**UNIVERSIDAD DE LOS HEMISFERIOS**

**Tema: El uso de programas de Compliance para la prevención de las personas jurídicas del Distrito Metropolitano de Quito ante el cometimiento del ilícito de defraudación tributaria a partir de la promulgación del Código Orgánico Integral Penal.**

**Trabajo de Titulación Especial Previo a la Obtención del Título de Abogado**


**Autor:**

Martín Sebastián Zambrano Villavicencio

**Tutora:**

María del Mar Gallegos Ortiz


**Quito, Octubre 2020**

## DECLARACIÓN DE ACEPTACIÓN DE NORMA ÉTICA Y DERECHOS

*El presente documento se ciñe a las normas éticas y reglamentarias de la Universidad de Los Hemisferios. Así, declaro que lo contenido en este ha sido redactado con entera sujeción al respeto de los derechos de autor, citando adecuadamente las fuentes. Por tal motivo, autorizo a la Biblioteca a que haga pública su disponibilidad para lectura, a la vez que cedo los derechos de publicación a la Universidad de Los Hemisferios.*

*De comprobarse que no cumplí con las estipulaciones éticas, incurriendo en caso de deshonestidad académica, me someto a las determinaciones que la propia Universidad plantee. Asimismo, no podré disponer del contenido de la presente investigación a menos que eleve por escrito el requerimiento para su evaluación a la Comisión Permanente de la Universidad de Los Hemisferios.*

*Martín Sebastián Zambrano Villavicencio*

## DEDICATORIA

Para mis padres María Villavicencio y Marco Zambrano, el camino es largo pero la recompensa es eterna; el apoyo brindado la familia es lo que nos motiva a seguir adelante. Y a mis hermanos Alejandro, Carolina y Andrés, crecer y aprender junto a ustedes, son momentos invaluables que quedarán grabados.

Los logros no son únicos, son de todos aquellos que te apoyaron en el camino.

**AGRADECIMIENTOS**

Agradezco a mis mentores, María del Mar Gallegos y Andrés Ojeda, gracias por su apoyo, guía y enseñanza, siempre apreciaré la oportunidad y confianza que me dieron;

Agradezco a mis amigos, por creer en mí y apoyarme hasta alcanzar mis metas;

Agradezco a todas aquellas personas que formaron parte de este camino;

Gracias por permitirme abrazar mis sueños.

## RESUMEN

El presente trabajo tiene la finalidad de realizar un análisis en cuanto la importancia de implementar programas de Compliance en el ámbito corporativo, enfocada a la protección contra la posibilidad del cometimiento del ilícito de defraudación tributaria, desde la promulgación del Código Orgánico Integral Penal y la posibilidad de cometer delitos por parte de la persona jurídica. En primer lugar, examinando la historia y el avance de la responsabilidad penal de persona jurídica en el Ecuador, hasta la actualidad y su comparación internacionalmente. Posterior, estudiando el tipo penal de defraudación tributaria y su adecuación contra la persona jurídica desde las categorías dogmáticas tradicionales. Finalmente, el estudio de los programas de Compliance desde sus inicios hasta su impacto mundial, y las diferentes asociaciones que brindan insumos para la protección de las personas jurídicas.



**Palabras clave:** defraudación tributaria, programas de Compliance, responsabilidad penal, persona jurídica.

**ABSTRACT**

*The purpose of this work is to carry out an analysis regarding the importance of implementing Compliance programs in the corporate sphere, focused on the protection against the possibility of committing the illicit tax fraud. Since the promulgation of the Código Orgánico Integral Penal and the possibility of committing crimes by the legal person. In the first place, examining the history and progress of the criminal responsibility of a legal person in Ecuador before an international comparison. Later, studying the criminal type of tax fraud and its adaptation against the legal person from the traditional dogmatic categories. Finally, the study of Compliance programs from their inception to their global impact, and the different associations that provide training for the protection of legal entities.*

***Keywords:*** *tax fraud, Compliance programs, criminal liability, legal entity.*

**ÍNDICE**

INTRODUCCIÓN ..... 1
1. CONCEPTOS Y EVOLUCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LA PERSONA JURÍDICA ..... 3
1.1.1. Persona jurídica en el derecho Romano ..... 3
1.1.2. Societas delinquere non potest ..... 3
1.1.3. Societas delinquere potest ..... 4
1.2. Dogmática de la responsabilidad penal en la persona jurídica ..... 4
1.3. Tipificación de la responsabilidad de la persona jurídica en el Código Orgánico Integral Penal ..... 7
1.3.1. Persona Jurídica en el Código Penal (1971) ..... 7
1.3.2. Persona Jurídica en el Código Orgánico Integral Penal (2014) ..... 7
1.4. Legislación comparada de España, Argentina y México ..... 9
1.4.1. Legislación española ..... 9
1.4.2. Legislación argentina ..... 10
1.4.3. Legislación mexicana ..... 11
2. DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA PARA LA PERSONA JURÍDICA EN EL ECUADOR ..... 13
2.1. Tipos penales vinculados a la persona jurídica ..... 13
2.1.1. Doctrina de los delitos de la persona jurídica ..... 13
2.1.2. Análisis de los tipos penales establecidos en el Código Orgánico Integral Penal para la persona jurídica ..... 14
2.2. Tipo penal de Defraudación Tributaria para la persona jurídica ..... 15
2.2.1. Acción y omisión de la Defraudación Tributaria en la persona jurídica ..... 16
2.2.2. Tipicidad y Antijuridicidad de la Defraudación Tributaria ..... 17
2.2.3. Culpabilidad de la Defraudación Tributaria ..... 19
2.3. Procesos de Defraudación Tributaria en contra de personas jurídicas en el Ecuador ..... 20
3. APLICACIÓN DE LOS PROGRAMAS DE COMPLIANCE ANTE EL ILÍCITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA ..... 22

3.1. Antecedentes del Compliance ..... 22
3.1.1. Definición y objetivo de los programas de Compliance ..... 23
3.1.2. Beneficios del programa de Compliance en la persona jurídica ..... 24
3.2. Programas de Compliance frente a la Defraudación Tributaria ..... 25
3.3. Programas de Compliance Internacionalmente ..... 27
3.3.1. World Compliance Association ..... 27
3.3.1.1. World Compliance Association: Capítulo Ecuador ..... 28
3.3.2. Asociación Argentina de Ética y Compliance ..... 28
3.3.3. Criminal Compliance México ..... 29
3.3.4. Asociación Española de Compliance ..... 29
CONCLUSIONES ..... 31

# INTRODUCCIÓN

Los programas de Compliance desde su creación en Estados Unidos han servido para asegurar el cumplimiento del marco normativo por parte de las personas jurídicas para su regulación. Así, se ha visto un decrecimiento de ilícitos económicos como: lavado de activos, financiamiento de terrorismo, corrupción, etc. Esto ha obligado en distintos países a varias personas jurídicas sujetarse a programas de Compliance para evitar incurrir dentro de estos ilícitos, y de igual manera, los Estados han exigido a grandes empresas multinacionales contratar estos programas para asegurar el cumplimiento de la normativa.

Dentro del Ecuador, con la promulgación del Código Orgánico Integral Penal, se ha reconocido la responsabilidad penal de la persona jurídica; pero no se ha implementado la exigencia normativa de un contrato con programas de Compliance. Además, las únicas empresas sujetas a esto han sido las multinacionales, debido a que, sus matrices en los países de origen, les exige el uso de un programa de Compliance para su regulación, mas no en el Ecuador.

Por lo cual, existe la posibilidad de vulnerar las normas jurídicas establecidas para las compañías. En consecuencia, se han tipificado diferentes tipos penales para controlar estos delitos económicos, en los cuales se puede responsabilizar a la persona jurídica. Sin embargo, esto no efectiviza un cumplimiento de las normas para las compañías; es así, que, en diferentes delitos económicos, como la defraudación tributaria, es donde la línea de la licitud se vuelve delgada, debido a la existencia de la elusión y evasión que nos otorga la interpretación de la norma tributaria.

La elusión, ha existido desde hace mucho tiempo dentro de las legislaciones de los diferentes Estados como un mecanismo aceptado para evitar o reducir el pago de tributos debido a los vacíos que otorga la norma. Por otro lado, la evasión es un ilícito ante el cual no se ha pagado tributos exigidos por la ley. La norma tributaria, aunque precisa, puede contener lagunas legales las cuales han de dejar a la libre interpretación y esto es por lo cual se puede cometer un ilícito estando dentro de derecho.

No obstante, se debe considerar la propia voluntad de los administradores o cualquier otro funcionario interno de la persona jurídica que desea cometer este ilícito. Ante esto, se determinará una responsabilidad penal de la compañía, pudiendo dejar a la persona natural actora de este ilícito libre de cualquier repercusión.

Por lo antes mencionado, existe una necesidad de incorporar los programas de Compliance dentro del Ecuador para la seguridad de las empresas. Ecuador aún es nuevo dentro de este ámbito por lo que el desarrollo y el impulso a este hecho es preciso, tomando como ejemplo otros países que han optado implementar los programas de Compliance para el cumplimiento normativo de las personas jurídicas.

# 1. CONCEPTOS Y EVOLUCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LA PERSONA JURÍDICA

## 1.1. Antecedentes históricos de la persona jurídica en el derecho penal

### 1.1.1. Persona jurídica en el derecho Romano

Desde los inicios del derecho en Roma se ha reconocido una capacidad de adquirir derechos y obligaciones a aquellos entes ficticios que nacen de la organización del ser humano para lograr metas u objetivos comunes. Así, se ha introducido la figura de la persona jurídica dentro de la regulación legal. Los romanos no optaban una concepción de la responsabilidad de la persona jurídica como tal. Pero, ante la organización de las personas con sus respectivos derechos singulares se optó por otorgar una titularidad de derechos a ese colectivo en donde la separación de uno de los miembros no repercutiría a la toma de acciones contra el colectivo, denominando así el principio; "*Si quid universitati debetur, singulis non debetur: nec quod debet universitas singuli debent*" (Figueroa R. , 1971, p. 29).

Desde el Digesto, se consideró como colectivo principal a los municipios de cada ciudad y ante el mismo se podía ejercer la respectiva acción de dolo por el abuso en la recaudación de impuestos. Por lo que, a partir de esto se sostuvo la existencia de una responsabilidad penal que tienen las personas jurídicas y de la misma concepción romana, la doctrina estableció dos figuras: *"societas delinquere non protest"* y *"societas delinquere protest*" (Bacigalupo, 1997, p. 82).

### 1.1.2. Societas delinquere non potest

La regla establece la imposibilidad de considerar responsabilidad penal de un delito a la persona jurídica. La misma fue adoptada como la doctrina dominante española y de varios países en Europa y América Latina durante el siglo pasado; bajo esta concepción, la responsabilidad de la persona jurídica conlleva únicamente a sanciones administrativas y la determinación de una responsabilidad penal para la persona natural.

Esta concepción fue criticada por la doctrina, debido a que no se delimitaba la responsabilidad de los representantes legales en la persona jurídica por los actos de la misma. Además, no establecía el punto hasta el cual una persona jurídica puede ser responsable como tal por sus acciones.

### 1.1.3. Societas delinquere potest

Por el contrario, esta regla establece la posibilidad de considerar responsable penalmente de un delito a la persona jurídica. Esto fue adoptado inicialmente por el Common law al cuál, con el paso del tiempo, varios países de Civil law se han adherido. Bajo este concepto, la persona jurídica puede tener sanciones jurídico administrativas y además, tener una responsabilidad penal por los actos que cometan sus miembros.

La discusión doctrinaria que ha existido referente a la regla, es en cuanto a la incompatibilidad con las categorías dogmáticas aplicadas a la persona natural; y, a las penas establecidas dentro de cada legislación por los delitos que realizan los individuos.

Razón por la cual, la doctrina ha implementado el "*Modelo de Autorresponsabilidad*" de la persona jurídica. Este modelo determina que no se necesita la responsabilidad de la persona natural para juzgar a la persona jurídica, sino que se analizan individualmente. Por lo que, la persona jurídica obtendrá responsabilidad de sus actos dependiendo de la existencia o ausencia de instrumentos para prevenir la comisión de delitos en su interior (Chanjan, 2018, p. 4).

## 1.2. Dogmática de la responsabilidad penal en la persona jurídica

La dogmática ha evolucionado conforme a la responsabilidad penal de la persona jurídica. Ante esto, Weber sostiene una postura individualista metodológica, estableciendo que toda acción individual tiene una repercusión social (Gordillo, 2018, p.27). Por lo que, ninguna acción puede tener una única consecuencia sobre el individuo, sino que esta tendrá una reacción que afectará a la sociedad de manera positiva o negativa. Estas acciones están sujetas al libre albedrío de los individuos el cual no pueden estar sujetos a regulación. Sin embargo, el conjunto de estas acciones determina los sistemas por los cuales se regirán los individuos, incluso creando organizaciones que se rijan por los mismos ideales. Es por esta razón que las personas naturales se reúnen para la formación de entidades en busca de fines similares.

Las organizaciones necesitan una regulación para poder llevar un correcto funcionamiento; si bien este es adecuado por las decisiones que tomen las personas naturales que lo conforman, las actividades de las organizaciones siguen siendo independientes a los mismos. La idea de empresa como organización autopoiética que se administra y organiza por sí misma ocupa el espacio conceptual relativo a la psique de los individuos. Palma Herrera al respecto manifiesta:

> "(…) *siendo la persona jurídica una construcción absolutamente normativizada, una entelequia sin base natural, su capacidad de intervenir en el mundo a través de comportamientos es igualmente ajena a cualquier realidad ontológica, de manera que esa capacidad de actuación no sería susceptible de desplegar efectos penales al configurarse el concepto de acción penal* (…)" (Palma, 2014, p.185).

Por otro lado, a la responsabilidad jurídica se le han atribuido varios conceptos, en su mayoría ambiguos. Para concretar, se debe empezar diferenciando los distintos rasgos que estableció H.L.A Hart, en cuanto a: "*responsabilidad como capacidad*"; "*responsabilidad como rol*"; "*responsabilidad como sujeción*" y "*responsabilidad como causa*" (Figueroa & Torres, 2018, p. 27). De las cuales, la primera se refiere al ámbito plenamente psicológico de la persona; la segunda es con respecto a un cargo jerárquico y de deber con la sociedad; el tercero se entiende como una atribución jurídica y moral por el daño provocado; y, el cuarto, como un nexo causal entre la persona y el hecho ocurrido.

En cuanto a la responsabilidad, se han establecido diferentes tipos dependiendo de la rama jurídica sobre la que verse, responsabilidad administrativa, responsabilidad civil, y responsabilidad penal; sobre la última se hace énfasis en el presente trabajo.

La responsabilidad penal conforme la RAE es: "*La consecuencia jurídica derivada de la comisión de un hecho tipificado en una ley penal por un sujeto imputable, y siempre que dicho hecho sea contrario al orden jurídico, es decir, sea antijurídico, además de punible*" (Real Académia de la lengua Española, 2001). Por lo que, toda actuación realizada por un sujeto imputable, que cumpla con lo establecido en los tipos penales, es penalmente relevante y puede ser sancionada.

Eso es concordante con lo que establece Juan Cabezas Martínez:

> "*La responsabilidad era la imputación de la culpa que conforme a la ley se hace a un individuo por la comisión de un hecho ilícito, esto es, un hecho que produce un daño a un tercero de manera injustificada*" (Martínez, 2003, p.110).

Entonces, toda persona que cometa un perjuicio a otra es responsable penalmente.

Es decir, primero, es fundamental la existencia de una acción que cometa un daño a otro. Segundo, que esta conducta se encuentre prevista en la ley. Tercero, la actuación debe ir contra el orden jurídico. Finalmente, esta debe ser reprochable a quien la haya ocasionado.

Conforme a lo anterior, la responsabilidad penal será siempre parte del individuo que es parte de la organización, debido a que este actúa en base a las decisiones del mismo; esta concepción fue la que se tuvo durante varios años y regía la mayoría de países. Siendo así que una persona jurídica carecía de responsabilidad penal en el cometimiento de ilícitos debido a que era un ente ficticio incapaz de actuar autónomamente. Adicional, los tipos penales existentes se basaban en el reproche ante el comportamiento humano, por esta razón siempre se buscaba a la persona natural dentro de la persona jurídica.

Con la implementación de nuevos sistemas para cometer ilícitos, tales como: el lavado de activos, la defraudación bursátil, aduanera y tributaria, entre otros; la dogmática penal ha ido contemplando estas teorías y mejorándolas para establecer la posibilidad de una responsabilidad penal de las personas jurídica. Porque existe la hipótesis de: "*Ante la imposibilidad de reprochar penalmente a la persona natural, queda la posibilidad de repercutir contra la persona jurídica la cual ha sido usada como vehículo para cometer el acto ilícito*". Se opta por esta idea por el crecimiento de los delitos económicos.

La propuesta es atribuir una responsabilidad penal que surge a partir de un hecho ajeno al individuo. Entonces, los actos cometidos por la persona natural dentro de la organización podrán ser también atribuidos a la persona jurídica, esto y viceversa. Pero debe existir un vínculo que relacione a las dos partes para poder otorgar una responsabilidad a ambos, esto es que ambas partes se benefician. Por lo que Bacigalupo Sagesse menciona:

> "*Para que pueda darse la responsabilidad penal de la persona jurídica. Mediante este concepto se revela, en el ámbito jurídico-penal, que toda responsabilidad penal de una empresa tiene su origen y deviene directamente de las intervenciones en el mundo de la/s personas físicas*" (Bacigalupo, 1997, p. 182).

En otras palabras, las acciones del individuo y las acciones de la persona jurídica están intrínsecamente conectadas. Por esta razón, existe una conexión en las acciones que implicaría una responsabilidad penal para cada individuo.

## 1.3. Tipificación de la responsabilidad de la persona jurídica en el Código Orgánico Integral Penal

### 1.3.1. Persona Jurídica en el Código Penal (1971)

En el derogado Código Penal de 1971 anterior al Código Orgánico Integral Penal de 2014, se mantenía la concepción de "*societas delinquere non potest*". Por lo que, no existían delitos atribuibles a la persona jurídica, en concordancia con el principio de legalidad las mismas no podían ser juzgadas penalmente. Así, los delitos cometidos eran atribuidos a los administradores, gerente, directores o representantes legales de la persona jurídica. Así se manifestaba por ejemplo en el artículo 364:

> *"Será reprimido con prisión de uno a cinco años el director, gerente o administrador de una sociedad o de una persona jurídica de otra índole que prestare su concurso o consentimiento para actos contrarios a los estatutos, leyes u ordenanzas que las rijan, a consecuencia de los cuales la persona jurídica o la sociedad quedare imposibilitada de satisfacer sus compromisos, o en la necesidad de ser disuelta"* (Código Penal, 1971).

En aquel momento, debido a que no existía gran relevancia en los delitos de carácter económico; no existía una sanción para la persona jurídica. Por tanto, si era imposible sancionar a la persona natural por el ilícito, tampoco se podía sancionar a la persona jurídica utilizada como vehículo para cometer el delito. Ante esto, no se tomó en cuenta una responsabilidad penal de las personas jurídicas hasta la promulgación del Código Orgánico Integral Penal el 10 de febrero de 2014.

### 1.3.2. Persona Jurídica en el Código Orgánico Integral Penal (2014)

El desarrollo de la sociedad ha dado paso a nuevas formas de delinquir. Así, los delitos clásicos del hurto y robo han sido puestos en segundo plano por los sofisticados *delitos de cuello blanco* (Coca, Uribe, Atahuaman, & Reyna, 2017, p. 93). Estos delitos son realizados por personas de alto puesto social enfocadas principalmente al mundo de los negocios y la política. Para proteger los bienes jurídicos de este entorno, las normativas

penales se fueron actualizando. Ante esto, el Código Orgánico Integral Penal se promulgó el 10 de febrero de 2014 trayendo nuevas concepciones al derecho penal ecuatoriano.

Entre las novedades que presentaba, se estableció la postura del "*Societas delinquere potest*". Por lo que, las personas jurídicas actualmente son imputables de responsabilidad penal. En concordancia con el sistema numerus clausus aplicable en todas las legislaciones (Coca, Uribe, Atahuaman, & Reyna, 2017, p.94), esta se encuentra delimitada para específicos delitos en los que pudiera incurrir. Ante esto, Angie Zambrano menciona:

> *La responsabilidad penal de las personas jurídicas se volvió indispensable en la realidad moderna por el crecimiento e importancia participativa que tienen las empresas en la sociedad. Esta concepción, obliga al derecho penal a adaptar los criterios de imputación tradicionales a las estructuras empresariales.* (Zambrano, 2016, p.15)

El artículo 49 del Código Orgánico Integral Penal dispone las condiciones para la imputabilidad de la persona jurídica.

En primer lugar, son penalmente responsables las personas jurídicas de derecho privado nacionales o extranjeras en beneficio propio o de sus asociados. Pero, es necesario que la persona jurídica obtenga algún tipo de favor para sí misma. Al contrario, si este acto es cometido en beneficio de un tercero ajeno a la persona jurídica, no existirá responsabilidad penal.

En segundo lugar, es necesaria la acción u omisión de los propietarios, administradores, agentes o quienes actúen bajo sus órdenes en el cometimiento del ilícito. La persona jurídica al ser un ente ficticio no puede actuar por si sola. En virtud de lo anterior, siempre es necesario la participación de una persona natural que realice o no, un acto dentro de la persona jurídica.

Finalmente, esta responsabilidad es independiente de la responsabilidad penal de las personas naturales que participen en la comisión del delito. Esto da la posibilidad de vincular al proceso a las naturales; asegurando el juzgamiento del accionario del ilícito y del vehículo delictivo.

Además, el Artículo 50 del Código Orgánico Integral Penal establece las circunstancias de la concurrencia de la responsabilidad de la persona jurídica.

En relación a la responsabilidad penal independiente, la responsabilidad penal de la persona jurídica no se modifica ni extingue por la existencia o pérdida de responsabilidad penal de la persona natural. Inclusive, la misma tampoco se extingue en casos de modificaciones de la persona jurídica en el ámbito societario.

En conclusión, el Código Orgánico Integral Penal establece un modelo de autorresponsabilidad de la persona jurídica basado en las conductas propias de la persona independientemente de la persona natural. Por lo que, esta será juzgada individualmente por sus actos.

## 1.4. Legislación comparada de España, Argentina y México

### 1.4.1. Legislación española

En España se ha integrado la responsabilidad penal de la persona jurídica de manera progresiva. El Código Penal de 1995 introdujo las denominadas consecuencias accesorias, las cuales establecían la posibilidad de los jueces de imponer suspensiones a las personas jurídicas por las actuaciones de sus representantes. A continuación, la Ley Orgánica 15/2003 introdujo a la normativa penal sanciones económicas por las que debían responder las personas jurídicas cuando sus representantes legales fueren sentenciados autores de delitos. Finalmente, en el artículo 31 de la Ley Orgánica 5/2010 se estableció el principio "*societas delinquere potest*" dentro de la legislación española, trayendo así una nueva concepción del derecho penal.

La responsabilidad penal de las personas jurídicas ha sido un tema de discusión, el cual por medio de sentencias se ha visto plasmado el criterio de los juzgadores. Así, en la resolución STS 613/2016 se estableció la existencia de una responsabilidad de la persona jurídica TRANSPINELO S.L. e ITSA dentro del delito de tráfico de estupefacientes. En la cual el tribunal decidió mantener la multa a la persona por su participación. En el presente caso, TRANSPINELO S.L. e ITSA es sentenciada principalmente por ser el vehículo para el cometimiento del ilícito, debido a que sus maquinarias fueron utilizadas y percibió un beneficio por este hecho.

Por otro lado, los juzgadores también hacen una distinción cuando no existe este beneficio a la persona jurídica por el cometimiento del ilícito. En la resolución STS 1470/2019 en un inicio se declara la responsabilidad solidaria de la compañía UNIÓN NAVAL DE VALENCIA, S.A. Por lo que, conjuntamente con el procesado debía solventar la multa correspondiente en el delito de documento falso. No obstante, tras la deliberación del Tribunal Supremo se absuelve a la compañía al verificar que este hecho era propiamente en beneficio de la persona natural.

La resolución más reciente del Tribunal Supremo contempla otro criterio respecto a la responsabilidad. En la sentencia STS 272/2020 se determinó el delito de estafa para la compañías RECICLADOS Y DEMOLICIONES SAN JUAN S.L y GRUPO RECICLARTE. Estas compañías operaban conjuntamente para la emisión y entrega de documentos y mercadería falsificados, esto reflejó un beneficio económico dentro de esta alianza de las empresas. Por lo que, el tribunal impuso las multas y sanciones correspondientes a las personas naturales, así como de ambas compañías. La sentencia demuestra la posibilidad de juzgar a la persona jurídica externa que ha facilitado en el cometimiento del ilícito del autor directo.

### 1.4.2. Legislación argentina

El caso de Argentina es especial, debido a que ha rechazado de cierta forma la concepción española de responsabilidad penal de las personas jurídicas. No obstante, ha manifestado dentro de su legislación la posibilidad de imputar a las mismas. Los primeros rasgos de esto fueron en la Ordenanza de Ley de Aduana aprobada por Ley 810, la cual establecía multas para las empresas de los comerciantes que incurran en delitos. Actualmente, a través de la Ley 27.401 del 6 de abril del 2018, ya se estableció la responsabilidad de las personas jurídicas.

Este criterio ha sido formado a través de las distintas sentencias de los tribunales. Como antecedente relevante, en un fallo del 31 de octubre de 1962 de la Cámara Nacional de lo Penal Económico, ex Sala II, en autos “Leiro, Germán y otros”, sostuvo:

> *“…la vieja polémica teórica o doctrinaria en torno a si las personas jurídicas pueden ser procesadas en causa criminal ha sido superada en los hechos por la ley u la jurisprudencia, ya que ambas de consuno han terminado por admitir que*

*las personas jurídicas pueden ser responsabilizadas criminalmente en determinados casos*".

Bajo esta premisa, los tribunales han sostenido resoluciones del mismo ámbito.

Como en el fallo del 11 de Septiembre de 2001, donde se imputó a SUPERMERCADOS HAWAII S.A. En el presente caso, la compañía no presentó las retenciones practicadas durante varios meses. Por lo que, conforme a la Ley Penal Tributaria incurrió en una delito en el cual fue sancionado tanto el representante legal de la compañía como la misma por medio de una multa.

Por otro lado, esta concepción también fue criticada por los jueces. Tal es el caso "*Fly Machine SRL*", en el cual la empresa era juzgada por el delito de tentativa de contrabando. En el presente caso, se sancionó a las personas naturales y adicionalmente se buscaba implementar multas para la persona jurídica. La Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal, presentó un voto salvado del doctor Eugenio Zaffaroni, en el cual criticó severamente la posibilidad de interpretar la ley aduanera como un vínculo para la responsabilidad de las personas jurídicas por la actuación de otro.

### 1.4.3. Legislación mexicana

La legislación mexicana contempla una regulación similar a la española. El Código Nacional de Procedimiento Penal mexicano en su artículo 421 contempla el procedimiento para el ejercicio de la acción penal en contra de una persona jurídica, pero esta depende de la acusación de la persona natural. Así, el referido texto señala:

> "*Cuando algún miembro o representante de una persona jurídica, con excepción de las instituciones estatales, cometa un hecho delictivo con los medios que, para tal objeto le proporcione dicha persona jurídica, de modo que resulte cometido a nombre, bajo el amparo o en beneficio de aquélla, el Ministerio Publico ejercerá acción penal en contra de ésta, sólo si también ha ejercido acción penal en contra de la persona física que deba responder por el delito cometido."*

Esto fue discutido debido a la existencia en un principio del derecho administrativo sancionador. Esta rama del derecho determina las sanciones administrativas correspondientes a las personas jurídicas causadas por sus administradores, manteniendo el criterio "*societas delinquere non protest*". Por otro lado, en la sentencia 246/1991 del

19 de diciembre, se estableció que si bien debe reconocerse el principio de culpabilidad o de responsabilidad en el derecho administrativo sancionador; esto no significa que para las infracciones administrativas cometidas por personas jurídicas se haya suprimido la posibilidad de realizar un juicio de reproche; por lo cual, siguen teniendo responsabilidad penal por sus actos.

# 2. DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA PARA LA PERSONA JURÍDICA EN EL ECUADOR

## 2.1. Tipos penales vinculados a la persona jurídica

La responsabilidad penal de la persona jurídica viene ligada a las conductas por las cuales puede cometer ilícitos. Por esta razón, dentro de las distintas legislaciones se han contemplado los tipos penales que taxativamente puede realizar una persona jurídica. Adicional, la doctrina ha manifestado un criterio uniforme en cuanto a ciertos tipos penales en los que puede incurrir. Sin embargo, es menester también analizar como la normativa ecuatoriana contempla estos tipos penales.

### 2.1.1. Doctrina de los delitos de la persona jurídica

Como se ha establecido, la persona jurídica se ha utilizado como vehículo para ocultar el cometimiento de ilícitos. Ante esto, Franz Von Liszt se pronunciaba respecto a la peligrosidad de las personas jurídicas, por la capacidad que tienen de ocultar información al momento de cometer delitos (Martínez, 2011, p.63). Hay que recordar, conforme lo menciona el artículo 1 de la Ley de Compañías, que la persona jurídica es un ente ficticio en el cual una o más personas unen su capital para emprender en operaciones mercantiles, obtener parte de sus utilidades y otros beneficios (Ley de Compañías, 1999). Por lo que, sus actos giran en torno al mundo económico y en base al mismo puede incurrir en delitos.

Sobre lo antes manifestado, Edwin Sutherland acuño la teoría de la asociación diferencial, que expresaba a este tipo de delitos como "*delitos de cuello blanco*". Según Sutherland, los delitos de cuello blanco traicionan la confianza y, por consiguiente, generan desconfianza, la cual contribuye a la desorganización social a gran escala (Sutherland, 2009, p. 13). Una de las aportaciones de esta teoría, fue establecer la existencia de una responsabilidad penal de la persona jurídica, la cual hasta ese momento no se tenía en cuenta. El perfil de las personas que llevaban a cabo estos ilícitos se caracterizaba por sus conocimientos e inteligencia para el desarrollo de los mismos; lo cual, para Sutherland era lógico que también se usara una figura ficticia como la persona jurídica para cometer estos delitos.

Por lo anterior expuesto, se ha establecido que la persona jurídica tiende a cometer delitos de carácter económico, dentro de los cuales se encuentran: la defraudación, la corrupción, el lavado de activos, entre otros. Por esta razón, desde la Convención Anti cohecho de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ya se planteaban mecanismos para controlar este tipo de conductas dentro de la persona jurídica (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 1997). Pero, no es hasta la Convención de la Naciones Unidas Contra la Corrupción que se llegó a establecer una política criminal internacional para prevenir los delitos económicos que puede cometer una persona jurídica (Organización de las Naciones Unidas, 2004).

En el Ecuador, con el fin de proteger la estructura financiera de delitos económicos, por medio del Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 802 del 21 de julio de 2016 promulgó la Ley Orgánica de Prevención, Detección y Erradicación del Delito de Lavado de Activos y del Financiamiento de Delitos. Dentro de la misma, se establece a la Unidad de Análisis Financiero y Económico como la entidad encargada para la supervisión, de determinados sujetos. Como parte de sus funciones, la investigación ante el cometimiento del ilícito de defraudación tributaria.

### 2.1.2. Análisis de los tipos penales establecidos en el Código Orgánico Integral Penal para la persona jurídica.

Con la implementación del Código Orgánico Integral Penal se introdujo a la legislación ecuatoriana la posibilidad de juzgar a la persona jurídica por el cometimiento de ilícitos. Dentro del cual se establece que se pueden cometer por ejemplo delitos contra la eficiencia de la administración pública como cohecho; delitos contra el derecho a la propiedad como estafa; delitos económicos como agiotaje o falsedad de información financiera; y, principalmente delitos contra el régimen de desarrollo como defraudación tributaria.

Ante la existencia de estos delitos, el Código Orgánico Integral Penal ha implementado sanciones taxativas para las personas jurídicas. Gerardo Gómez, expresa al respecto:

> "*El concepto de la capacidad de acción de la persona jurídica, no es dada por el juicio del reproche que se hace al autor del delito; en contra se replica que la culpabilidad, puede prescindir del elemento volitivo y sólo considerar el de la capacidad, que si tendrán las personas jurídicas. Por lo tanto, no podrán sufrir penas previstas para las personas naturales, por lo que no están en capacidad de*

*cumplirlas, pero de ninguna manera tienen porque ser las mismas*". (Espinosa, 2017, p. 22-23)

De manera general, estas sanciones comprenden un carácter económico antes que una privación de la libertad, debido a la naturaleza de la persona jurídica. Por lo que, conforme el artículo 79 del Código Orgánico Integral Penal, las personas jurídicas se someterán a sanciones tales como: multas, clausuras, remediación del hecho cometido, devolución de los bienes ilícitos y disolución de la misma.

En base a lo anterior, dependiendo del tipo penal cometido por la persona jurídica se someterá a una distinta sanción; de la misma forma en el caso de multas se sujetará a una cuantía en el rango determinado por el delito.

### 2.2. Tipo penal de Defraudación Tributaria para la persona jurídica

El artículo 298 del Código Orgánico Procesal Penal tipifica la conducta ilícita de defraudación tributaria. De esta forma se establece:

> "*La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero*" (Código Orgánico Integral Penal, 2014).

Como se ha mencionado, la tecnología ha permitido modernizar el medio por el cual cometer ilícitos. Debido a esto, el tipo penal de defraudación tributario no establece un sujeto activo determinado, por tanto una persona natural al igual que una persona jurídica pueden cometer este tipo de ilícitos. Por esta razón, el mismo artículo menciona al respecto:

> "*En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros (…), serán sancionadas con pena de extinción de la persona jurídica y multa de cincuenta a cien salarios básicos unificados del trabajador en general*." (Código Orgánico Integral Penal, 2014).

Un punto importante a señalar, es que el mismo Código Orgánico Integral Penal, no hace distinción entre las distintas figuras societarias que puedan ser utilizadas. Para una mejor comprensión hay que retomar lo establecido en el Código Civil, en cuanto a las personas jurídicas: "*Art. 564.- Se llama persona jurídica una persona ficticia, capaz de ejercer*

*derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente*" (Código Civil, 2005). Este concepto nos da a entender la personalidad, de ejercer derechos y contraer obligaciones; y, personería, de ser representada judicial y extrajudicialmente; de las personas jurídicas.

Por lo que, aunque una persona jurídica no cuente con la capacidad de representarse a sí misma, y requiera de un tercero, esta podrá ser igualmente juzgada y cumplir con la sanción respectiva.

La razón de lo antes manifestado, contiene la finalidad de preservar el bien protegido que se puede cometer en la defraudación tributaria. Al respecto, para Jorge Zavala Egas, este tipo penal tiene dos ámbitos de protección; en primer lugar, la riqueza del fisco y, en segundo lugar, el correcto funcionamiento de la administración tributaria (Zavala, 2008, p. 332). En concordancia, Humberto Medrano menciona que por medio de la defraudación existe un engaño intencionado que afecta al Estado y sus recursos (Medrano, 1991, p. 66)

Por tanto, como se ha mencionado la defraudación tributaria es un delito de carácter económico, el cual no solo afecta la economía, además afecta a la administración tributaria. En torno a esto, se analizará por medio de las categorías dogmáticas del Derecho Penal, como la persona jurídica realiza esta conducta ilícita.

### 2.2.1. Acción y omisión de la Defraudación Tributaria en la persona jurídica

Es importante como primer filtro de análisis determinar el comportamiento del sujeto al momento de cometer el ilícito. Para la persona natural esto se constituye en actuar o no, acción y omisión. En la persona jurídica esto no se puede concretar debido a que la misma como ente ficticio no posee una capacidad de actuar por sí misma. Sin embargo, esta operará por medio de su representante legal, por lo cual queda determinar que la misma puede cumplir con los verbos rectores que rigen al tipo penal.

No obstante de lo anterior, aunque la persona natural actúe por la persona jurídica esta no podría alegar la existencia de una ausencia de acción. En primer lugar, las causas de ausencia de acción doctrinaria, las cuales también recoge el Código Orgánico Integral Penal, son: la fuerza física irresistible, la inconsciencia y los actos reflejos. Estos actos hay que recalcar que son movimientos corporales producidos fuera de la voluntad

humana, por tanto no constituyen un ilícito (Puig, 2014, p. 228). Conforme lo anterior, una persona jurídica no puede acogerse a esto, al no poseer una voluntad para actuar.

Finalmente, la omisión es la abstención de una actuación que constituye un deber legal (Real Academia Española, 2019). El pago de tributos es una exigencia constitucional, por tanto es deber de los contribuyentes cumplir con el mismo. Desde 2007 con la promulgación de la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador, se eliminó la facultad de la administración tributaria para poder perseguir el ilícito tributario. No obstante, como lo expresa Carmen Simone:

> "*Esta acción no se la ejerce de forma absoluta, pues para muchos, como Zavala Egas, todavía subsiste en nuestro país una suerte de prejudicialidad administrativa o judicial en materia de ilícitos tributarios, que obliga a que pese a la existencia de una denuncia, para aquellos casos de defraudación contemplados en los números 4 a 14 del art.344 del Código Tributario, se exija que vía resolución administrativa o sentencia, se haya establecido una presunción del cometimiento de delito tributario*". (Simone, 2014)

En la actualidad, con la promulgación del Código Orgánico Integral Penal, se puede establecer que dentro del ilícito de defraudación tributaria tipificado en el artículo 298, se requiere la actuación de la administración tributaria en los casos de defraudación establecidos en los numerales 5 al 20, con relación a la persona jurídica. Lo anterior, debido a que se requeriría por medio de una resolución ejecutoriada o acto en firme que determine la existencia de la conducta ilícita.

Sin embargo, en la actualidad no es necesaria esta participación de la administración tributaria dentro de la investigación penal. Fiscalía General del Estado es concebido como un organismo autónomo, el cual podrá iniciar la investigación de la defraudación tributaria como cualquier delito de acción pública. Lo anterior, no elimina la posibilidad que ante el conocimiento por parte de la administración tributaria de la perpetración de un ilícito por uno de los contribuyentes se inicie directamente la instrucción fiscal respectiva.

### 2.2.2. Tipicidad y Antijuridicidad de la Defraudación Tributaria

La conducta ilícita se integra por dos componentes necesarios de todo comportamiento: una parte objetiva y otra subjetiva. La parte objetiva del tipo penal abarca el aspecto

externo de la conducta, en el cual se determina la estructura del tipo penal (Puig, 2014, p. 237). En el caso de la defraudación tributaria, se establece lo siguiente: 1. Sujeto Activo.- Comprende a cualquier persona tanto natural como jurídica. 2. Sujeto Pasivo.- La víctima dentro del ilícito la cual siempre será la administración tributaria. 3. Verbo Rector.- El tipo penal señala las siguientes conductas; simule, oculte, omita, falsee o engañe. Y, 4. Bien Jurídico.- Como se ha desarrollado previamente, comprende el daño a la economía fiscal y la administración tributaria.

En cuanto a la parte subjetiva del tipo penal, dentro de esta parte impera la voluntad de la conducta, de manera consciente o inconsciente (Puig, 2014, p. 239). Conforme a la persona jurídica, establecer que existe una voluntad del actuar sería contradictorio sobre lo ya mencionado en la acción y omisión. Una persona jurídica no posee una consciencia o voluntad que le permitan actuar por sí misma, por lo que necesitará de la persona natural para alegar si la misma fue con o sin voluntad.

Sin embargo, al tratarse de un delito de defraudación, Humberto Medrano menciona la necesidad de que el mismo sea doloso, ya que en caso de perpetuarse por negligencia o culpa, este deberá ser juzgado únicamente por la vía administrativa (Medrano, 1991, p.72). Esto es concordante con lo que manifiesta Reinaldo Calvachi, en los delitos fiscales no es admisible la culpa, debido a que existe la voluntad de engañar a la administración tributaria en todos los casos (Calvachi, 2002, p.11). Por lo cual, en el mismo siempre imperará el dolo directo para cometer el mismo.

Continuando con el análisis de categorías dogmáticas, el concepto de antijuridicidad lo proporciona el propio Código Orgánico Integral Penal, en su artículo 29: "*Para que la conducta penalmente relevante sea antijurídica deberá amenazar o lesionar, sin justa causa, un bien jurídico protegido* (…)". Por tanto, al lesionar la economía y la correcta administración fiscal, el delito de defraudación tributaria es una conducta antijurídica. Pero, hay que resaltar que existen causas de exclusión de la antijuridicidad, como el estado de necesidad o el cumplimiento al deber legal; no obstante, bajo las causales que la dogmática penal y que el Código Orgánico Integral Penal ha recogido taxativamente, no es posible implementarlas en la persona jurídica ante el cometimiento de delitos económicos.

Ante esto, Miguel Bajo expresa la imposibilidad de las personas jurídicas de acogerse a una causal de la antijuridicidad. Las mismas imperan en la conducta humana y la

eventualidad de vulnerar otro bien jurídico, para salvaguardar el propio. Como bien se ha mencionado, al no poseer una voluntad que la rija autónomamente la persona jurídica no podrá recurrir a esto (Bajo, 2012, p. 33). Por tanto, todo delito económico realizado por la persona jurídica constituirá en una conducta antijurídica. Por lo que, la dogmática deberá perfeccionarse respecto al tema para determinar causas de exclusión en la persona jurídica.

### 2.2.3. Culpabilidad de la Defraudación Tributaria

La culpabilidad, como última categoría dogmática, ha generado discusiones doctrinarias en cuanto a su aplicación dentro de las personas jurídicas. La tesis aplicable de generar un nuevo concepto de culpabilidad para la persona jurídica expresa que: existe una culpabilidad colectiva, por parte de los miembros que conforman la organización y la persona jurídica como tal (Bacigalupo, 1997, p. 186).

Dentro de esta culpabilidad de organización, Tiedemann estableció un nuevo ángulo del concepto de culpabilidad. Sobre esto, se establecía que al contrario de un juicio de reproche contra la persona natural que conlleva a su privación de libertad; este nuevo concepto establece la culpabilidad orientado por categorías sociales y jurídicas cuya finalidad sería la implementación de sanciones de carácter económico para la persona jurídica (Tiedemann, 1988, p. 1172).

Por lo que, Klaus Tiedemann expresa:

> "*La persona jurídica es responsable por los hechos realizados por individuos, porque esta y sus órganos o representantes no han tomado las suficientes medidas de cuidado que son necesarias para garantizar un negocio jurídico ordenado y no delictivo*" (Tiedemann, 1988, p. 1174).

En concordancia, el Código Orgánico Integral Penal recoge como sanciones generales para la persona jurídica, penas de carácter económico. En específico, dentro del ilícito de defraudación tributaria, una multa y la clausura del establecimiento correspondiente. Esta sanción no genera únicamente un perjuicio económico para la persona jurídica y natural, pues el cese de sus operaciones y la imagen corporativa, conllevan al juzgamiento social.

## 2.3. Procesos de Defraudación Tributaria en contra de personas jurídicas en el Ecuador

Desde su tipificación en el año 2014 por medio del Código Orgánico Integral Penal, es menester mencionar que no ha existido abundante jurisprudencia al respecto de este tipo de delitos en las personas jurídicas. En el Ecuador, la conducta de los fiscales y la administración tributaria continúa basándose en lo establecido en el antiguo Código Penal, buscando la responsabilidad de la persona natural y obviando el juzgamiento de la persona jurídica.

Conforme el Código Orgánico Integral Penal dentro del ilícito de defraudación tributaria tipificado en el artículo 298 en el numeral 14, se estableció el seguimiento a las operaciones realizadas con empresas fantasma, estableciendo así:

> ***Artículo 298.- Defraudación tributaria.- 14.*** *Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas* (Código Orgánico Integral Penal, 2014).

El Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno dentro de su artículo 25 de la siguiente forma:

> ***Artículo 25.- Definición de empresas fantasmas o supuestas.-*** *Se considerarán empresas fantasmas o supuestas, aquellas que se han constituido mediante una declaración ficticia de voluntad o con ocultación deliberada de la verdad, quienes fundadas en el acuerdo simulado, aparentan la existencia de una sociedad, empresa o actividad económica, para justificar supuestas transacciones, ocultar beneficios, modificar ingresos, costos y gastos o evadir obligaciones* (Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, 2010).

Desde el año 2014 se han sustanciado procesos penales con la finalidad de extinguir estas empresas fantasmas. Pero, en estos procesos se ha seguido la línea tradicional del antiguo Código Penal antes mencionada; por tanto, se ha determinado la responsabilidad de las personas naturales constantes como representantes legales de la compañía, sin llegar a determinar una verdadera responsabilidad penal de la persona jurídica.

Como uno de los pocos juzgamientos en el Ecuador, dentro de la causa 17282-2017-03592, la Compañía Turbomotores Ecuatorianos Turbobakuz S.A. es juzgada por el ilícito de defraudación tributaria. Este proceso inició en el año 2016, por medio de una

denuncia del Servicio de Rentas Internas, se constató que la compañía declaró valores muy por debajo de lo debido. Posterior a una verificación de las declaraciones, la compañía adeudaba cerca de un millón de dólares a las arcas del Estado. Esto no solo perjudicó a la administración tributaria, además afectaba a los trabajadores, al presentar menores ingresos, estos recibían una menor utilidad por parte de la compañía.

Así, el 22 de septiembre de 2017 inició el proceso en contra de los representantes legales de la compañía, Yerko. B y Jorge. M por haber realizado este ilícito. Posteriormente, se vinculó a la Compañía Turbomotores Ecuatorianos Turbobakuz S.A. como principal beneficiaria del delito de defraudación tributaria. Por medio de pericias e investigaciones a mano de fiscalía se concretó que existía un valor fiscal de diferencia y que se debía pagar la cantidad de 76.000 dólares al Servicio de Rentas Internas. Lo cual conforme al Código Orgánico Integral Penal, llevó a la extinción de la Compañía Turbomotores.

Actualmente, el proceso ha cruzado por primera y segunda instancia declarando la culpabilidad de la persona jurídica como beneficiaria del delito de defraudación tributaria y sus personas naturales como autoras del cometimiento de este ilícito. Por lo que, ya se ha interpuesto el respectivo recurso de casación y se encuentra en espera de la audiencia en la Corte Nacional de Justicia (Servicio de Rentas Internas c. Compañía Turbomotores Turbobakuz y otros, 2017).

# 3. APLICACIÓN DE LOS PROGRAMAS DE COMPLIANCE ANTE EL ILÍCITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

## 3.1. Antecedentes del Compliance

Ante la nueva aplicación de una responsabilidad penal para persona jurídicas y la intención de erradicar los delitos económicos sobre los que versaba. A mediados de los años setenta, la Securities Exchange Comission, agencia encargada del cumplimiento del mercado de valores y leyes federales de valores en Estados Unidos, develó a cerca de 400 compañías que habrían participado en eventos de corrupción con funcionarios extranjeros (Remacha, 2016, p. 8). Entre estas, la compañía Lockheed Corporation que protagonizó escándalos por sobornos entregados a funcionarios para garantizar la venta de aeronaves militares en el gobierno de Estados Unidos. Debido a sucesos similares, como una respuesta para erradicar estos actos se promulgó la Ley de Prácticas Corruptas en el Extranjero (FCPA).

La Ley de Prácticas Corruptas en el Extranjero, es una normativa enfocada a sancionar a las empresas que dirijan pagos a funcionarios en el extranjero y fomenta a mantener una contabilidad y control interno (Congreso de los Estados Unidos, 1977). Durante este tiempo se promovió en las compañías estadounidenses, la organización empresarial y prácticas de un buen gobierno corporativo. Este sistema se enfocaría en la distribución de derechos y responsabilidades de cada uno de los miembros de la empresa; así como también, en la estructuración de la toma de decisiones en la compañía (Ortega, 2010, p. 10).

En el año 1991, las políticas contra la corrupción en Estados Unidos darían paso a la promulgación del *Federal Sentencing Guidelines Manual*. Esta normativa establecía un marco, sobre el cual los jueces podían dictar sus sentencias en los casos de crímenes corporativos. Entre estas medidas, se establece la incorporación de un programa de cumplimiento normativo, y acciones para evitar el cometimiento de delitos como medidas

que atenúan o extinguen la sentencia de la compañía. A partir de aquí, surgiría la figura del *Chief Ethics & Compliance Officer, CECO*. (Remacha, 2016, p. 9)

Sin embargo, este sistema corporativo no sería suficiente para controlar el funcionamiento de las compañías estadounidenses. Escándalos corporativos como el de WorldCom, Tycon y Enron pondrían en evidencia la necesidad de fortalecer la normativa empresarial. En el año 2002, se promulgó en Estados Unidos la ley SarbanesOxley, la cual establece una mayor responsabilidad dentro del gobierno corporativo y la obligación de entregar información detallada de las actividades financieras de las compañías. Lo anterior, con la finalidad de evitar la defraudación dentro del mercado de bolsa, los riesgos de bancarrota y fraudes en general (Congreso de los Estados Unidos, 2002).

En los últimos años, los escándalos de corrupción y delitos económicos se han intensificado entre los gobiernos. En el caso de Latinoamérica, los sobornos entregados a funcionarios públicos por parte de la constructora Odebrecht deja en claro la fragilidad de estos sistemas políticos (Diario La Semana, 2018). Por lo que, existe la necesidad de un mecanismo para el efectivo cumplimiento de la normativa empresarial. Las compañías auditoras han apoyado la implementación del *Compliance*, debido a los beneficios contables y fiscales que presenta (Remacha, 2016, p.11). Así, en la actualidad, los países han incorporado en su legislación la obligación corporativa de optar por programas de *Compliance*, otorgando beneficios por el mismo.

### 3.1.1. Definición y objetivo de los programas de Compliance

De lo anterior expuesto, el Compliance dentro del derecho penal, hace referencia al *programa de cumplimiento normativo*, el cual siguen las compañías entorno a estándares mínimos de cumplimiento. Miguel Ontiveros, menciona al respecto; se trata de una serie de medidas, implementadas por la empresa, que rigen a ésta y a sus trabajadores y cuya infracción puede ser, eventualmente, sancionada (Ontiveros, 2015, p. 139-140). Por lo que, como Soft Law, el Compliance se enfoca en el cumplimiento del ordenamiento jurídico por medio de reglas o pautas que establezcan un comportamiento legal interno de las empresas.

Hasta la presente investigación, la Real Academia de la lengua Española no ha reconocido el vocablo Compliance como uso de la traducción para el cumplimiento normativo de las compañías. Sin embargo, Marc Engelhart, lo establece de la siguiente manera:

*El término Compliance deriva del verbo inglés to comply with (seguir, asumir, respetar). Este término ha sido utilizado desde hace mucho tiempo en el ámbito de la medicina donde se le entiende como asumir de forma debida una terapia. Desde hace algún tiempo se utiliza como parte del lenguaje en el ámbito de la economía, para indicar el contenido de las leyes, estándares y líneas directrices al interior de las empresas* (Engelhart, 2010, p. 40-41).

Sobre esto, cabe establecer que el Compliance es un remedio dentro de la compañía, que busca solventar las fallas legales y errores que puedan causar incumplimientos a futuro.

No obstante, los programas de Compliance se manifiestan de distintas formas; siendo así por medio de reglamentos corporativos, comunicados internos, protocolos operativos, manuales e incluso por resoluciones directivas. Pero, es preciso establecer que estos instrumentos, deben estar bajo una supervisión y actualización constante de los mismos que verifiquen su validez y función.

Es evidente que la razón de las compañías para implementar un programa de Compliance se debe a la búsqueda de disminuir los riesgos empresariales. De la misma manera, las legislaciones otorgan un eximente o atenuante dentro del proceso penal contra la persona jurídica si esta cuenta con un programa de Compliance incorporado (Soler, 2017, p. 302). Así, por ejemplo, lo contempla la Ley 5/2010, de 22 de junio que reforma del Código Penal español en la reforma cuarta numeral cuatro literal d:

> *"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:*
>
> *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."* (Ley 5/2010 de 22 de junio que reforma el Código Penal, 2010).

### 3.1.2. Beneficios del programa de Compliance en la persona jurídica

Partiendo de lo anterior, el Compliance otorga una protección contra los posibles problemas legales ex ante que puede sufrir una compañía. En relación, hay que resaltar la prevención que se busca para evitar caer en irregularidades corporativos. Desde este

punto, se empieza a revisar un análisis de riesgo y la búsqueda de un medio por el cual este pueda ser erradicado.

Desde el punto de vista social, la implementación de un programa Compliance conlleva resaltar la figura de ética y transparencia dentro de la sociedad. Adicional, la seguridad de los trabajadores, por medio de la promoción de valores y una cultura de ética originada a partir de los puestos empresariales más altos (Suyón, 2019, p. 82); esto, incentiva a la correcta conducta de los trabajadores fomentando el cumplimiento legal.

Por otro lado, los procesos y sanciones por irregularidades en la persona jurídica conllevan a altos costos que pueden dirigir incluso a la disolución de la compañía. Sin embargo, cabe comparar, en relación con la implementación de un programa de Compliance, los costos reducen enormemente, lo cual resulta un mayor beneficio para los accionistas o socios de la compañía (Suyón, 2019, p. 82-83).

Finalmente, hay que resaltar que la transparencia de la compañía gracias al Compliance, no solo beneficia a la misma; ya que las entidades de regulación y control correspondientes también se favorecen gracias a este mecanismo. Ante la regulación autónoma de las empresas que han optado por implementar un programa de Compliance, las instituciones no requieren de un trabajo de análisis dentro de la misma para verificar si cumple con los parámetros establecidos de la ley. Adicional, en algunos ordenamientos jurídicos, incluso se atenúa las sanciones impuestas en caso de irregularidades, si las compañías poseen implementado un programa de Compliance.

### 3.2. Programas de Compliance frente a la Defraudación Tributaria

Este capítulo empezó dando las directrices que tiene el Compliance ante las irregularidades que pueden existir dentro de la persona jurídica. Sin embargo, se debe determinar el objetivo de los programas de Compliance dentro del ámbito tributario y su función para evitar el cometimiento de un ilícito contra el arca fiscal.

En primer lugar, referirse a Compliance dentro del derecho tributario establece el cumplimiento ético y normativo del pago de tributos establecidos por la Asamblea Nacional. Existen distintas maneras para evitar pagar estos valores; los cuales, pueden ser utilizados tanto por personas naturales como por personas jurídicas, con la finalidad de

enriquecerse a costa de la administración tributaria, o simplemente disminuir la carga del contribuyente

Al respecto, hay que distinguir entre el acto de elusión y evasión fiscal. La elusión tributaria, Leonardo Andrade la define como:

> "*La elusión fiscal o elusión tributaria es una figura que consiste en no pagar determinados impuestos, que aparentemente se deberían tributar, amparándose en subterfugios o resquicios legales, no previstos por el legislador al momento de redactar la ley (…) Se caracteriza principalmente por el empleo de medios lícitos que buscan evitar el nacimiento del hecho gravado o disminuir su monto"* (Andrade, 2011, p. 139).

Por otro lado, en cuanto a la evasión tributaria, Heinrich Wilhelm Kruse, la menciona como: "*La evasión fiscal es un delito material. Tal presupuesto se pone en movimiento cuando la incidencia del impuesto se reduzca o se hayan obtenido ventajas fiscales no previstas de manera legal"* (Wilhelm, 2001, p. 601).

Entonces, la elusión se define como el mecanismo legal para evitar el pago de tributos ante la falta de un hecho generador. Sin embargo, la evasión es el ilícito ante el incumplimiento de pago de tributos. El objetivo principal del Compliance en materia tributaria se enfoca en evitar que la persona jurídica llegue a cometer este mecanismo ilícito de evasión y mantener el cumplimiento fiscal. Por tanto, falsificar ingresos, facturas, realizar negocios con empresas fantasmas, no pagar los valores correspondientes y otros actos de corrupción, son ejemplos de las actuaciones que el Compliance busca evitar dentro de la persona jurídica.

En segundo lugar, se debe tener en cuenta la forma de operar del Compliance en el ámbito tributario en otras legislaciones. Es así, en la Unión Europea se ha adoptado una visión cooperativa entre los estados miembros por medio de sus administraciones tributarias y los obligados tributarios. Con la finalidad de evitar el incumplimiento de las obligaciones tributarias, en estos países se implementó la figura del *Tax Compliance* o Compliance Tributario; este mecanismo de prevención del incumplimiento jurídico tributario permite a las compañías que buscan operar bajo la mayor seguridad posible, una seguridad interna que evitará sanciones y costes a las empresas (Pareja, 2018, p. 154).

Esta figura ha tomado fuerza, por ejemplo, en el año 2010 se promulgó el Código de Buenas Prácticas Tributarias en España. El objetivo de este código es promover la relación cooperativa entre las empresas y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), basándose en principios de confianza y transparencia (Anaya, 2019, p. 17). No obstante, cabe resaltar que este modelo llega a ser complicado para las compañías que empiezan sus operaciones o que poseen un bajo número de trabajadores. Como lo menciona Adrián Anaya:

> "*Según los datos para el ejercicio 2018 del Instituto Nacional de Estadística, en adelante INE, el 97,86% de las empresas en España tienen menos de 20 asalariados o que el 55,3% de las empresas no tiene asalariados, la aplicación de este nuevo marco puede no resultar sencillo para la mayoría de las empresas en España*".

En el Ecuador, conforme la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 102, los auditores externos de las compañías, tienen la obligación de presentar un informe del cumplimiento tributario de la persona jurídica (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004). Por lo que, esto genera una relación de cooperación y transparencia por parte del ámbito privado con la administración tributaria. Sin embargo, este informe también puede verse viciado y guiado a la realización de un ilícito. Finalmente, el Compliance tributario debe ser objeto de implementación en el Ecuador, para asegurar una protección y mayor control a favor de la administración tributaria.

## 3.3. Programas de Compliance Internacionalmente

El Compliance es una realidad en el mundo actual, ante la globalización de la economía y las compañías, las asociaciones de implementación de programas de Compliance se han expandido cada vez más. A continuación, se presentará el apartado de algunas de estas instituciones y sus operaciones en el ámbito de Compliance.

### 3.3.1. World Compliance Association

La World Compliance Association es una asociación internacional sin fines de lucro la cual está conformada por organizaciones y profesionales interesados en el mundo del Compliance. Esta organización tiene como objetivo el reconocimiento, promoción y evaluación de las actividades del cumplimiento en las compañías. De la misma forma, el

desarrollo de herramientas para la protección de las organizaciones ante el cometimiento de ilícitos realizados por cualquiera de sus operadores o colaboradores.

La World Compliance Association es una entidad con vocación y participación internacional. Esta organización fomenta la ética y el un buen gobierno corporativo. Así, entendiendo el Compliance como una parte esencial en el mundo actual dentro del ámbito de las compañías donde se debe adoptar las prácticas de una cultura ética y responsable en el cumplimiento normativo (World Compliance Association).

La World Compliance Association ha ido expandiéndose conforme el apoyo de los países para implementar estas prácticas en las entidades corporativas, de esta forma creando distintos capítulos en cada país.

#### 3.3.1.1. World Compliance Association: Capítulo Ecuador

La World Compliance Association se ha expandido y ha llegado a Ecuador promocionando la ética organizacional y el buen gobierno corporativo. Esta iniciativa se originó gracias al apoyo de varios estudios jurídico como: MLP Penal & Compliance, Ferrere Abogados, Solines & Asociados, entre otros. Adicional, varias instituciones se han sumado a este proyecto ante el acogimiento de esta iniciativa de instaurar una ética empresarial por medio del Compliance.

La creación de este capítulo en Ecuador es la difusión de las buenas prácticas corporativas, la misma que es nueva en el país. Esta iniciativa va enfocada no solo para el sector público, ya que uno de los objetivos es esparcir la ética corporativa en las instituciones públicas del Estado. Por esta razón, se imparten asesoramiento y convenios con instituciones para una correcta protección ante el posible cometimiento de irregularidades realizadas por personas internas a la institución (World Compliance Association).

### 3.3.2. Asociación Argentina de Ética y Compliance

La Asociación Argentina de Ética y Compliance es la primera organización en América Latina sin fines de lucro que nace como respuesta ante la necesidad de crear en la República de Argentina conciencia en el ámbito corporativo y mejores prácticas en la materia.

Debido a las distintas regulaciones nacionales e internacionales que eran dirigidas a otorgar mayor estabilidad y seguridad en los mercados financieros; se estableció la necesidad de una entidad reguladora que establezca estas pautas bajo el entorno latinoamericano. Esta asociación busca cumplir las conductas empresariales éticas y responsables establecidas por cada compañía. Entorno a la misma, se adoptan los modelos de transparencia y cooperación con las entidades administrativas para una correcta implementación del Compliance.

La principal misión de la Asociación Argentina de Ética y Compliance es defender el cumplimiento ético y normativo, en la cual se mantiene el principio de: "*Lo correcto debe primar sobre lo conveniente*". Sobre el mismo, se forman los principios éticos, de buenas prácticas de gobierno, control y transparencia que estructuraran el cumplimiento de la compañía en la normativa establecida (Asociación Argentina de Ética y Compliance).

### 3.3.3. Criminal Compliance México

A partir de la promulgación del Código Nacional de Procedimientos Penales en México, las personas jurídicas pasaron a ser sujetos de responsabilidad penal. La responsabilidad establecida, fomentó la búsqueda de mecanismos para evitar caer en estos ilícitos. La Criminal Compliance México, es una organización que brinda asesoría para las personas jurídicas. La finalidad de esta institución es otorgar el asesoramiento a cargo de un Compliance Officer para las compañías.

Criminal Compliance México otorga una asesoría enfocada al marco organizacional de la compañía, mejorar los canales de comunicación interna y capacitación en programas de prevención delictiva. Esto ha fortalecido la vinculación con las instituciones administrativas de México y las organizaciones corporativas. Por lo que, la cultura empresarial se ha fortalecido para evitar los ilícitos cometidos por agentes internos y protección en caso de incurrir en los mismos (Criminal Compliance México).

### 3.3.4. Asociación Española de Compliance

La Asociación Española de Compliance creada en mayo de 2014, es la primera organización en España que promueve los programas de Compliance dentro del sector corporativo. Es una asociación sin ánimo de lucro cuya misión principal es profesionalizar la función del Compliance Officer y permitir a las empresas y organizaciones cubrir las exigencias y garantizar el cumplimiento normativo, conforme lo establece la ley.

Esta organización es inspirada en seis valores fundamentales: integridad, profesionalidad, colaboración, conocimiento, excelencia y creatividad. Los valores antes mencionados son pilares fundamentales para la ética corporativa que se planifica establecer dentro de las organizaciones.

La finalidad de esta organización es formar parte de la red más potente y extensa de Compliance, la misma que busca expandirse a manera nacional. Por esta razón, se realizan distintas capacitaciones y cursos que fomenten el uso del Compliance dentro del mundo empresarial, con esto expandir la cultura profesional y cumplimiento legal para evitar los ilícitos internos que afecten a las compañías (Asociación Española de Compliance).

## CONCLUSIONES

La responsabilidad penal de la persona jurídica es una realidad ecuatoriana a partir de la promulgación del Código Orgánico Integral Penal. Esto, como mecanismo ante la creciente cantidad de delitos económicos escudados bajo la protección de personas jurídicas. Bajo este concepto, se debe tener en cuenta la posibilidad de las compañías de verse afectadas por las acciones de su personal interno que la lleve a ser investigada por un acto ilícito.

Si bien la facultad sancionadora de la administración tributaria le permite sancionar el cometimiento de contravenciones y faltas tributarias; no se debe olvidar, para el caso de delitos, la autonomía de la Fiscalía General del Estado para iniciar investigaciones, por lo que deben existir prevenciones dentro de las compañías para llegar a encontrarse en un proceso penal. Tomando en consideración, en caso de existir un proceso penal en contra de la persona jurídica, no solo existe una afectación económica, además puede haber repercusiones sociales y corporativas que perjudiquen su imagen.

La defraudación tributaria al ser un tipo penal muy amplio, su cometimiento por negligencia, imprudencia o propiamente mala fe, puede afectar a la persona jurídica al ocultar, omitir, falsear o engañar a la administración tributaria al momento de cumplir sus obligaciones. Pese a que en la actualidad existe una responsabilidad por parte de los auditores de informar del incumplimiento tributario de las compañías al momento de emitir su informe a la administración tributaria, pueden existir todavía fallas para asegurar la totalidad del cumplimiento en las obligaciones de la persona jurídica.

Por lo que, para evitar que se lleven a cabo estas actuaciones internamente en la compañía, los programas de Compliance son una alternativa que está siendo acogida internacionalmente. Por tanto, la capacitación ética y concientización de un buen gobierno corporativo es la clave para una mejor administración societaria y un apoyo a la administración tributaria con la finalidad de evitar el ilícito de defraudación tributaria.

En primer lugar, se debe tomar en consideración que modelos legislativos establecen como un eximente o atenuante la implementación de un programa de Compliance para beneficio de la persona jurídica. Dentro del ilícito de defraudación tributaria, la compañía se favorecería de este eximente si existiese una falla interna que la llevo a incurrir en la conducta tipificada de la defraudación tributaria.

En segundo lugar, un programa de Compliance facilitaría la confirmación del cumplimiento de obligaciones tributaria internamente de la persona jurídica. La transparencia y cooperación son ejes que apoyarían a la administración tributaria y a entidades privadas encargadas de verificar el estado de la compañía. Por tanto, la situación económica y tributaria de la persona jurídica sería clara para la administración tributaria e incluso generaría una obligación por parte de las personas que operan internamente en la persona jurídica de informar en caso de estar incurriendo en este ilícito.

Finalmente, en el Ecuador la responsabilidad penal de la persona jurídica es un concepto nuevo. Por ende, se debe ir trabajando en el mismo para otorgar una seguridad jurídica empresarial. Aunque, la temática de Compliance es nueva para el sector corporativo, se debe reflexionar en cuanto a los beneficios que otorga. Así, se debe ir implementando una cultura en las personas jurídicas, que busquen la incorporación de un programa de Compliance para asegurar la conducta ética interna.

## REFERENCIAS


Anaya, A. (2019). *Impacto del compliance tributario en el tejido empresarial español.* Valencia, España: Universidad Politécnica de Valencia.

Andrade, L. (2011). *El Ilícito Tributario.* Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.

Asamblea Nacional del Ecuador. (08 de Junio de 2010). Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno. *Decreto Ejecutivo 374*. Quito, Ecuador.

Asociación Argentina de Ética y Compliance. (s.f.). *Asociación Argentina de Ética y Compliance*. Recuperado el 20 de Septiembre de 2020, de Asociación Argentina de Ética y Compliance: http://www.eticaycompliance.com.ar/que-es-aaec/

Asociación Española de Compliance. (s.f.). *Asociación Española de Compliance*. Recuperado el 20 de Septiembre de 2020, de Asociación Española de Compliance: https://www.asociacioncompliance.com/videos/sobre-ascom/#nosotros

Bacigalupo, S. (1997). *La responsabilidad penal de las personas jurídicas: Un estudio sobre el sujeto del Derecho Penal.* Madrid: Universidad Autónoma de Madrid.

Bacigalupo, S. (1997). *La responsabilidad penal de las personas jurídidas: Un estudio sobre el sujeto en Derecho Penal.* Madrid : Universidad Autónoma de Madrid.

Bajo, M. (2012). *¿Puede una persona jurídica conocer la antijuridicidad de la norma?* Madrid.

Calvachi, R. (2002). *Los delitos tributarios: la defraudación fiscal.* Quito.

Chanjan, R. (2018). *La responsabilidad de las personas jurídicas: ¿Un olvido o reinterpretación de los principios del derecho penal?* Madrid.

Coca, I., Uribe, A., Atahuaman, J., & Reyna, L. (2017). *Compliance y Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas Perspectivas comparadas (EEUU, España, Italia, México, Argentina, Colombia, Perú y Ecuador).* México D.F.: Flores.

*Código Civil.* (2005).

*Código Orgánico Integral Penal.* (2014).

Código Penal. (1971). Ecuador.

Congreso de los Estados Unidos. (1977). *Foreign Corrupt Practices Act.* Washington D.C, Estados Unidos.

Congreso de los Estados Unidos. (2002). *Ley SarbanesOxley.* Washington D.C., Estados Unidos.

Criminal Compliance México. (s.f.). *Criminal Compliance México*. Recuperado el 20 de Septiembre de 2020, de Criminal Compliance México: http://www.criminalcompliancemexico.com/lafirma.html

Diario La Semana. (19 de Noviembre de 2018). *La Semana*. Obtenido de La Semana: https://www.semana.com/mundo/articulo/odebrecht-casos-mas-destacados-en-america-latina/591431/

El Telégrafo. (03 de agosto de 2020). *El telégrafo*. Obtenido de https://www.eltelegrafo.com.ec/noticias/judicial/12/hospital-abel-gilbert-audiencia-vinculacion-lunes

Engelhart, M. (2010). *Sanktionerung von Unternchmen und Compliance. Eine rechtsvergleichende Analyse Straf und Ordnungswidrigkeitenrechts in Deutschland und den USA.* Berlin, Alemania: Duncker & Humbolt.

Espinosa, D. (2017). *La Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas: un Análisis Dogmático, en la Legislación Ecuatoriana.* Quito, Ecuador.

Figueroa, R. (1971). *La "Persona Standi in Iudicio" en la Legislación Eclesiástica.* Roma: Universitá Gregoriana Editrice.

Figueroa, S., & Torres, I. (22 de Junio de 2018). Dos tesis de H.L.A. Hart sobre responsabilidad y castigo: 50 años después. *Revista de la Derecho de la Pontifícia Universidad Católica de Perú*(81).

Gordillo, R. A. (2018). *Compliance Penal: Régimen Jurídico y Fundamentación Analítica de la Responsabilidad Penal de la Person Jurídica y el Compliance Program.* Córdoba: Universidad de Córdoba.

*Ley de Compañías.* (1999). Quito.

*Ley de Régimen Tributario Interno.* (2004). Quito, Ecuador.

Martínez, J. C. (2003). Consecuencias del Principio Societas Delinquere Non Potest en la Ley ecuatoriana de tránsito. *Revista de Derecho de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Católica Santiago de Guayaquil*, 107-129.

Martínez, V. (2011). La Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas. *Revista Internauta de Práctica Jurídica, 26*, 61-78.

Medrano, H. (1991). Delito de Defraudación Tributaria. *Themis, 20*, 65-74.

Medrano, H. (1991). Delito de Defraudación Tributaria. *Themis, 20*, 65-74.

Ontiveros, M. (2015). ¿Para qué sirve el Compliance en Materia Penal? En S. García, & G. Olga, *El Código Nacional de Procedimientos Penales. Estudios* (págs. 139-154). Ciudad de Mexico, México: Universidad Nacional Autónoma de México.

Organización de las Naciones Unidas. (2004). *Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción.* Nueva York.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (1997). *Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales.* París.

Ortega, E. D. (2010). *Gobierno Corporativo: Lo que todo empresario debe saber* (Segunda ed.). (CAF, Ed.) Caracas, Venezuela.

Palma Herrera, J. (2014). *El papel de los Compliance en un modelo vicarial de responsabilidad penal de la persona jurídica.* Madrid: Dykinson.

Pareja, B. (enero-junio de 2018). El tax compliance y el cumplimiento tributario: Nuevos retos empresariales. *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad*(12), 152-165.

Puig, S. M. (2014). *Derecho Penal Parte General* (Octava ed.). Madrid: Reppertor.

Real Académia de la lengua Española. (2001). *Diccionario de la lengua española* (Veintidosava ed.). Madrir.

Real Academia Española. (2019). *Diccionario de la lengua española.* Madrid, España.

Remacha, M. (julio de 2016). Compliance, ética y RSC. *Cuadernos de la cátedra "La Caixa" de Responsabilidad Social de la Empresa y Gobierno Corporativo*(31), 6-13.

Servicio de Rentas Internas c. Compañía Turbomotores Turbobakuz y otros, 17282-2017-03592 (Corte Nacional de Justicia 16 de 03 de 2017).

Simone, C. (2014). Estudio normativo de la tipificación, juzgamiento y sanción del delito tributario en el Ecuador desde 1975 hasta la actualidad. En J. Troya, *Manual de Derecho Tributario* (págs. 251-254). Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.

Soler, J. (2017). *Compliance Program Penal y sus efectos en la excención y atenuación de la responsabilidad penal de la persona jurídica.* Barcelona, España: Universitat Autónoma de Barcelona.

Sutherland, E. (2009). *El delito de cuello blanco, White Collar Crime, The uncut version.* Buenos Aires: IBdef.

Suyón, K. (2019). *El Compliance como herramienta de desarrollo para las pequeñas compañías peruanas.* Lima, Perú: Pontificia Universidad Católica de Peú.

Tiedemann, K. (1988). Die "BebuBung" von Untemehmen nach dem 2. Gesetz zur Bekámpfung der Wirtschaftskriminalität. *Neue Juristische Wochenschrift, 19*, 1169-1232.

Wilhelm, H. (2001). El Ahorro de Impuesto, La Elusión Fiscal y la Evasión. En A. Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario* (pág. 601). Bogotá, Colombia: TEMIS.

World Compliance Association. (s.f.). *World Compliance Association*. Recuperado el 20 de Septiembre de 2020, de WCA: http://www.worldcomplianceassociation.com/quienes_somos.php

World Compliance Association. (s.f.). *World Compliance Association*. Recuperado el 20 de Septiembre de 2020, de World Compliance Association - Capítulo Ecuador: http://www.worldcomplianceassociation.com/index.php#areacapitulo

Zambrano, A. (2016). *La responsabilidad penal de las personas jurídicas y sus consideraciones respecto al error de tipo.* Quito: Pontificia Universidad Católica del Ecuador.

Zavala, J. (2008). *El Delito de Defraudación Tributaria.* Guayaquil, Ecuador.