Parte General”. Universidad de las Américas. 2006.

**IGNACIO BURGOA ORIHUELA.** “El Juicio de Amparo”. Editorial Porrúa. Cuadragésimo Primera Edición. México. 2006.

**IVÁN FABIO MEINI MÉNDEZ.** “La responsabilidad penal de las personas jurídicas”. Lima. 1999.

**J.J. FERREIRO LAPATZA.** “Curso de Derecho Financiero Español”. Editorial Marcial Pons. Madrid. 2006.

**JACINTO R. TARANTINO.** “Las penalidades tributarias”. Buenos Aires. Editorial Astrea. 1983.

**JAIME HERNÁNDEZ CUATRECASAS y GONÇALVES PEREIRA.** “La nueva responsabilidad penal de las personas jurídicas”.

**JAVIER ALEJANDRO SÁNCHEZ VEGA.** “La Defraudación Fiscal”. Editorial Sista. Segunda Edición. 2005.

**JAVIER JIMÉNEZ MARTÍNEZ.** “Conducta y ausencia de conducta”. Tomo I. Angel Editor. 2010..

**JAVIER JIMÉNEZ MARTÍNEZ.** “Los elementos del delito. Tipicidad y Atipicidad”. Editorial Ángel Editor. Tomo I,

**JOHANES WESSELS.** “Derecho Penal. Parte General”. Depalma. Bs. As. 1980.

**JORGE BARRERA GRAF.** “La representación voluntaria en derecho privado”. México. UNAM. 1997.

**JOSÉ DANIEL CESANO.** “Estudios sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas”. Editorial Ediar. Buenos Aires. Primera Edición. 2006.

**JOSÉ DE FARÍA COSTA.** “La responsabilidad jurídico penal de la empresa y de sus órganos, o una reflexión sobre la alteridad en las personas colectivas a la luz del derecho penal”. Barcelona. 1995.

**JOSÉ MANUEL RÍOS CORBACHO.** “El administrador de hecho en los delitos societarios”. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz.

**JOSÉ RIVERA PÉREZ CAMPOS.** “Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”. No. 51. Marzo de 1970.

**JUAN ANTONIO MARTÍNEZ DE LA SERNA.** “Derecho Constitucional Mexicano”. Porrúa México. 1983.

**LUIS HUMBERTO DELGADILLO GUTIÉRREZ.** “Principios de Derecho Tributario”. Tercera Edición. Editorial Limusa. México. 2001.

**MARCO A. DÍAZ DE LEÓN.** “Diccionario de Derecho Procesal Penal y de términos usuales”. Editorial Porrúa. 1986. Volumen II

**MARÍA TERESA BASTIDAS YFFERT, JORGE NOVOA FRANCO Y M. DE E. PÉREZ REGUERA.** “La firma electrónica avanzada, entorno jurídico, fiscal e informático”. Colegio de Contadores Públicos de México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Marzo de 2005.

**MARIO ALBERTO TORRES LÓPEZ.** “Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales”. Editorial Porrúa. Segunda Edición. 2001.

**MAYOLO SÁNCHEZ H.** "Derecho Tributario". Editorial Cárdenas, Editor y Distribuidor.

**MAYOLO SANCHEZ HERNANDEZ.** "Derecho Tributario". Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, Segunda Edición adicionada y actualizada. México. 1988.

**MIGUEL ÁNGEL RUÍZ SÁNCHEZ.** "Criminogénesis, estudio dogmático del delito de defraudación fiscal". Publicación cuatrimestra. Agosto 2008.

**MIGUEL DE JESÚS ALVARADO ESQUIVEL.** "La Responsabilidad Solidaria en Materia Fiscal Federal". Editorial Porrúa. México. 2000.

**NORBERTO J. GARCÍA TEJERA.** "Persona Jurídica, tratamiento en los tipos civil y comercial". Buenos Aires. 1998.

**OCTAVIO A ORELLANA WIARCO.** "Derecho Procesal Fiscal". Guía de Estudio. Primera Edición. 2007.

**OCTAVIO A. ORELLANA WIARCO.** "El delito de Defraudación Fiscal". Ensayo dogmático jurídico-penal. Editorial Porrúa. México. 2001.

**OLGA ISLAS DE GONZÁLEZ MARISCAL.** "Nueva Teoría General del Derecho Penal". Editorial Porrúa.

**RAFAEL DE PINA VARA.** "Diccionario de Derecho". Editorial Porrúa. 2000. Pág. 296.

**RAFAEL ROJINA VILLEGAS.** "Compendio de Derecho Civil. Introducción, personas y familia". 31ª. Edición. Porrúa. México. 2001.

**RAÚL CARRANCÁ y RIVAS.** Conferencia Procuraduría General de Justicia del Estado de Puebla. Puebla. México 17 de septiembre de 2004.

**RAÚL RODRÍGUEZ LOBATO.** "Derecho fiscal". Oxford. México. 2001. Pág. 6.

**RAÚL SALAS CAMPOS GONZÁLEZ.** "Los Delitos Fiscales". Pereznieto Editores. Primera edición. 1995.

**REINHART MAURACH. KARL HEINZ GÖSSEL y HEINZ ZIPF.** "Derecho penal. Parte General". Astrea. Bs. As. 1995.

**RICARDO OJEDA GÁNDARA.** "Diferencias entre el dolo y la culpa", Editorial Porrúa, México, 2007.

**ROBERTO SANROMÁN ARANDA.** "Las fuentes de las obligaciones". Mc Graw Hil, México. 1998.

**ROGELIO MARTÍNEZ VERA.** “La Fiscalización de Impuestos Federales”. Editorial Monterrey. México. 1981.

**SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA.** “Derecho Financiero Mexicano”. Porrúa. México. 2000.

**WINFRIED HASSEMER.** “Fundamentos de derecho penal”. Bosch. Barcelona. 1984.

### **LEGISLACIÓN.**

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Código Penal Federal.

Código Federal de Procedimientos Penales.

Ley del Impuesto al Valor Agregado,

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley General de Sociedades Mercantiles.

Ley General de Operaciones y Títulos de Crédito

Ley de Instituciones de Crédito.

Reglamento de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Reglamento de la Ley de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

Diario Oficial de la Federación.

### **OTRAS FUENTES.**

Definiciónlegal.com. La web de las definiciones legales.

Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Editorial Porrúa. Decimocuarta Edición.

Directorio, Sindicatura y Consejo de Vigilancia”. Editorial Universidad. Buenos Aires. 1987.

Enciclopedia Jurídica Básica. Editorial Cívica., Volumen III.

Enciclopedia Jurídica Omeba. Tomo T 25.

FinanciarRed.com.mx.

<http://arturourbina.com/17.html> el 28 de noviembre de 2011.

<http://bibliotk.gdl.up.mx/ceup/2.pdf>.

<http://catedrariquert.blogspot.com/2007/11/doctrina-responsabilidad-penal-de-las.html>.

<http://downloads.pdea.mx/delitos.pdf>

[http://es.wikipedia.org/wiki/firma\\_electronica](http://es.wikipedia.org/wiki/firma_electronica).

[http://goodrichriquelme.com/pdf/principales aspectos a considerar al iniciar una empresa](http://goodrichriquelme.com/pdf/principales_aspectos_a_considerar_al_iniciar_una_empresa).

<http://resp-pj.blogspot.com/2011/03/la-responsabilidad-penal-de-las.html>

<http://www.asociacion-eurojuris.es/publicaciones/la-responsabilidad-penal-de-las-personas-juridicas/>

<http://www.boe.es/boe/dias/2010/06/23/pdfs/BOE-A-2010-9953.pdf>

[http://www.cincodias.com/articulo/economia/nueva-responsabilidad-penal-personas-juridicas/20100908cdscdseco\\_16](http://www.cincodias.com/articulo/economia/nueva-responsabilidad-penal-personas-juridicas/20100908cdscdseco_16).

[http://www.cincodias.com/articulo/economia/nueva-responsabilidad-penal-personas-juridicas/20100908cdscdseco\\_16/](http://www.cincodias.com/articulo/economia/nueva-responsabilidad-penal-personas-juridicas/20100908cdscdseco_16/)

<http://www.diariojuridico.com/opinion/la-responsabilidad-penal-de-las-personas-juridicas.html>

[http://www.elnotario.com/egest/noticia.php?id=2252&seccion\\_ver=3](http://www.elnotario.com/egest/noticia.php?id=2252&seccion_ver=3)

<http://www.laley.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAO29B2AcSZYIji9tynt/SvVK1+B0oQiAYBMk2JBAE0zBiM3mkuwdaUcjKasqgcpIVmVdZhZAzO2dvPfee++999577733ujudTif33/8/XGZkAWz2zkrayZ4hgKrlHz9+fB8/lorZ7L0nb3bo2b2/c7C/8wsv87opquVnezu7O7t7O3v4oDi/flpN31yv8s/Os7LJf2E+qaq3wXu/v2n//wCUipik7UQAAAA==WKE>

<http://www.lamoncloa.gob.es/ActualidadHome/2009-2/131109-enlacecodigo>.

[http://www.porticolegal.com/pa\\_articulo.php?ref=327](http://www.porticolegal.com/pa_articulo.php?ref=327).

<http://www.tuobra.unam.mx/publicadas/050114044633.html>

Manual del Justiciable, Materia Penal. Primera reimpresión. México. 2004.

Página de la SHCP <http://www.cnbv.gob.mx>. Sección de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, atención a autoridades.

Página del Servicio de Administración Tributaria. [sat.gob.mx](http://sat.gob.mx). Requisitos para obtener la inscripción el Registro Federal de Contribuyentes.

Publicación en internet de fecha 15 de mayo de 2009 de Horacio Lozano Ulloa. Miembro de la Comisión Representativa del Instituto Mexicano de Contadores Públicos ante las Administraciones Generales de Fiscalización del SAT.

[wikipedia.org](http://wikipedia.org) octubre 2011.

[www.definición.org/consejo-de-administración](http://www.definición.org/consejo-de-administración).

[www.inova.gob.mx/ciudadanos/prácticas/reconocimiento](http://www.inova.gob.mx/ciudadanos/prácticas/reconocimiento)

[www.juridicas.unam.mx](http://www.juridicas.unam.mx). 2011.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Instancia Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis I.2o.P. 152.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Instancia Tribunales Colegiados de Circuito, tomo XVII, Mayo de 2003 Tesis III.2o.P.90