



UNIVERSIDAD JUAREZ AUTÓNOMA DE TABASCO

"ESTUDIO EN LA DUDA, ACCIÓN EN LA FE"

DIVISIÓN ACADÉMICA DE CIENCIAS SOCIALES Y HUMANIDADES

TESIS

"EL GOBIERNO CORPORATIVO COMO
HERRAMIENTA PARATRIBUTARIA: UN ENFOQUE
AMBIENTAL"

PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRO EN DERECHO

PRESENTA

LIC. DANIEL VÁZQUEZ DOMÍNGUEZ

DIRECTOR DE TESIS
DR. ÁNGEL MORALES VELUETA

CODIRECTOR DE TESIS
DR. WILLIAMS ALEJANDRO ABDO ARIAS

VILLAHERMOSA, TABASCO, NOVIEMBRE DE 2021



UNIVERSIDAD JUÁREZ
AUTÓNOMA DE TABASCO

"ESTUDIO EN LA DUDA. ACCIÓN EN LA FE"



DIVISIÓN ACADÉMICA DE CIENCIAS
SOCIALES Y HUMANIDADES



Dirección

No. de Oficio. DACSyH/CP/5179/2021
Villahermosa, Tabasco a 16 de noviembre de 2021
Asunto: Modalidad de Tesis

LIC. DANIEL VÁZQUEZ DOMÍNGUEZ
EGRESADO DE LA MAESTRIA EN DERECHO
P R E S E N T E

En atención a su solicitud de autorización de modalidad de titulación, me permito comunicarle que con fundamento en el artículo 69 fracción III del Reglamento General de Estudios de Posgrado vigente, se aprueba que pueda titularse mediante la **modalidad de tesis** con el trabajo recepcional **"El Gobierno Corporativo como herramienta para tributaria: un enfoque ambiental"**, para la obtención del grado de Maestría en Derecho.

Sin otro particular, hago propicia la ocasión para saludarlo afectuosamente.

ATENTAMENTE

"ESTUDIO EN LA DUDA. ACCIÓN EN LA FE"

DRA. FELIPA SÁNCHEZ PÉREZ
DIRECTORA

D.A.C.S. y H.



DIRECCIÓN

C.c.p. Archivo
MTRO. JERGP/arc



UNIVERSIDAD JUÁREZ
AUTÓNOMA DE TABASCO

"ESTUDIO EN LA DUDA. ACCIÓN EN LA FE"



DIVISIÓN ACADÉMICA DE CIENCIAS
SOCIALES Y HUMANIDADES



Dirección

No. de Oficio. DACSyH/CP/5178/2021
Villahermosa, Tabasco a 16 de noviembre de 2021
Asunto: Autorización de Impresión de Tesis

LIC. DANIEL VÁZQUEZ DOMÍNGUEZ
EGRESADO DE LA MAESTRÍA EN DERECHO
PRESENTE

Con fundamento en el artículo 71 del Reglamento General de Estudios de Posgrado vigente y en atención a la tesis titulada "El Gobierno Corporativo como herramienta para tributaria: un enfoque ambiental", para obtener el grado de Maestro en Derecho, la cual ha sido revisada y aprobada por su asesor el Dr. Angel Morales Velueta y la Comisión Revisora, me permito comunicar a usted que se **autoriza la impresión de la misma**, a efectos de que esté en posibilidad de presentar el examen respectivo.

Sin otro particular, hago propicia la ocasión para saludarlo afectuosamente.

ATENTAMENTE
"ESTUDIO EN LA DUDA. ACCIÓN EN LA FE"


DRA. FELIPA SÁNCHEZ PÉREZ
DIRECTORA

D.AC.S. y H.



DIRECCIÓN

C.c.p. Archivo
MTRO. JERGP/arc



CARTA DE AUTORIZACIÓN

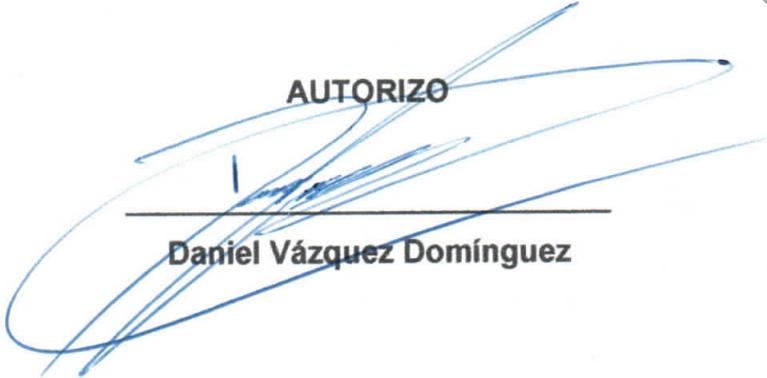
El que suscribe, Daniel Vázquez Domínguez, **Autoriza** por medio del presente escrito a la Universidad Juárez Autónoma de Tabasco para que utilice tanto física como digitalmente el Trabajo Recepcional de Tesis denominada "El gobierno corporativo como herramienta paratributaria: un enfoque ambiental", de la cual soy el autor y titular de los Derechos de Autor.

La finalidad del uso por parte de la Universidad Juárez Autónoma de Tabasco de la Tesis antes mencionada, será única y exclusivamente para difusión, educación y sin fines de lucro; autorización que se de manera enunciativa más no limitativa para subirla a la **Red Abierta de Bibliotecas Digitales (RABID)** y a cualquier otra **Red Académica** con las que la Universidad tenga relación institucional.

Por lo antes manifestado, libero a la Universidad Juárez Autónoma de Tabasco de cualquier reclamación legal que pudiera ejercer respecto al uso y manipulación de la tesis mencionada y para los fines estipulados en este documento.

Se firma la presente autorización en la Ciudad de Villahermosa, Tabasco a los 17 días del mes de noviembre del año 2021.

AUTORIZO



Daniel Vázquez Domínguez

Dedico este trabajo a mis padres. A ellos todo mi cariño y gratitud perenne.

A mi esposa, quien ahuyentó los ruidos y las distracciones para que pudiera escribir y disfrutar este esfuerzo. Somos equipo.

Agradecimientos

Al Dr. Javier Reyes, guía académico y ejemplo de sinceridad intelectual.

Al Dr. Ángel Morales Velueta por todo su apoyo.

A mi alma mater la Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, por darme el privilegio de educarme en sus aulas.

Universidad Juárez Autónoma de Tabasco.
México

Índice

Introducción	1
CAPÍTULO I	
MARCO GENERAL DEL GOBIERNO CORPORATIVO.....	6
I. Concepto de empresa y tipo de sociedades	7
1.2 Acercamiento al gobierno corporativo	14
1.3 Marco jurídico del gobierno corporativo en México	22
1.4 Stakeholders.....	30
1.5 Corporate Citizenship.....	35
1.5 Código de ética y política interna en la empresa	38
1.6 Gobierno corporativo y derecho ambiental.....	41
1.8 De las transnacionales a la importancia y protagonismo de las Pequeñas y Medianas Empresas (PyMES)	45
1.9 Casos de éxito	47
CAPÍTULO II	
GREEN COMPLIANCE.....	50
2.1 Definiendo <i>compliance</i>	51
2.2 Auditorías: base de un sistema de cumplimiento.....	57
2.3 Volkswagen y el caso de las emisiones contaminantes.....	67
2.4 Green <i>compliance</i>: el desempeño ambiental óptimo.....	79
CAPÍTULO III	
EXTRAFISCALIDAD	82
3.1 Esquemática de los tributos.....	83
3.2 La necesidad de (re) legitimar los tributos	88
3.3 ¿Qué es un tributo con fines extrafiscales o paratributarios?.....	94
3.4 La sociedad del riesgo.....	101
3.5 ¿Una exención puede tener un fin extrafiscal?.....	106
3.6 La <i>intentio legis</i> y la falacia extrafiscal	115
CAPÍTULO IV	
POLICENTRISMO	119

4.1 Policentrismo	120
4.2 Globalización y derecho ambiental	127
4.3 El Estado constitucional y la globalización	131
CAPÍTULO V	135
CONCLUSIÓN	135
BIBLIOGRAFÍA	139

Universidad Juárez Autónoma de Tabasco
México

de Tabasco.

Universidad Juárez Autónoma de Tabasco.
México

Ven, acércate, toma y lee. Porque mañana será demasiado tarde. Recuerda que siglos de olvido preceden la escenificación de la presente tragicomedia, donde los dioses ríen y los humanos lloran.

Francisco León

Introducción

“El *gobierno corporativo como herramienta paratributaria: un enfoque ambiental*”, título del presente trabajo, es un punto de convergencia entre las áreas del derecho tributario, derecho corporativo y derecho ambiental, principalmente. El propósito de este estudio es ahondar y sumar en lo relativo a la tutela del medio ambiente a través de una visión *policéntrica*¹ que pueda ser soportada por el Estado mediante herramientas tributarias y teniendo como base la primicia de los derechos fundamentales. Aunque el alcance del tema está circunscrito a México, la perspectiva es global, principalmente abonada con doctrina proveniente de los Estados Unidos de Norteamérica y países nórdicos.

En el tiempo que escribo estas líneas, el mundo despierta con una noticia en extremo preocupante: “*Ciudad del Cabo: el "día cero" en el que por primera vez una gran ciudad del mundo podría quedarse sin agua*”². La nota le da la vuelta al mundo y nos hace rememorar la situación similar acontecida en Oaxaca en marzo del 2017³; ambas noticias, como muchas otras que circulan alrededor del mundo, ponen de manifiesto que la realidad está sobrepasando la capacidad de respuesta del ser humano⁴. La degradación del medio ambiente es un problema serio y de avance constante, si no descubrimos pronto una solución adecuada será imposible preservar y restaurar los ecosistemas en el mediano plazo; en algunos años la mitad de los bosques que hoy conocemos no existirán⁵, el mundo tendrá problemas de población,

¹ El término policéntrico o policentrismo no es reconocido por la Real Academia de la Lengua Española aún, no obstante el Merriam Webster Dictionary lo define como “*having more than one center (as of development or control)*”. Consultado el 24 de enero de 2018 y visible en: https://www.merriamwebster.com/dictionary/polycentric?utm_campaign=sd&utm_medium=serp&utm_source=jsonld

² BBC Mundo, *Ciudad del Cabo: el "día cero" en el que por primera vez una gran ciudad del mundo podría quedarse sin agua*, rescatado el día 24 de enero de 2018 y visible en <https://www.bbc.com/mundo/noticias-internacional-42742476>

³ Altamirano, Nadia, La peor sequía de Oaxaca en medio siglo, rescatado el día 24 de enero de 2018 y visible en <https://www.nvnoticias.com/nota/79835/la-peor-sequia-de-oaxaca-en-medio-siglo-resumen-2017-marzo>

⁴ No me parece apropiado utilizar el término “los gobiernos”, como si se tratara de un ente distinto de la naturaleza humana. Jurídicamente existe independiente, pero naturalmente es tan endeble, contradictorio y ofuscado como el hombre, desde luego.

⁵ Sin autor, “Las consecuencias de la desaparición de los bosques”, rescatado del sitio <http://www.laanunciataikerketta.com/trabajos/bosque/destruccion.pdf>, el día 22 de noviembre de 2016.

agua y alimentación lo cual pondrá en riesgo, no la política fiscal de un país o su entorno económico, sino la existencia misma de la vida sobre la tierra.

Con todo, el problema ambiental que enfrenta la humanidad difícilmente se podrá resolver mediante la suma de individualidades o través de los imperceptibles pero loables esfuerzos que realizan diversos activistas ambientales. Llegados a este punto, resulta importante plantear una idea: el Estado por sí solo no puede solucionar un problema que a todas luces es una cuestión *cosmopolítica*⁶, es decir global o comunitaria, tal y como lo asevera el célebre sociólogo alemán Ulrich Beck⁷ al sostener que por primera vez en la historia de la humanidad ésta enfrenta un futuro que nos amenaza a todos; bajo esta tesitura, un agente principal para la preservación del medio ambiente se encuentra en la iniciativa privada, específicamente en las empresas⁸ -elemento por antonomasia del mercado- pues aunque se pretenda alegar lo contrario, su existencia constituye un poder *de facto* que las convierte en “metaorganizaciones” por la influencia e importancia que tienen en el acontecer diario. Las recientes tendencias de *autoregulación* han demostrado paulatinamente que se está abandonando la idea generalizada de que las empresas sólo deben respetar el marco jurídico existente, no obstante, ¿Quién mejor que las empresas, que conocen su giro, para sumar autorregulándose y coadyuvando con el sector público?

En la actualidad la mayoría de los Estados, con el ánimo de reparar los daños generados, utilizan como medida para inhibir las actividades contaminantes en las corporaciones la aplicación del principio “*el que contamina paga*”⁹, el cual responde a la noción de los riesgos permitidos, es decir, actividades que no son ilegales pero cuya actualización supone atentar contra el ambiente bajo el amparo del desarrollo económico y la permisibilidad de la norma.¹⁰

⁶ Cosmopolitismo, (sin fecha), en *Wikipedia*, recuperado el 20 de marzo de 2018 en <https://es.wikipedia.org/wiki/Cosmopolitismo>

⁷ Beck, Ulrich, “El cambio climático y la justicia mundial”, en periódico El País, consultado el 24 de febrero de 2018. Visible en http://gracefulgirl.pro/diario/2007/06/15/opinion/1181858405_850215.html

⁸ Requena, Carlos, “*Compliance Legal de la Empresa. Una tendencia regulatoria mundial*”, Dofiscal Editores, S.A. de C.V., Agosto 2016, México, P. 67.

⁹ Vargas Ramos, Armando, “Impuestos ambientales”, Ed. Porrúa 2014, México, P. 136

¹⁰ Vargas Ramos, Armando, “Impuestos ambientales”, P. XII, Ed. Porrúa 2014, México.

Con el nacimiento del nuevo siglo se hizo patente el hecho de que las corporaciones juegan un papel esencial en el desenvolvimiento de la economía global y el desarrollo de la civilización. El mundo entero miró con asombro la cobertura que hicieron los medios acerca de los casos de corrupción en empresas como Enron o WorldCom, en donde una administración oscura y tergiversada dio como resultado un escándalo financiero de proporciones globales¹¹ o peor aún, el documentado caso de la armadora Volkswagen y la manipulación de emisiones contaminantes. A raíz de tales acontecimientos comenzó a permear con fuerza la inclusión del gobierno corporativo y los pilares de cumplimiento¹².

Es en este punto donde pueden compaginarse dos elementos que, de comprobarse la hipótesis, pueden convertirse en una herramienta importante para el cuidado del medio ambiente: control interno y extrafiscalidad. Si el gobierno corporativo puede actuar como herramienta paratributaria al incentivar la implementación de mejores prácticas en las empresas que tengan como consecuencia el mejoramiento y cumplimiento regulatorio en materia ambiental, será viable la creación de una figura tributaria con fines extrafiscales, lo cual es propuesta toral de este trabajo de investigación.

Actualmente la literatura seria que existe en México sobre cuestiones de gobierno corporativo es escasa y más aún abordado desde una perspectiva paratributaria para la consecución de un fin ambiental, donde podríamos decir que es nula, o al menos no conocida por el que redacta estas líneas. Por cuanto hace a los textos sobre temas medioambientales y su relación con el derecho tributario, podemos decir que existe un buen número, que no vasta, de bibliografía al respecto, pero en todo caso se trata de un replanteamiento doctrinal cíclico que comienza a parecer añejo e inoperante ante la veracidad de los resultados.

Thomas Kuhn, el célebre profesor del Instituto Tecnológico de Massachusetts y autor del aclamado libro "Las estructuras de las revoluciones científicas" (Editorial y traducción del Fondo de Cultura Económica, México, 2012), proclamaba que los

¹¹ Montiel Castellanos, Alberto Javier, El gobierno corporativo, México, Editorial Dofiscal, 2015, Pp. 204 y 205.

¹² Carrasco Fernández, Felipe Miguel, "Derecho societario global", México, Popocatépetl Editores, S.A. de C.V., 2011., P. 135

paradigmas son modelos de conocimiento aceptados por determinada comunidad durante cierto tiempo, pero que una vez agotado o revalorado el paradigma éste debe redefinirse. En la actualidad las empresas, entendidas como organizaciones económicas dirigidas a la producción y al intercambio de bienes y servicios, son el principal exponente de los modelos de negocios¹³, constituyendo una verdadera piedra angular en la sociedad al ser generadoras de empleos, desarrollo de tecnología, coadyuvantes del libre mercado y en general por atender las necesidades humanas.

No obstante lo mencionado en el párrafo anterior, el día de hoy existe todavía el paradigma de avizorar a la empresa como un ente dirigido exclusivamente a la generación de riquezas desmedidas la cual, se piensa, no tiene ninguna responsabilidad con el medio que la rodea y tan sólo está al servicio de aquellos que se benefician económicamente de ella, idea que es necesario replantear partiendo del hecho de que las empresas y la sociedad constituyen un binomio inseparable, en donde uno corre la suerte del otro, invariablemente.

Y es aquí donde el tema toma total relevancia toda vez que las cuestiones ambientales pueden ser reforzadas desde la iniciativa privada. Es un hecho preocupante que para el año 2030 se prevea que la población mundial cuente con aproximadamente mil millones de personas (30% más de las que existen actualmente)¹⁴ lo cual nos lleva a plantearnos preguntas como las siguientes:

- ¿Cómo vamos a satisfacer nuestras necesidades básicas?
- ¿Qué vamos a comer? ¿Dónde vamos a vivir?
- ¿Habrá materia prima suficiente para operar y seguir produciendo?
- ¿Tendremos más regulaciones ambientales?
- ¿Y el agua, la calidad del aire, la soberanía alimentaria? Entre muchas otras cosas.

¹³ Cervantes Penagos, Miguel Ángel, Fundamentos de Gobierno Corporativo, México, Ed. Trillas, 2010. P. 14

¹⁴ Organización de las Naciones Unidas, "La población mundial aumentará en 1.000 millones para 2030, rescatado el 22 de enero de 2018 y visible en <https://www.un.org/development/desa/es/news/population/world-population-prospects-2017.html>

Si el día de hoy no somos capaces de dar una respuesta basada en un plan, que no predicciones al aire, nuestra situación como civilización es poco menos que perturbadora. Cualquier esfuerzo que se encamine a combatir esta situación y dotar de nuevas perspectivas debería tomarse con la mayor de las seriedades, con mucha más razón entonces aquellas que pretendan hacerlo desde una perspectiva privada involucrando un papel conjunto con el Estado, haciendo valer una figura como lo es el gobierno corporativo en las empresas.

En la actualidad existen pocos indicadores que nos permiten compararnos con países de los llamados del primer mundo en este sentido, no obstante, encontramos reportes fechados desde 2009¹⁵ que nos hacen ver que en otras latitudes se está echando mano de diferentes rubros en la iniciativa privada para proteger el entorno. En este trabajo resaltamos la importancia de lo que se está realizando en Dinamarca¹⁶, por ejemplo.

Lo que se plantea en este trabajo no es la imposición arbitraria de carga tributaria para la iniciativa privada, sino una alternativa para estimular la autoregulación en aras de que el Estado y empresas pugnen por el mismo objetivo.

¹⁵ World Bank Group, "Corporate Governance: the foundation for corporate citizenship and sustainable business". New York, USA. 2009

¹⁶ *Ibíd*

Universidad Juárez Autónoma de Tabasco.

**CAPÍTULO I
MARCO GENERAL DEL GOBIERNO
CORPORATIVO**

I. Concepto de empresa y tipo de sociedades

Law is the witness and external deposit of our moral life. Its history is the history of the moral development of the race.

Oliver Wendell Holmes

El concepto de empresa es sustancialmente económico, pero materialmente jurídico. Lo primero por cuanto que la finalidad de dicho agrupamiento está enfocada a cuestiones lucrativas y el segundo en tanto que, para hablar materialmente de una empresa o compañía, inevitablemente tenemos que acercarnos al derecho. Al respecto la Real Academia de la Lengua señala que por empresa debemos entender:

“Unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos”¹⁷

Por otro lado, existen autores¹⁸ que sostienen que el concepto de empresa no se encuentra relacionado con el derecho ya que sólo consienten el prisma económico, no obstante, es nuestra opinión que dicha apreciación, si bien respetable, no es trascendente toda vez que en la mayoría de los textos legales y jurisprudenciales, así como doctrinales, podemos encontrar que los conceptos de “empresa”, “corporación”, “sociedad mercantil” e inclusive “organización” son utilizados indistintamente para hacer referencia a la unión de un grupo de personas cuya finalidad es la prestación de algún servicio o la distribución en el mercado de ciertos bienes con expectativas lucrativas.

¹⁷ Real Academia de la Lengua Española, definición de “*empresa*”, consultado el 3 de mayo de 2018, <http://dle.rae.es/?id=EsuT8Fg>

¹⁸ Dávalos Torres, María Susana, “Manual de Introducción al derecho mercantil”, México, Nostra Ediciones, 2010, P. 99

En ese sentido, el ilustre juriconsulto Juan Palomar de Miguel define empresa como la “*sociedad mercantil o industrial fundada para emprender o llevar a cabo construcciones, negocios o proyectos de importancia*”¹⁹, definición que nos lleva a afianzar que el término de empresa es correlativo con el de sociedad mercantil o corporación; en la misma tesitura el prestigiado Black’s Law Dictionary señala que “*Company is a generic and comprehensive word, which may include individuals, partnerships and corporations*”²⁰, argumento que nos permite manifestar que toda corporación es una empresa, pero no toda empresa es una corporación, considerando que en la actualidad la empresa como unidad económica puede adoptar distintos esquemas como lo sería, por ejemplo, la asociación en participación, que si bien es cierto no tiene personalidad jurídica propia de acuerdo con

los artículos 253 a 257 de la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), también lo es que en la práctica los contratantes o participantes del contrato de asociación en participación o *joint ventures* suelen registrar marcas en conjunto para poder utilizar el concepto de empresa en aspectos ciento por ciento económicos²¹.

Considerando lo expresado hasta este momento, es oportuno condensar los puntos de vista expuestos, los cuales, en opinión de quien escribe se ciernen en la definición propuesta por José María Manzanilla Galaviz, ex *legal counsel* de IBM corporation, en los siguientes términos:

- **Empresa / Enterprise, Company:** Término económico que se refiere a la conjunción y combinación de los factores de la producción, actualmente acotados por los economistas únicamente al i) Capital (*Capital*, Principal, Recursos Financieros) y al ii) Trabajo (*Labour* o Mano de Obra), para producir bienes u ofrecer servicios, siendo entonces las

¹⁹ Palomar de Miguel, Juan, “Diccionario para juristas”, México, Ed. Porrúa, 2000, P. 581

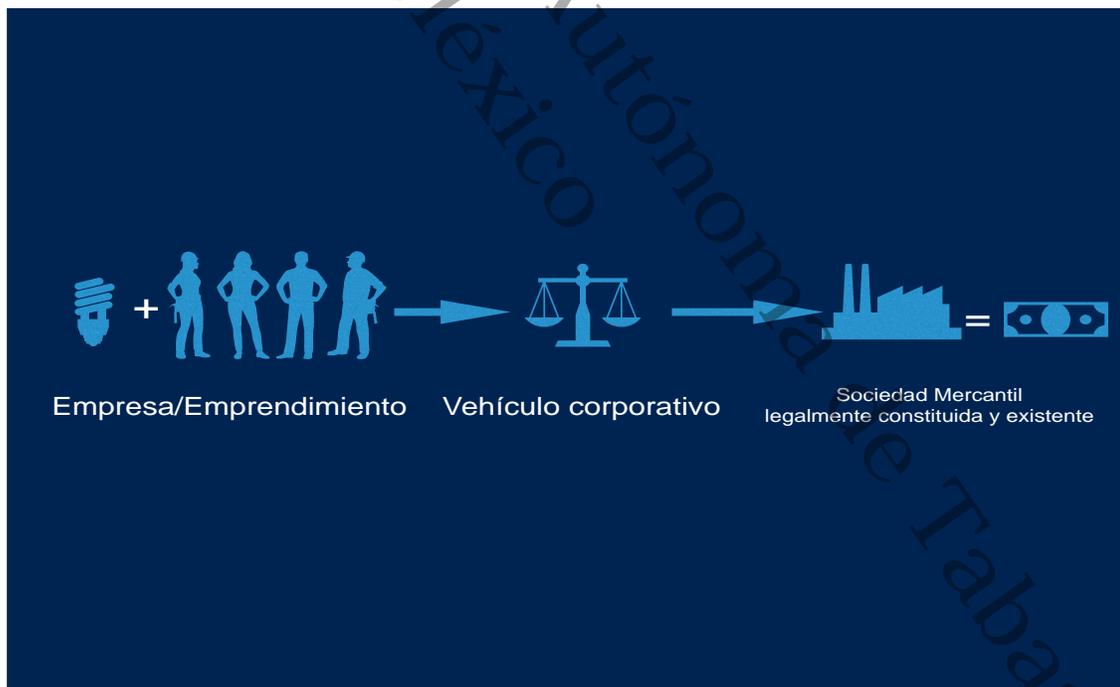
²⁰ Campbell Black, Henry, “Black’s Law Dictionary”, USA, West Publishing Co., 1968, P. 351

²¹ En Estados Unidos la figura utilizada en estos esquemas económicos es el *DBA – Doing Business As*.

Sociedades Mercantiles su expresión conforme a Derecho, es decir un medio o Vehículo Jurídico idóneo para efectuar dichos fines.²²

De la interior definición podemos concluir lo siguiente:

1. La empresa es un concepto perpetuamente económico que en su génesis condensa la unión de ideas, factores productivos y la inversión de capital (*start-up*);
2. Que en la fase material requerirá inevitablemente utilizar un vehículo corporativo para su constitución y existencia, obteniendo con ello la facultad de poder realizar operaciones con terceros a nombre propio y con personalidad distinta de la de sus socios o accionistas (*incorporation*);
3. Debida tributación y cumplimiento con la normatividad aplicable a cada giro (*compliance*).



²² Manzanilla Galaviz, José María, Glosario de derecho corporativo y materias relacionadas, México, inédito, 2018, P. 3

En este punto es importante precisar el concepto de “*sociedad*” toda vez que es la palabra con la que se identifica a las personas morales en los textos normativos. Al respecto el exdirector legal de Grupo Alfa, Manuel García Rendón, propone que en términos muy generales por sociedad debemos entender:

“la agrupación de personas, permanente o transitoria, voluntaria u obligatoria, la cual se organiza para aportar bienes o servicios destinados a la realización de un fin común y a la que el derecho atribuye o niega personalidad jurídica”²³.

Concatenado con lo anterior, es doctrina y práctica legal generalizada que las sociedades se otorguen mediante un contrato social o contrato de sociedad, en el que se encuentran el acta constitutiva y los estatutos²⁴; por otro lado es necesario acotar que la definición propuesta por el maestro García Rendón es anterior a las reformas mercantiles del 14 de marzo de 2016, en específico la que impacta en el artículo 1 de la LGSM que reconoce como “*sociedad*”²⁵ la variante unipersonal o Sociedad por Acciones Simplificadas (SAS). Aunque es común afirmar que todo lo nuevo genera una especie de incertidumbre, lo cierto es que con el nacimiento de las SAS se rompe el esquema jurídico de las sociedades, pues la naturaleza jurídica de éstas, está primeramente basada en un contrato, es decir, en la manifestación de voluntad conjunta para perseguir objetivos comunes, no en el ánimo lucrativo de un individuo solitario, amén de que el propósito que aparentemente se persigue con esta reforma es la recaudación y no el nacimiento de un nuevo vehículo corporativo.

Así las cosas, la LGSM en vigor reconoce siete tipos societarios los cuales podemos clasificar desde ya de la siguiente manera:

²³ García Rendón, Manuel, “Sociedades Mercantiles”, México, Ed. Harla, México, 2001, P. 3

²⁴ En el derecho corporativo de los Estados Unidos se les conoce como “*Act of incorporation*” y “*Bylaws*” respectivamente, en donde sí existe una diferencia sustancial entre ambos documentos, los cuales se otorgan por separado y no en la misma escritura; en el primero se encuentran los datos generales de incorporación o existencia y en los segundos los lineamientos o reglas para la operación de la sociedad.

²⁵ Parece gramaticalmente incorrecto hablar de *sociedad* cuando solo una persona funge como socio.

Criterio	Tipo de sociedad	País y/o lugar de origen	Regulación
De personas	Sociedad en nombre colectivo	Italia medieval	LGSM
	Sociedad en comandita simple	Génova, Italia	LGSM
De capitales	Sociedad en comandita por acciones	Francia, siglo XIX	LGSM
	Sociedad anónima (SA)	Reino de los Países Bajos y perfeccionada en EUA	LGSM en lo general y en otros ordenamientos en lo particular
Mixtas (intermedias entre aquellas de capitales y las de personas)	Sociedad de responsabilidad limitada	Originalmente en Inglaterra como variedad de la SA, y posteriormente desarrollada en Alemania durante el siglo XIX, aunque su nacimiento es más bien producto del genio jurídico. ²⁶	LGSM y otros ordenamientos
	Sociedad cooperativa	Rochdale, Inglaterra	LGSC ²⁷
	Sociedad por acciones simplificadas	Diferentes	LGSM

Los antecedentes históricos del anterior cuadro comparativo fueron obtenidos de los aportes hechos a la teoría de las sociedades mercantiles por parte de dos ilustres catedráticos mexicanos, por un lado el maestro Manuel García Rendón en la ya citada obra “Sociedades Mercantiles” y por la otra el insigne Manuel Lizardi Albarrán en su “Estudio de la ley general de sociedades mercantiles”²⁸.

Relacionado con el cuadro comparativo mostrado, existen otros ordenamientos y tipos de sociedades distintas a las reguladas por la LGSM pero que guardan una semejanza con los tipos señalados anteriormente. Al afecto, se lista a continuación

²⁶ Halperin, Issac, Sociedades de Responsabilidad Limitada, Argentina, Ed. De Palma, 1980, P. 1

²⁷ Ley general de sociedad cooperativas

²⁸ Lizardi Albarrán, Manuel, Estudio de la ley general de sociedades mercantiles, México, Ed. Porrúa, 2011.

el marco legal de las sociedades de naturaleza mercantil que existen en el ordenamiento jurídico mexicano.

Ordenamiento	Tipo de sociedad regulada	Acrónimo
Ley del mercado de valores	Sociedad anónima promotora de inversión	S.A.P.I.
	Sociedad anónima promotora de inversión bursátil	S.A.P.I.B.
	Sociedad anónima bursátil	S.A.B.
Ley de instituciones de crédito	Sociedad anónima con regulación especial y autorizadas por la Comisión Nacional Bancaria y de valores con opinión favorable del Banco de México (bancos o casas de bolsa)	S.A.
Ley de instituciones de seguros y fianzas / Ley general de instituciones y sociedades mutualistas de seguros	Sociedades mutualistas de seguros	S.M.S.
	Instituciones de seguros y fianzas	S.A. (para obtener la autorización como institución de seguros y fianzas deberá utilizarse forzosamente la sociedad anónima como vehículo corporativo)
Ley agraria	Sociedades de producción rural	S.P.R.

El derecho de sociedades en México ha evolucionado a marcha lenta y en muchas ocasiones no respondiendo a la dinámica social que exigen los mercados internacionales en los que nuestro país tiene juego²⁹, no obstante, como hemos visto, ha comenzado una diversificación de instrumentos corporativos para la consecución de objetivos en distintos sectores, desde emprendedores en ciernes

²⁹ Manzanilla Galaviz, José María, Gobierno corporativo en las sociedades mercantiles, México, Ed. Dofiscal, 2018, P. 121

hasta consolidados grupos financieros e industriales. En los siguientes temas desarrollaremos el impacto del gobierno corporativo en las sociedades mayormente utilizadas en los negocios.

Universidad Juárez Autónoma de Tabasco.
México

1.2 Acercamiento al gobierno corporativo

'Had a Code such as ours been in existence in the past, we believe that a number of the recent examples of unexpected company failures and cases of fraud would have received attention earlier. It must, however, be recognized that no system of control can eliminate the risk of fraud without so shackling companies as to impede their ability to compete in the market place.

Sir. Adrian Cadbury

Una de las mejores maneras de acercarse a un nuevo concepto es hacer la separación de sus componentes, es decir, desentrañar el significado de las partes que integran un todo, en este caso las palabras “gobierno” y “corporativo”. En primer lugar, es oportuno señalar que este concepto proviene primordialmente de una traducción de la expresión en inglés “*Corporate Governance*”, la cual tendría mejor semántica como “gobernanza corporativa”, toda vez que las palabras “gobierno” y “gobernanza” guardan similitudes, pero mayores y amplias diferencias. Para esclarecer la idea anterior, el *Online Business Dictionary* define *governance* como:

Establishment of policies, and continuous monitoring of their proper implementation, by the members of the governing body of an organization. It includes the mechanisms required to balance the powers of the members (with the associated accountability), and their

*primary duty of enhancing the prosperity and viability of the organization.*³⁰

Por su parte la Real Academia de la Lengua Española define gobernanza de la siguiente manera:

*Arte o manera de gobernar que se propone como objetivo el logro de un desarrollo económico, social e institucional duradero, promoviendo un sano equilibrio entre el Estado, la sociedad civil y el mercado de la economía.*³¹

De las anteriores definiciones podemos concluir lo siguiente:

- La gobernanza nos remite a la idea de un balance de poderes, en la escena pública como privada, tanto de *iure* como de *facto*, por tanto;
- El balance de poderes camina sobre un triángulo en cuyos picos se encuentran: Estado, sociedad civil y el mercado;
- El gobierno corporativo es una actividad que recae dentro de los órganos de control de las organizaciones.

Así pues, comprendemos que las corporaciones en sí mismas llevan implícitas la noción de gobernanza, razón por la cual podemos tener un primer concepto y decir que:

“gobierno corporativo es el sistema bajo el cual las sociedades son dirigidas y controladas”.

³⁰ Business dictionary, “governance”, visible en <http://www.businessdictionary.com/definition/governance.html>, consultado el 9 de mayo de 2018.

³¹ Real Academia de la Lengua española, “gobernanza”, visible en <http://dle.rae.es/?id=JHRSmFV>, consultado el 9 de mayo de 2018

Definición que obtenemos del Reporte Cadbury³² elaborado precisamente por el connotado Sir. George Adrian Hayhurst Cadbury³³ y diversas asociaciones bancarias, propuesta que resulta acotada en los tiempos actuales y que se ha contextualizado a diferentes supuestos, aunque es justo reconocer que resume perfectamente la idea de gobierno corporativo. Por otra parte, Alberto Javier Montiel Castellanos en el libro *“El gobierno corporativo: la llave para tener empresas más sanas, sustentables y competitivas”*, nos dice que el déficit de la definición Cadbury consiste en equiparar los términos gobernar y dirigir, pues aunque el primero incluye forzosamente actividades de dirección lo cierto es que engloba mucho más, haciendo necesario dotar de mayores elementos y alcances a la definición propuesta.

Otro punto es el señalado por la consultora multinacional de origen estadounidense Deloitte Touche Tohmatsu Limited, con operaciones en México, y que propone el siguiente concepto de gobierno corporativo:

*“el gobierno corporativo es un mecanismo que regula las relaciones entre los accionistas, los consejeros y la administración de la empresa, a través de la definición y separación de roles estratégicos, operativos, de vigilancia y gestión”.*³⁴

La propuesta anterior es bastante sesgada pues sólo considera el aspecto meramente administrativo de los órganos internos y la relación con los interesados directos pero no considera un activo fundamental que son los otros interesados

³² Cadbury, Adrian, *The financial aspects of corporate governance*, United Kingdom, Professional Publishing, LTD, 1992, P. 14, visible en <http://www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf>, consultado el 15 de noviembre de 2017

³³ Adrian Cadbury, fue un renombrado hombre de negocios en el Reino Unido. En la década de los 90, siendo director del Banco de Inglaterra, y con motivo de una serie de escándalos administrativos y financieros al interior de éste, encabezó una comisión de investigación cuyos resultados se convirtieron en el Informe Cadbury. Fue nombrado *Knight Bachelor* por Isabel II, Reina de Inglaterra, en reconocimiento a sus aportaciones al comercio ético y al *management*. The Telegraph, “Sir Adrian Cadbury, businessman”, visible en <https://www.telegraph.co.uk/news/obituaries/11847382/Sir-Adrian-Cadbury-businessman-obituary.html>, consultado el 28 de diciembre de 2017

³⁴ Deloitte Touche Tohmatsu Limited, micro sitio de “Derecho Corporativo”, visible en <https://www2.deloitte.com/mx/es/pages/risk/topics/gobierno-corporativo.html>, consultado el 15 de noviembre de 2017

englobados en el concepto de *Stakeholders*, entre los que se encuentran además de los accionistas, los proveedores, población o sociedad civil, el medio ambiente, trabajadores, entre otros, que son un contrapeso fundamental en el desenvolvimiento adecuado de toda organización económica.

Para Salomón Vargas García el gobierno corporativo debe contener todos los elementos que conforman los intereses y características de una empresa debidamente gobernada y en esta tesitura presenta una propuesta conceptual en los siguientes términos:

*“Gobierno corporativo son principios, normas y leyes aplicables a las corporaciones, así como a los sujetos de su ejercicio, que se refieren a la propiedad o posesión corporativa, su conducción o administración, la estructura y facultad de los mismos así como las medidas y prácticas tendientes a ejercer el objeto de las corporaciones y prolongar su desarrollo; entre ellas: la prevención y disminución de riesgos, la transparencia, la competitividad y, la sucesión y permanencia de sus miembros”.*³⁵

La definición propuesta por Salomón Vargas es completa por cuanto al rol del gobierno corporativo como herramienta de control interno y frente a sus miembros, pero deja de lado las cuestiones de los terceros interesados, no obstante es trascendente por cuanto que considera dos puntos que no se habían mencionado hasta este momento: la de prolongar el desarrollo de la corporación, la sucesión y permanencia de sus miembros. Esto es así porque, como igualmente lo explica el autor, son pocas las empresas que pueden trascender más allá de la primera generación de fundadores, desapareciendo en la transición o bien siendo absorbidas por otras empresas mejor organizadas.

³⁵ Vargas García, Salomón, “Apuntes de gobierno corporativo”, México, Editorial Porrúa, 2013, p. 22.

Por su parte Miguel Ángel Cervantes Penagos³⁶, citando a Wigodski y Zuñiga, señala que una definición concreta sobre gobernanza en las empresas debe ser la siguiente:

*“es un sistema mediante el cual las empresas son dirigidas y controladas para contribuir a la efectividad y rendimiento de la organización, estableciendo los estándares que guían el **comportamiento de todos los miembros de una compañía**, determinando las obligaciones y responsabilidades de éstos con la **comunidad, los inversionistas y los financistas**”.*

En esta definición podemos encontrar ya una referencia precisa a la participación efectiva de la comunidad en las operaciones e intereses de la empresa. También es llamativo que se hace referencia a todos los miembros de la compañía y no sólo a los accionistas o administradores, sino que contempla toda la estructura organizacional y operativa. Es menester subrayar que en algunas empresas existe la opción para los empleados de ser “accionistas” a través del concepto de *Stock Option*, lo cual quiere decir que es el derecho u opción, que no obligación, de comprar a futuro acciones por parte de los trabajadores a un precio fijado y mediante un contrato, señalando un plazo determinado para ejercer la opción.

En este contexto encontramos la definición propuesta por Adam Deam y Friederich Neubauer, citados por Felipe Miguel Carrasco Fernández³⁷:

“proceso por el cual las compañías se hacen responsables de los derechos y deseos de las terceras partes interesadas”.

Aquí ya es más que evidente la inclusión de los terceros interesados o *stakeholders*, considerando y respetando las necesidades del medio y de la

³⁶ Cervantes Penagos Miguel ángel, “Fundamentos de Gobierno Corporativo”, México, Editorial Trillas, 2010, p. 28

³⁷ Carrasco Fernández, Felipe Miguel, “Derecho Societario Global”, México, Editorial Popocatepetl, 2011, p. 321

sociedad, contexto que nos lleva a considerar que con relación al concepto de “gobierno corporativo” existen dos caminos tajantes, por un lado los que focalizan la atención en los deberes directos con los accionistas y por otro en el que se toman en cuenta los terceros interesados, hecho por el cual creemos que el planteamiento, con efecto de definición, que más se apega al contexto del presente trabajo, sin que sea el única, es la que sintetizan Holly Gregory y Marsha Simms, socias de las firmas de abogados Sidley Austin LLP y Weil, Gotshal & Manges LLP, respectivamente:

“The term “corporate governance” is susceptible of both narrow and broad definitions. Narrowly defined, it concerns the relationships between corporate managers, directors and shareholders. It can also encompass the relationship of the corporation to stakeholders and society. More broadly defined still, “corporate governance” can encompass the combination of laws, regulations, listing rules and voluntary private sector practices that enable the corporation to attract capital, perform efficiently, generate profit, and meet both legal obligations and general societal expectations”³⁸

Este planteamiento es bastante interesante por dos cosas: la primera porque niega la noción estrecha de gobierno corporativo como una herramienta sólo en beneficio de los accionistas y la relación de estos con sus directivos, sino que trasciende al esbozar la necesidad de combinar otros factores; la segunda porque, eufemismos de lado, señala los objetivos que persigue la implementación de adecuadas prácticas de gobierno corporativo; además de lo anterior este planteamiento es realizado por dos connotadas abogadas en el ámbito del gobierno corporativo, lo cual es de valorarse pues la mayoría de los conceptos y definiciones que se manejan provienen de personas con perfiles enfocados a la administración y las finanzas.

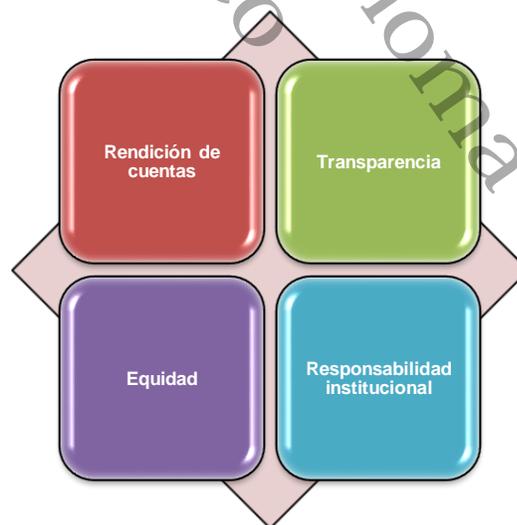
³⁸ Gregory, Holly J. & Simms, Marsha E. “Corporate governance: What it is and why it matters”, 1999, visible en <https://growthorientedsustainableentrepreneurship.files.wordpress.com/2016/07/gv-corporate-governance-what-it-is-and-why-it-matters.pdf>, consultado el 15 de septiembre de 2017

Con lo anterior podemos concluir que lo sustancial a la hora de pensar en gobierno corporativo es afín con lo siguiente³⁹:

- La relación de los accionistas con sus directivos (gerentes, directores, entre otros);
- La posición de la empresa frente a los *stakeholders*;
- *Compliance* de la regulación impuesta por el Estado, así como de los códigos internos;
- Adopción del gobierno corporativo basado en la idea de compromiso.

No podemos decir que el concepto de gobierno corporativo pueda agotarse en una sola idea, pues ésta tiene que adaptarse a distintos contextos, situación que puede variar o agregar elementos que para el curso de la presente investigación pudieran considerarse innecesarios.

Sin menoscabo de lo anterior, consideramos que todo programa de gobierno corporativo debe sustentarse en 4 principios a saber⁴⁰:



³⁹ Loc. Cit.

⁴⁰ Aguiñaga Gallegos, Daniel, Gobierno corporativo. Las mejores empresas mexicanas, México, Editorial del Tecnológico de Monterrey, 2017, P. 15

En donde la rendición de cuentas es el sustento para favorecer la transparencia en todas las operaciones de la empresa, tanto financieras como operativas en todos los niveles. La transparencia, por consiguiente, es la revelación exacta de la información que incumbe el funcionamiento de la empresa; no se trata de hacer pública información confidencial sino asegurarse que dicha información esté disponible. Al mencionar que la información debe ser accesible nos referimos a que se debe dar un trato equitativo (equidad) a todos los accionistas e involucrados en el día de día de la compañía (directores o gerentes). Finalmente, no podemos dejar de lado la participación vital de los terceros interesados a quienes se les debe reconocer el derecho de inherencia y participación en aquellas decisiones que puedan afectar su vida, a esto se le conoce como responsabilidad institucional⁴¹.

⁴¹ Aguiñaga Gallegos, Daniel, Loc. Cit.

1.3 Marco jurídico del gobierno corporativo en México

Porque desde que se concibió al Estado como un mecanismo artificial construido para garantizar la existencia social del hombre, la ley aparece como la garantía de ese funcionamiento mecánico, es decir, organizativo, ya que la ley realiza la necesaria reducción al orden, a la unidad, de una parte, como centros de producción del derecho y, de otra, mediante la eliminación de la desigualdad jurídica al abolir los privilegios.

Carlos de Cabo Martín

De acuerdo a la doctrina generalmente aceptada, las fuentes del derecho se dividen principalmente en tres rubros: formales, materiales e históricas. Dentro de las fuentes formales del derecho encontramos a la ley, la costumbre y la jurisprudencia⁴², siendo la primera la considerada como auténtica y directa fuente del derecho⁴³, soslayando al resto por considerar que éstas son tan sólo fuentes indirectas toda vez que es la norma jurídica la que tiene que reconocerlas en primer lugar para poder tener la característica de vinculantes. En la actualidad, a pesar de lo tradicionalmente aceptado por la doctrina jurídica, existen diversas fuentes que han adquirido mayor trascendencia, tal es el caso de los tratados internacionales y de los códigos u ordenamientos al interior de las organizaciones, así como los mecanismos alternos de solución de controversias. En mi opinión los códigos de ética o conducta en las empresas, no pueden ser clasificados como usos o costumbres pues no reúnen la condición de inveterado cause, además de que la costumbre o los usos suponen una obligatoriedad tácita, en tanto que los primeros

⁴² Mantilla Molina, Roberto, Derecho Mercantil, México, Ed. Porrúa, 1977, P. 41

⁴³ Reyes Garza, Raúl, Introducción al Derecho Mercantil, México, Ed. Impresora Monterrey, 2003, P.

son libres de coacción. Nota aparte merece el marco normativo que veremos más adelante con relación a la obligatoriedad de implantar un esquema de gobierno corporativo tal y como lo exige la Ley del Mercado de Valores o la Ley de Instituciones de Seguros y Fianzas.

Conforme a lo anterior, y siguiendo la tradición doctrinal al respecto, se enuncia el marco jurídico del gobierno corporativo en nuestro país, el cual encuentra soporte inicial en el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, relativo a la rectoría económica del Estado, en cuyo último párrafo señala:

*“La ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional, promoviendo la competitividad e implementado una política nacional para el **desarrollo industrial sustentable** que incluya vertientes sectoriales y regionales, en los términos que establece esta constitución”*

De esto podemos interpretar que el Estado arropará y alentará las actividades que se realicen desde la iniciativa privada para que éstas puedan tener un impacto positivo en el desarrollo nacional; asimismo señala que el Estado implementará una política nacional para que el desarrollo sea sustentable e incluya variantes sectoriales y regionales.

Bajo esta línea constitucional los textos normativos en relevancia vendrían a ser los siguientes:

- **Ley General de Sociedad Mercantiles:** que contiene los tipos de sociedad mercantiles que existen en el sistema jurídico mexicano (con las adiciones hechas y señaladas en el segundo capítulo de la presente investigación);

- **Código de Comercio:** reúne las obligaciones, derecho y reglas que se deben seguir en los negocios.
- **Ley de Títulos y Operaciones de Crédito:** por cuanto que contempla el uso y transmisión de títulos de crédito tales como las acciones, obligaciones, entre otros.
- **Código Civil:** importante como fuente supletoria y como regulador de lo relacionado con las obligaciones; asimismo es en el Código Civil donde se regula lo relativo a las sociedades civiles.
- **Ley del Mercado de Valores:** que regula las variantes de la sociedad anónima y prescribe ciertas formalidades para su control.
- **Ley de Instituciones de Seguros y Fianzas:** importante a raíz de la reforma del 2013 a través de la cual, por primera vez en el ordenamiento mexicano, se dedicó un capítulo al gobierno corporativo y se definen algunos términos propios del esquema.
- **Ley Federal de Competencia Económica:** ordenamiento que encuentra fundamento en el artículo 28 de la Constitución; tiene como primordial objetivo evitar las concentraciones de empresas o monopolios, en perjuicio del mercado.
- **Ley Federal de Protección al Consumidor:** si dentro de los *stakeholders* podemos encontrar a la población consumidora, es evidente que el objeto de persigue esta ley es esencial a la hora de la elaboración y ejecución de código de mejores prácticas corporativas.
- **Ley de Inversión Extranjera:** de resaltada importancia por la señalización de áreas restringidas para la participación de extranjeros;
- **Código Nacional de Procedimientos Penales:** Se incluye la responsabilidad penal de las personas morales, situación que va relacionado con el cumplimiento legal y éste con el gobierno corporativo.

- **Ley Federal del Trabajo:** los trabajadores son parte irremplazable en una corporación por lo tanto aquellas prácticas como el mal llamado *outsourcing* son prácticas que, aunque reconocidas por la ley, se contraponen a los código de ética de muchas organizaciones.
- **Código Fiscal de la Federación y otras disposiciones fiscales:** el cumplimiento de las obligaciones fiscales es uno de los temas más importantes en temas de gobierno corporativo y también es en este rubro donde nacieron muchas prácticas que han ido aplicándose igualmente a otras áreas, como es el caso de las auditorías y de vigilancia. No obstante, hay que tomar en consideración que en nuestro país la excesiva y compleja legislación ⁴⁴ hace complicado el cumplimiento de las obligaciones, además que existe una deslegitimación de los impuestos al destaparse diversos escándalos que han tenido como centro del desvío de recursos públicos en grandes cantidades.

Por otro lado a partir del primero de enero de 2015 la nueva de ley de Petróleos Mexicanos contempla, en el título segundo, lo relativo al gobierno corporativo para la ahora Empresa Productiva del Estado (denominación caprichosa y forzada); dicha ley contempla de forma rudimentaria y escueta la manera en que se habrá de dirigir a Petróleos Mexicanos.

Finalmente es oportuno señalar que, considerando que la jurisprudencia es una de las fuentes formales del derecho, hasta el momento sólo existen tres tesis aisladas, todas posteriores a diciembre de 2016, en las que se menciona expresamente “gobierno corporativo”; la primera versa sobre la interpretación del artículo 48 de la Ley del Mercado de Valores, la cual reza de la siguiente manera:

⁴⁴ TMF Group B.V., The financial complexity index 2018, Reino de los Países Bajos, p. 16, visible en <https://www.tmf-group.com/en/news-insights/publications/2018/financial-complexity-index/#cta-reveal-anchory>. Rescatado el día 22 de mayo de 2018.

SOCIEDADES ANÓNIMAS BURSÁTILES. CONDICIONES PARA APROBAR EN SUS ESTATUTOS SOCIALES CLÁUSULAS TENDIENTES A PREVENIR LA ADQUISICIÓN DE ACCIONES QUE OTORGUEN EL CONTROL DE LA SOCIEDAD (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 48 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES).

Un cambio de control de una sociedad en el mercado de valores puede ser el resultado acumulado del conjunto de decisiones individuales de sus accionistas de enajenar sus valores. Cuando sucede con oposición de los órganos de gobierno de la sociedad, esto es, **cuando los accionistas deciden vender sin consultar con los órganos de gobierno corporativo, a dicha toma de control se le denomina "hostil" para identificarla de aquélla resultado de la aprobación colegiada de los accionistas y de los órganos de gobierno, conocida como "amigable"**. El referido precepto establece una habilitación para que las sociedades mencionadas puedan aprobar en sus estatutos medidas para protegerse contra el primer tipo de toma de control, la que consiste en una potestad configurativa para que, a través de su máximo órgano de gobierno -la asamblea de accionistas-, las sociedades emitan medidas proteccionistas contra la amenaza de perder el control por la adquisición de acciones por parte de terceros o de los mismos accionistas, sin imponer o condicionar los medios a utilizar, lo que implica que es intención del legislador reservar a la libertad de apreciación de las asambleas para escoger el mejor medio para lograr el fin tutelar. Para lograr validez, dichas medidas deben satisfacer dos tipos de requisitos: 1) procedimentales, conforme a los cuales debe verificarse que las medidas se propongan en una asamblea general extraordinaria de accionistas y sean aprobadas por una mayoría calificada que supere el noventa y cinco por ciento del capital social; y, 2) los materiales, conforme a los cuales se requiere evaluar que las medidas no resulten inequitativas para los integrantes, ni se vulneren otros contenidos legales, destacando el previsto en la fracción III del precepto, referido a que no se restrinja en forma absoluta la toma de control de la sociedad, pues dicho extremo actualizaría un supuesto de sobre-inclusión, al prohibir las tomas de control amigables

Amparo directo 23/2014. Grupo Aeroportuario del Pacífico, S.A.B. de C.V. 17 de junio de 2015. Mayoría de tres votos de los Ministros José Ramón Cossío Díaz, quien formuló voto concurrente, Olga Sánchez Cordero de García Villegas, quien reservó su derecho para formular voto concurrente, y Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Disidentes: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, quien reservó su derecho para formular voto particular y Jorge Mario Pardo Rebolledo, quien formuló voto particular. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretario: David García Sarubbi.

Esta tesis se publicó el viernes 06 de enero de 2017 a las 10:07 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

Época: Décima Época, Registro: 2013373, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 38, Enero de 2017, Tomo I, Materia(s): Civil, Tesis: 1a. IV/2017 (10a.), Página: 393.

La segunda tesis aislada fue publicada el 21 de septiembre de 2018 y aborda la naturaleza jurídica de las empresas productivas del Estado, mencionando que éstas se rigen por principios de buen gobierno corporativo:

EMPRESAS PRODUCTIVAS DEL ESTADO. SU NATURALEZA.

El régimen transitorio de la reforma a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia de energía, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 20 de diciembre de 2013, ordenó la transformación de Petróleos Mexicanos y de la Comisión Federal de Electricidad en empresas productivas del Estado. De los preceptos reformados y los objetivos perseguidos se advierte que dichos entes son empresas públicas de propiedad exclusiva del Gobierno Federal, con el mandato constitucional de crear valor económico a fin de incrementar los ingresos de la Nación, con sentido de equidad y responsabilidad social y ambiental. Por otro lado, y como el artículo 90 constitucional señala que la Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal, se concluye que las empresas productivas del Estado son una nueva categoría de entidades paraestatales con un régimen jurídico especial y diferenciado, alejado de la tradicional lógica de controles y jerarquía administrativa, **basado en principios de gobierno corporativo**. Por ello y a pesar de que el fundamento de su creación son normas de derecho público, su operación se rige, en lo no previsto por su ley, reglamento y disposiciones que de éstos emanen, por el derecho civil y mercantil. Con este régimen diferenciado se pretende que las empresas productivas del Estado puedan competir con flexibilidad y autonomía en las industrias que se les encomiendan y así cumplir con su mandato constitucional.

SEGUNDA SALA

Amparo en revisión 1131/2017. Mario Alberto Hernández de la Rosa. 30 de mayo de 2018. Mayoría de tres votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek y Eduardo Medina Mora I. Disidentes: José Fernando Franco González Salas y Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: José Omar Hernández Salgado.

Amparo directo 3/2018. Elvia Sifuentes Chavira y otros. 4 de julio de 2018. Mayoría de tres votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek y Eduardo Medina Mora I. Disidente: José Fernando Franco González Salas. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos; en su ausencia hizo suyo el asunto Alberto Pérez Dayán. Secretaria: María Antonieta del Carmen Torpey Cervantes.

Amparo en revisión 1352/2017. Alma Isela Torres Godoy y otro. 9 de agosto de 2018. Mayoría de tres votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek y Eduardo Medina Mora I. Disidentes: José Fernando Franco González Salas y Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: María Antonieta del Carmen Torpey Cervantes.

Amparo directo 19/2018. Manuel Rodríguez Rodríguez, por propio derecho y en representación de su hija menor de edad Ana Karina Rodríguez Camargo. 9 de agosto de 2018. Mayoría de tres votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek y Eduardo Medina Mora I. Disidentes: José Fernando Franco González Salas y Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretario: Eduardo Romero Tagle.

Esta tesis se publicó el viernes 21 de septiembre de 2018 a las 10:30 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

La tercera tesis aislada, de noviembre de 2020, versa sobre auditorías a organismos descentralizados no sectorizados como el Infonavit:

INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES (INFONAVIT). ATENDIENDO A SU NATURALEZA JURÍDICA, ASÍ COMO A LA DE LOS RECURSOS QUE ADMINISTRA, SÍ PUEDE SER AUDITADO O FISCALIZADO POR LA AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN (ASF) DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN.

El Infonavit es un organismo descentralizado no sectorizado sui generis, que respecto a su estructura se rige por su propia ley, y en cuanto a su funcionamiento, operación, desarrollo y control está sujeto a la Ley Federal de las Entidades Paraestatales; además, su finalidad constitucional es establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a los trabajadores un crédito barato y suficiente para que adquieran una vivienda digna, por lo que su finalidad es considerada como de utilidad social. **Por tanto, aunque cuente con un sistema de auditoría interno como otras dependencias (lo que se conoce como gobierno corporativo)**, así como un control a cargo del Gobierno Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, no por ello queda excluido de ser auditado o fiscalizado por la Auditoría Superior de la Federación de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, cuyas facultades no están limitadas a los recursos que integran la Hacienda Pública Federal, sino que también comprenden el patrimonio de los entes públicos federales, entre ellos, los organismos descentralizados, y, precisamente por tener un origen y una finalidad constitucional pero, además, atendiendo a la naturaleza de los recursos que administra. De ahí que es factible que al Infonavit se le revise: a) el cumplimiento de los programas federales y el debido ejercicio de su patrimonio; y, b) si el

numerario que percibe por las aportaciones de seguridad social se integra debidamente a las subcuentas de vivienda, esto es, que se hacen los depósitos que corresponden. Consecuentemente, la existencia de los controles referidos no excluye auditorías de un ente externo, como la Auditoría Superior de la Federación, siempre y cuando cuente con facultades para ello, las que en todo caso serán complementarias, pero de ninguna forma excluyentes, por lo cual, deberá tener en cuenta el régimen interno establecido en la Ley de dicho Instituto, esto es, lo referente a su sistema de auditorías interna y externa, así como la diversa prevista en el artículo 66 de tal ordenamiento.

Amparo en revisión 157/2020. Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. 9 de septiembre de 2020. Mayoría de tres votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Luis María Aguilar Morales y Yasmín Esquivel Mossa; el Ministro Aguilar Morales expresó que vota con consideraciones adicionales, por lo que formulará voto concurrente. Disidentes: José Fernando Franco González Salas, quien manifestó que formularía voto particular, y Javier Laynez Potisek. Ponente: Yasmín Esquivel Mossa. Secretario: Juvenal Carbajal Díaz.

Esta tesis se publicó el viernes 13 de noviembre de 2020 a las 10:24 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

Además de las tesis transcritas, el Poder Judicial también se ha pronunciado sobre aspectos esporádicos relativos a la responsabilidad de los administradores y otros órganos de gobierno, pero sin precisar conceptos o emplear los términos comúnmente utilizados en materia de gobierno corporativo, mucho menos ofrecer alguna definición al respecto.

1.4 Stakeholders

Capitalism is a system of social cooperation – a system of how we work together to create value for each other. Seeing it any other way can lead to dangerous social policies, and to the tarnishing of the one institution –business- that still has to play a central role in lifting hundreds of millions of more people out of poverty in Asia, Africa and Latin America.

Edward Freeman

Al hablar de una empresa o sociedad mercantil propiamente dicha, regularmente se considera a los accionistas como los únicos dueños e interesados en el desenvolvimiento de ésta. Dicha idea, aunque cierta a prima vista, no es del todo correcta actualmente, lo anterior es así toda vez que además de los accionistas (*shareholders*, en otras ocasiones llamados también inversionistas) existen otros interesados, internos o externos, afectos en el desenvolvimiento de la empresa, tales como los consumidores, proveedores, trabajadores, el Estado, la sociedad y el medio ambiente, entre otros. Cuando los accionistas y los otros sujetos de interés se juntan, estamos frente al concepto de *stakeholder*.

Fue Edward Freeman quien popularizó el concepto en su obra *Strategic Management* alimentando dicha concepción durante sus años de investigación en la Escuela de Negocios de la Universidad de Virginia⁴⁵. Freeman es un convencido de que la Teoría de los *stakeholders* va más allá de una aparente responsabilidad corporativa ligada a intereses de marketing y/o moda. Lo que el filósofo norteamericano propone es reinventar, por encima de la semántica, el

⁴⁵ Manzanilla Galaviz, José María, *Gobierno corporativo en las Sociedad Mercantiles*, México, Ed. Dofiscal, 2018, P. 6

concepto de *Social Corporate Responsibility*, para transmutarlo a una versión más singularizada y concreta: “*Company Stakeholder Responsibility (CSR)*”⁴⁶. Lo anterior es así porque, de acuerdo con el oriundo de Columbus, Georgia, existe una diferencia sustancial entre la responsabilidad corporativa (i), comercial (ii) y social-empresarial (iii). La primera es aquella que está enfocada a la obligación frente a los accionistas o frente al Estado desde el punto de vista de la regulación y las ganancias o utilidades respectivamente; lo anterior se corrobora, por ejemplo, con lo señalado en el artículo 181 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, el cual establece el imperativo anual de las asambleas ordinarias para las sociedades anónimas en cuyo orden del día se encuentra precisamente informar a los accionistas el estado que guarda la sociedad⁴⁷ o, para el caso del Estado, la regulación ambiental de acuerdo a la Ley de Cambio Climático o la Ley de Equilibrio Ecológico. Por otro lado la responsabilidad u obligación comercial redundante en el hecho de guardar condiciones éticas, compromisos y respeto frente a los componentes de la cadena de suministros y de servicios o manufactura, es decir, empleados, proveedores, distribuidores y acreedores, entre otros; dentro de este rubro también encontramos a los clientes quienes finalmente reciben el producto terminado. Hasta este punto, de acuerdo al maestro Freeman, no es posible hablar de responsabilidad sin caer en lo superfluo,⁴⁸ ya que guardar y respetar dichas condiciones es simplemente obligatorio sino se quiere enfrentar problemas como desabasto, mala reputación, demandas por incumplimiento de pago o incluso responsabilidad penal por hechos que puedan encuadrarse en algún tipo criminal, amén de las demandas laborales que pudieran presentar los trabajadores por el incumplimiento de las obligaciones y derechos establecido en la legislación laboral. En el mismo sentido se encuentran los clientes o

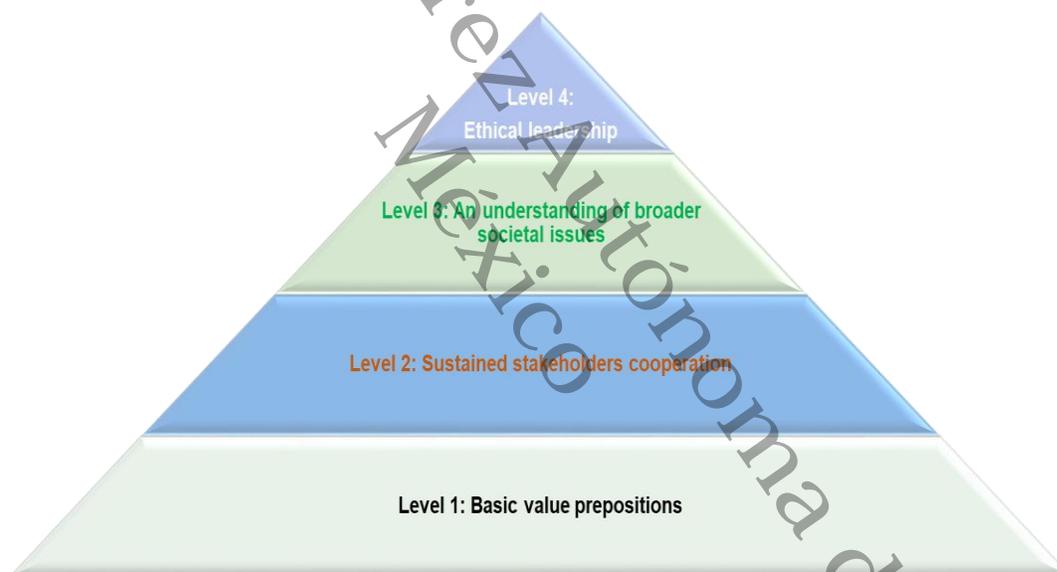
⁴⁶ Freeman, Edward, *A new approach to CSR: Company Stakeholder Responsibility*, EUA, Julio 29, 2008, visible en https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1186223

⁴⁷ Un error común en la práctica societaria es considerar que en las asambleas ordinarias se debe tratar obligatoriamente lo relativo al nombramiento, ratificación y emolumento de los administradores y comisarios. Lo cierto es que se trata de una falacia amalgamada con los años, pues lo único verdaderamente obligatorio en dicha asamblea es lo que señala la fracción I del citado artículo 181, sin que sea así para las fracciones restantes.

⁴⁸ *Ibidem*

consumidores quienes, siendo personas físicas o MIPYMES⁴⁹, pueden acudir a la Procuraduría de la Defensa del Consumidor en caso de que sus derechos hayan sido trastocados por los diversos supuestos que señala el ordenamiento respectivo. Por lo anterior podemos concluir que el cumplimiento frente a dichos interesados es una obligación y no una responsabilidad, además, al mantener la armonía en la relación suministro-producción-cliente los involucrados son redituados mutuamente al recibir cada uno lo que considera tiene derecho.

Finalmente está el escaño de la responsabilidad de la empresa frente a la sociedad, la ya mencionada “CSR”. Al respecto el profesor Freeman dice: *el objetivo de esta teoría es crear valor para los interesados clave y cumplir cabalmente con las responsabilidades que se tiene con ellos*⁵⁰. Para lograrlo propone los siguientes niveles de compromiso con los *Stakeholders*:



En el primer nivel encontramos la proposición básica de valor en la cadena de suministro, comenzando con un adecuado cumplimiento de obligaciones con proveedores, clientes, trabajadores, entre otros. Este cumplimiento, dice Freeman, es la base que permite que los negocios puedan ser redituables desde cualquier ángulo al beneficiar y agregar valor a sus relaciones estrictas de comercio o trabajo.

⁴⁹ Micro, Pequeñas y Medianas empresas, de acuerdo al artículo 3 de la Ley para el Desarrollo de la Competitividad de la Micro, Pequeña y Mediana Empresa.

⁵⁰ Op. Cit.

El segundo nivel propone la permanencia de la visión o programa a favor de los Stakeholders señalados en el nivel uno, es decir, que no se agote en una fugaz campaña de compromisos sin anclaje dentro de la organización, sino que se mantenga como un valor y sello al interior de la empresa; así pues la posibilidad de seguir generando utilidades, a la par de proyectos de expansión, exige que todos los interesados estén satisfechos y en cierta medida agradecidos por mantener una relación de negocios, trabajo o comercial con la empresa que se trate, no obstante, dicha relación no puede ser invariable, es decir, los cambios que existen a nivel macroeconómico, político o financiero en el mundo marcarán la pauta para reformular las relaciones con proveedores, consumidores, accionistas o trabajadores⁵¹.

En Youtube circula un video del Dr. Freeman titulado: “*Business for human beings*”, donde teoriza sobre la evolución de los negocios desde una amplia comprensión de los problemas sociales por parte de la empresa, esto es, comprender los escenarios internacionales y locales de una forma globalizada en la que el respeto y la atención al entorno es vital para el desenvolvimiento del objetivo económico. Hacer caso omiso a esto, puede traer consecuencias serias para las empresas, tal como sucedió en la década de los noventa con el gigante petrolero Royal Dutch Shell en Nigeria⁵², a raíz del asesinato del activista y poeta nigeriano Ken Saro-Wiwa. La multinacional de origen holandés fue acusada de presionar a la dictadura militar de Sani Abacha para que controlara las protestas de los ciudadanos en contra de las actividades de extracción de hidrocarburos y devastación irreversible de selvas. Cuando el gobierno nigeriano actuó, Ken Saro-Wiwa no tuvo un trato digno y por consiguiente ningún respeto a sus más elementales derechos humanos. No conforme con lo hasta ese entonces perpetrado, la petrolera fue omisa ante el clamor ciudadano que pedía interviniera frente al gobierno dictatorial para garantizar la

⁵¹ Freeman pone como ejemplo la entrada de productos chinos de bajo de costo en un mercado local; para poder competir con dichos precios, sin bajar la calidad, la empresa regional o local tendría que prescindir de algunos empleos, tal vez reducir o terminar muchas relaciones con proveedores de servicios de publicidad o de logística; así pues dentro de las políticas internas de una compañía no es posible hablar de invariabilidad, siendo que se está sujeto al entorno y a sus cambios.

⁵² Seay, Laura, *The complex life and death of Ken Saro-Wiwa*, The Washington Post, USA, 2016, rescatado el 25 de mayo de 2018 https://www.washingtonpost.com/news/monkey-cage/wp/2016/07/29/the-complex-life-death-of-ken-sarowiwa/?noredirect=on&utm_term=.d24b0200

integridad del líder nigeriano quien finalmente fuera asesinado en noviembre de 1995 junto con 7 personas más⁵³. A raíz de ello, y por encima de las indemnizaciones que ha tenido que pagar a las viudas de los activistas, Shell ha tenido que cargar con el estigma de ser una empresa sin escrúpulos, la cual ha gastado enormes sumas de dinero en tratar de limpiar su imagen, sin mucho éxito.

En el tercer nivel se entraña la idea de mantener un liderazgo ético, basado en la concepción de los derechos humanos y sociales, en donde existe una inclinación a respetar las prerrogativas fundamentales del medio y en donde la empresa, lejos de ser considerada un ente malvado, viene a formar parte de la sociedad como un ciudadano más, el llamado *corporate citizenship*.

⁵³ Amnesty International, Investigate Shell for complicity in murder, rape and torture, United Kingdom, 2017, rescatado el 25 de mayo de 2018 <https://www.amnesty.org/en/latest/news/2017/11/investigate-shell-for-complicity-in-murder-rape-and-torture/>

1.5 Corporate Citizenship

“Is it progress,” the Polish poet Stanislaw Lec asked, “if a cannibal uses a fork?” I believe it can be, particularly in the case of corporate capitalism and corporate cannibalism.”

J. Elkington

El título que da nombre a este subtema, se traduce literalmente como ciudadanía corporativa y básicamente remite a una idea fundamental: toda empresa debe comportarse como un buen ciudadano en la comunidad donde se encuentre, es decir, no basta con el cumplimiento de sus obligaciones mínimas bajo la coacción de la ley sino que es necesario que muestre un comportamiento deontológico en su actuar. Así como nosotros en nuestra colonia o comunidad respetamos los espacios de estacionamiento ajenos, los horarios de limpia pública o mantenemos un nivel de decibeles bajo en horarios nocturnos, también las instituciones deben comportarse cívicamente considerando las características propias de un ente colectivo.

Al respecto Markus Beckmann e Ingo Pies, profesores del Wittenber-Zentrum Für Globale Ethik en Alemania, comentan que existen tres visiones básicas que buscan conciliar el reto de amalgamar ética y negocios en una empresa⁵⁴. El primero, mencionado a modo de conjetura general, consiste en negar cualquier valor a la responsabilidad corporativa considerando que la empresa no tiene mayor compromiso con la sociedad que cumplir con las leyes que de ella han emanado a través de los cuerpos legislativos. El segundo, tiene que ver con la idea de anteponer a las ganancias y a la generación de riquezas, preceptos morales. Esta cuestión, reflexionan los decanos de Wittenberg, resulta atractiva en un primer acercamiento - ¿A quién no le parecería llamativo una empresa que, lejos de buscar la generación

⁵⁴ Pies, Ingo and Beckmann, Markus, Sustainability by Corporate Citizenship - The Moral Dimension of Sustainability, Germany, (2004), rescatado el 22 de febrero de 2018 disponible en SSRN: <https://ssrn.com/abstract=991323> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.991323>

de ganancias, enfoque toda su estructura a un actuar loable y ético a favor de la sociedad?- pero desastrosa en el largo plazo. En un mercado donde la competitividad lo es todo, esto forzaría a cualquier organización a modificar su férrea política moral para adaptarse a los embates externos o bien atenerse a una inexorable liquidación. Finalmente, y una vez que podemos aseverar que la aplicación en la empresa de una finalidad ética o moralista sin parámetros es inviable, podemos sostener que una posible solución se encuentra en la deontología empresarial, es decir, la unión de principios éticos basados en las variantes que puedan presentarse en los negocios y en el mercado; y es de esto de lo que se trata precisamente la visión económica de la ciudadanía corporativa: un ciudadano en el vecindario que aporta valor económico al crear empleos, pero no sólo con el mínimo que exige la ley, sino otorgando mejores salarios y aún mejores condiciones laborales o bien una empresa que no se limita al cumplimiento de las prescripciones de la norma en materia ambiental sino que además implementa de manera razonada un Código de Mejores Prácticas Ambientales y se audita internamente para garantizar el cumplimiento de sus propios estándares.

Por otra parte conviene resaltar el punto de vista del profesor Gerd Mtuz⁵⁵ quien señala que no deben confundirse los conceptos de Responsabilidad Social Corporativa y Ciudadanía Corporativa, al mencionar que la primera está fuertemente relacionada con la propia actividad de la organización (evitar la subcontratación, comercio justo, trato digno a proveedores, entre otros), mientras que la ciudadanía corporativa no está relacionada directamente con la actividad propia de la empresa, sino con la sociedad mediante, quizá, una inversión que beneficie a la población en general.

Al respecto el CSR-Kompetenzzentrum OWL⁵⁶ patrocinado por la Unión Europea, señala que por responsabilidad social corporativa (RSC) podemos entender:

⁵⁵ Mtuz, Gerd, Business and Poverty: Innovate Strategies for Global CSR, Germany, 2013, rescatado el 22 de febrero de 2018 y disponible en <https://www.codespa.org/blog/.../Business-and-poverty-strategies-for-global-csr.pdf>

⁵⁶ CSR-Kompetenzzentrum OWL, what is Corporate Social Responsibility?, Germany, 2010, rescatado el 22 de febrero de 2018 y disponible en http://www.csr-kompetenz.de/fileadmin/dokumente/CSR_TRAINING_GB.PDF

“a system "designed to help companies integrate social and environmental concerns into their corporate activities and into their interaction with stakeholders on a voluntary basis". CSR does not replace political actions and legislation. However, CSR offers the opportunity to pursue further social goals and to set standards.”

Por otro lado Ciudadanía Corporativa hace referencia a:

Corporate social commitment refers to voluntary non-profit investments into the community made by a company. For this purpose, the company provides for example money, products or the know-how and manpower of its employees. Commitment can be realized with a variety of tools, such as donations and sponsoring, corporate volunteering and public private partnership. In order to be credible, the commitment should be integrated into the sustainability strategy of companies and have a close connection to the main line of business or core know-how. Social commitment is capable of generating advantages both for society and for the company, resulting in a so-called win-win situation.

Ambos conceptos coinciden en la forma voluntaria en la que son implementados pero varían en el *target* al que están enfocados, pues como se mencionó anteriormente uno es con miras a impactar en el grueso de los stakeholders y el otro, sin distar demasiado, refiere principalmente a un compromiso con la sociedad.

1.5 Código de ética y política interna en la empresa

La ética de mínimos en una relación justa entre empresario y recursos humanos va más allá de lo legal. Si bien la legalidad marca los mínimos después de los cuales empieza el salvajismo, la verdadera justicia implica un cierto arte de vivir, un arte de saber que el mínimo legal en ciertas ocasiones es insuficiente y que por lo tanto es necesario ir más allá de lo que señala.

Fernando Savater

Los códigos de ética, de la mano con las políticas internas en una organización, constituyen el primer eslabón en la historia y aplicación del moderno concepto de *compliance*, vocablo anglosajón que se ha vulgarizado para caer en la estela limitada del derecho penal y, concretamente para el caso de nuestro país, como manifestación de la reciente aparición del Código Nacional de Procedimientos Penales y el capítulo relativo a la responsabilidad penal de las personas jurídicas. De acuerdo con Carlos Requena, profesor de derecho en la Universidad Panamericana de la Ciudad de México y autor del libro *Compliance Legal de la Empresa*, fue en la década de los 90 que comenzaron a proliferar los códigos de ética en las empresas como consecuencia de la crisis de la globalización y de la irrupción del célebre libro de John Rawls relativo a la teoría de la justicia, sumado al deseo de las organizaciones por demostrar una faceta de cambio y responsabilidad tanto internamente como de forma exterior⁵⁷.

Pese a lo anterior, la inclusión de la ética en la empresa no es un tema que haya aparecido como consecuencia de las recientes tendencias en el *management*

⁵⁷ Requena Carlos, *Compliance Legal de la Empresa*, Una tendencia regulatoria mundial, México, Ed. Dofiscal, 2017.

y el derecho, pues la idea de un proceder ético en cada uno de los hombres es casi tan antigua como el hombre mismo; situación distinta es que hayan aparecido en la escena mediática y empresarial detonadores que pusieron sobre la mesa del debate a la ética y a la filosofía de cumplimiento como una medida constante y estructurada.

Durante la década de los 90 tuvieron lugar distintos escándalos corporativos con cobertura y alcance internacional, como lo fueron los reiteradamente citados casos de Enron, WorldCom o Parmalat, así como aquellos en México que involucraron a entidades como Televisión Azteca o Comercial Mexicana⁵⁸, hoy absorbida por Organización Soriana⁵⁹. Estos sucesos despertaron focos rojos al interior de las organizaciones y dentro de los mercados así como en las instituciones de recaudación, no obstante, no todos los escándalos que involucran empresas tienen que ver invariablemente con cuestiones fraudulentas; también existen aquellos desastres que han impactado directamente nuestro ecosistema y puesto en peligro a las comunidades aledañas. Un caso de gran magnitud fue el accidente *offshore* sucedido hace más de 8 años en el Golfo de México, en donde la compañía British Petroleum, con el único objetivo de no causar pérdidas económicas, orilló a la tripulación a mantener los planes de operación sin considerar los riesgos inminentes. Las consecuencias, como es de suponerse, se tradujeron en un derrame de más de 200 millones de galones de crudo sobre el pacífico⁶⁰, aniquilando de forma paulatina una incalculable cantidad de vida marina en el corto y largo plazo.

Otro caso emblemático en donde los estándares éticos y las buenas corporativas estuvieron ausentes, fue el que protagonizó el gigante automovilístico Volkswagen durante el 2015 al manipular las emisiones de CO₂ en los motores de ciertos vehículos al momento de ser sometidos a revisión para el cumplimiento de mínimos en la emisión de NO_x (óxido nitroso) por parte de la EPA (Environmental Protection Agency) y la CARB (California Air Resources Board) de los Estados

⁵⁸ Manzanilla Galaviz, José María, *Gobierno corporativo en las Sociedad Mercantiles, México*, Ed. Dofiscal, 2018, P. 6

⁵⁹ Celis, Fernando, "Adiós para siempre a Comercial Mexicana", México, rescatado el 15 de julio de 2018 y visible en <https://www.forbes.com.mx/adios-para-siempre-a-comercial-mexicana/>

⁶⁰ Howell, Peg, "BP Oil spill still haunts off-shore drilling industry 8 years later". Rescatado el día 25 de mayo de 2018, y visible en <https://www.cnbc.com/2018/04/20/off-shore-drilling-is-still-a-terrible-idea-8-years-after-bp-oil-spill.html>

Unidos de Norteamérica. Al Consejo de Administración y Directores de la teutona, no les importó el cómo, sólo sabían que el objetivo era sobrepasar a la floreciente Toyota en ventas mundiales. El resultado: una marca sin escrúpulos que puso en peligro la vida de miles de seres humanos por la cantidad de contaminantes emitidos al ambiente y por otro, una multa millonaria sin precedentes.

La ética, entonces, no es un tema que deba sustentarse en tendencias regulatorias *ad hoc* o en promisiones adecuadas a cada momento por parte de protagonistas económicos, sino más bien se trata de una parte de la naturaleza humana que trasciende cualquier marco de espacio-tiempo. Considerándolo así, no es difícil consentir la postura que sostiene el abogado Juan Manuel Elegido al aseverar que la ética -discusiones filosóficas aparte- consiste en explorar sistemáticamente las condiciones que favorecen una vida floreciente⁶¹, es decir, nos muestra ciertos principios generales de reflexión para saber cómo actuar ante situaciones determinadas, pero sin consolidarse en axiomas.

Con lo anteriormente señalado es dable opinar que los principios éticos en la empresa son elementales para generar una cultura de *compliance* lo cual, desde luego, redundará en beneficios operativos para la organización. Fernando Savater nos dice: “Ética para la empresa”: “la ética busca una vida mejor, mientras la religión busca algo mejor que la vida”⁶², pero ¿es posible obligar a una persona ser y comportarse de manera ética? Desde luego que no; la ética es producto de una reflexión personal frente a una o varias situaciones y precisamente en ello radica la batería que mueve a los hombres al más amplio horizonte o a las catacumbas más profundas de la oscuridad.

¿Podríamos considerar algunas opciones o algunas alternativas para incitar a las personas a actuar éticamente? Tal vez y de eso se trata esta investigación, pues al día de hoy los códigos de ética, redactados muchas veces por personas ajenas a la realidad de la empresa, no dejan de ser meros ornamentos en la imagen que desea esparcir en la comunidad donde opera.

⁶¹ Elegido, Juan Manuel, Fundamentos de ética de empresa, México, Ed. Instituto Panamericano de Alta Dirección de Empresa, IPADE, 2008, P. 6

⁶² Savater, Fernando, Ética para la empresa, México, Ed. Penguin Random House, 2015, P. 137

1.6 Gobierno corporativo y derecho ambiental

El hombre siempre tuvo plena conciencia de su dependencia del ambiente. Sus primeras normas religiosas y jurídicas consagraron su protección.

Ramón Mateo-Martin

De acuerdo a la Real Academia de la Lengua Española el término *díada* hace referencia a lo siguiente:

“Pareja de dos seres o cosas estrecha y especialmente vinculados entre sí”

Tomando como eje alegórico lo anterior, podemos decir que el gobierno corporativo y el derecho ambiental mantienen una relación diádica cuando el objetivo de ambas disciplinas coincide con la salvaguarda del medioambiente en el mediano y largo plazo, atizando dicha consecución desde una perspectiva privada y pública. Por otro lado es idea generalizada, aunque sesgada, que el gobierno corporativo es una herramienta particularmente ligada al servicio e intereses de grupos económicos y financieros de diferentes instituciones; huelga decir que tal y como se mencionó en el primer subtema de este capítulo, el concepto de gobernanza hoy en día exige y contempla la inclusión de los *stakeholders* en la ecuación de beneficiados o perjudicados por el desempeño de cualquier corporación, rompiendo de esta manera con la hegemonía del beneficio único para los *shareholders* o accionistas; en otras palabras, la responsabilidad de una empresa y su gestión no es exclusivamente frente a los dueños de ésta sino frente a todo aquel que pueda resultar afectado por el desempeño de la misma.

En este punto es necesario proporcionar un acercamiento al concepto de derecho ambiental el cual, de acuerdo al profesor de la Universidad Nacional de Mar del Plata, José Alberto Esain, se define de la siguiente manera:

“Es nuestro parecer que el derecho ambiental es ese conjunto de normas que tienen por objeto regular de manera preventiva, precautoria, integrada, concertada y progresiva la protección del bien jurídico “ambiente” de las conductas humanas que pueden generar alteraciones inhibitorias relevantes sobre la totalidad del sistema; es decir, sobre los elementos, las relaciones, los procesos de interacción, y sus intercambios; intentando provocar una mutación en el modelo de desarrollo actual, de modo de lograr que las generaciones futuras puedan gozar del entorno en similares condiciones a las actuales, para usufructuarlo para su supervivencia y el goce de una calidad de vida adecuada⁶³.”

De esta definición comprendemos que el derecho ambiental es una rama del derecho público por cuanto que protege un bien jurídico superior, el ambiente, frente a la humanidad misma (una especie de protección contra las acciones del mismo beneficiario, una contradicción tan humana como cíclica). Resalta en la definición propuesta por el maestro argentino la inclusión de alegorías sustentables tales como: prevención, generaciones futuras y supervivencia.

El cuidado y protección del medio ambiente es un tema que ha venido ganando terreno durante los últimos años⁶⁴. La mayoría de las personas comienzan a preocuparse en la preservación del mismo en aras de no comprometer el futuro de generaciones venideras y se realizan pequeñas pero significativas

⁶³ Esain, José Alberto, “Derecho Ambiental en la Provincia de Buenos Aires”, Tomo I, Argentina, Editorial Abeledo Perrot, Capítulo I, Sección I. *ePub version*. Sin número de páginas.

⁶⁴ Si bien es cierto que existen manifestaciones a favor del medio ambiente desde 1893 a través de la famosa sentencia de la Corte Norteamericana para la preservación y cuidado de los bosques, relevante también es señalar que fue después de la década de los cincuenta cuando comenzó a marcar pauta en los discursos políticos y sociales alrededor del mundo.

manifestaciones de compromiso medioambiental⁶⁵ (*carpool, ride-sharing, walk to work, hybrid or electric cars, etc.*), no obstante en un país como el nuestro, el acceso a cierto tipo de bienes o productos amigables con el entorno no está económicamente al alcance de todos y eso propicia que sólo un grupo reducido de personas coadyuve en los esfuerzos⁶⁶; éste último punto es de resaltarse ya que en casi todos los casos esta situación es la que hace que las empresas se inhiban en la investigación, generación y desarrollo de productos ambientalmente aceptables, pues ello podría repercutir en los resultados y ganancias para cualquier negocio toda vez que la demanda es menor frente a los productos baratos pero que dañan significativamente el entorno.⁶⁷ En la mayoría de las corporaciones participantes en el mercado de capitales, principalmente en Nueva York y Londres⁶⁸, es patente que el gobierno y riendas son controlados por el consejo de administración y no por los accionistas como sucede en la mayoría de las PyMES o empresas familiares, esto genera que los miembros del consejo mediante las actividades gerenciales que realizan (*managerial*) busquen planear y visualizar el desenvolvimiento de la empresa en el corto plazo (*short-term investments*) pues con ello darán un resultado económicamente inmediato pero en serio preocupante para nuestro futuro⁶⁹.

Con lo anterior encontramos un punto de convergencia entre gobierno corporativo y el derecho al medio ambiente: el gobierno corporativo es *autoregulación* mientras que el Estado reconoce el derecho al medio ambiente como un derecho humano y por tal tendrá protección incluso supranacional, pero ¿Qué pasa cuando la legislación o normatividad aplicable se basa en principios más bien correctivos en lugar de preventivos? El profesor Donald Hornstein de la Escuela de Derecho de la Universidad de Carolina del Norte en Chapel Hill, señala un dato

⁶⁵ Staff, "9 de cada 10 mexicanos preocupados por el medio ambiente: estudio", rescatado el día 10 de abril de 2018 y visible en <http://www.teorema.com.mx/biodiversidad/9-10-mexicanos-preocupados-medio-ambiente-estudio/>

⁶⁶ Staff, "Van empresas por un futuro sustentable", rescatado el 10 de abril de 2018 y visible en <http://www.eluniversal.com.mx/cartera/negocios/van-empresas-por-un-futuro-sustentable>

⁶⁷ Ortíz Martínez de Mandojano, Natalia, "Gobierno corporativo y planteamiento medioambiental de la empresa", España, Editorial de la Universidad de Granada, P. 45

⁶⁸ *Ibidem*

⁶⁹ Existe en el campo de la economía la *Teoría de la Agencia* la cual, a grandes rasgos, expone que debe existir una separación entre la propiedad de los accionistas y el control de los administradores esto como base para una mejor toma de decisiones; esto no siempre sucede así, desde luego.

revelador⁷⁰: si el deterioro ambiental continúa como hasta ahora, a este ritmo, en algunos años no habrá dinero suficiente en la tierra para revertir la situación, es decir, si en este momento quisiéramos pagar a la tierra por todo el consumo y daño ¿A cuánto ascendería nuestra deuda? El cálculo se hizo en 1990 y arrojó la cantidad de \$33 trillones de dólares basados en parámetros de mercado. Lo sorprendente no es esa cantidad, sino que al final de la década de los noventa el producto interno bruto de toda la economía mundial alcanzó tan sólo \$18 trillones de dólares, en otras palabras, no hay dinero suficiente en el mundo para cubrir el deterioro que la humanidad está causando, por lo tanto ningún impuesto verde o ambiental *per se* puede ser la solución para tan indignante situación. Así pues, el problema ambiental no es de carácter estrictamente legal o económico sino también de conciencia y condición humana, lo que se traduce en el reconocimiento de la *autoregulación* como herramienta para la protección del ambiente.

Ningún control legal podrá existir sin ponderación y sin coyunturas éticas. El Estado, incesante ficción de los tiempos modernos, se ha visto rebasado por el fenómeno de la globalización en donde las fronteras confirman su identidad de meras falacias territoriales en la mente de personajes imperialistas y derrotados sociales. Al respecto la profesora María del Carmen Carmona Lara, reflexiona: *“imaginemos ¿Cuál será la trascendencia del derecho laboral, o financiero, o mercantil en un medio devastado; sin nuevas posibilidades de energía, sin agua, ni bosques, ni sustento; con índices de contaminación que pongan en peligro la vida humana, sus relaciones e instituciones?”*⁷¹

⁷⁰ Hornstein, Donald, “Introduction to Environmental Law and Policy”, United States, rescatado el 25 de abril de 2018 y visible en: <https://www.coursera.org/learn/environmental-law/lecture/lppOd/2-3-lecture-video>

⁷¹ Carmona Lara, María del Carmen, “Derecho Ecológico”, México, Ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, 1991, P. 61

1.8 De las transnacionales a la importancia y protagonismo de las Pequeñas y Medianas Empresas (PyMES)

Two historic factors have served to slow human progress across the centuries. The first is a tendency to be overconfident about the future. The second is a tendency to underestimate the importance of the time in which we live.

Chung Ju-yung

KIA Motors México, S.A. de C.V., empresa automotriz surcoreana, se constituyó en agosto del año 2014, teniendo como sede operativa el municipio norteño de Pesquería, Nuevo León, un pueblo arrumbado económicamente a pesar de estar tan solo a 36 kilómetros de la capital del estado, el segundo con mayor peso económico en nuestro país⁷². La llegada del gigante asiático puso sobre la mesa la necesidad de proveedores locales, micro, pequeñas y medianas empresas que, de forma indirecta o directa, pudieran proveer servicios y productos para las actividades del día a día (limpieza, alimentos, transporte, logística, entre muchas otras), exceptuando desde luego a otras multinacionales (Ternium, Hyundai, Denso, Varroc, Metalsa, Voltrak, por ejemplo) que igualmente hacen posible el desarrollo de las actividades de la armadora coreana en Nuevo León.

Acorde a lo descrito en el párrafo anterior, las Pequeñas y Medianas empresas tienen un papel protagónico en la vida económica y productiva de nuestro país; bajo los datos aportados en el estudio denominado “Gobierno corporativo. Las mejores empresas de México” de Daniel Aguiñaga, socio líder de gobernabilidad en Deloitte, estas organizaciones representan el 99.8% de las empresas en México, anotando que dentro de ese universo el 65% es de carácter familiar, además de que las

⁷² El primer lugar lo ocupa la ciudad de México. Información obtenida de <https://www.publimetro.com.mx/mx/noticias/2017/05/16/los-11-estados-mejor-evaluados.html>

PyMES generan el 52% del Producto Interno Bruto (PIB)⁷³, ergo, el valor de estos jugadores económicos es innegable.

No obstante, la figura de las pequeñas y medianas empresas, algunas de carácter familiar, no ha podido superar algunos retos del proceso de permanencia y afianzamiento a lo largo de los años debido a una carente cultura en la implementación de controles administrativos, de gobierno corporativo y organizacionales, así como la correcta distinción entre propiedad y administración⁷⁴. Por ello, la implementación de un código de mejores prácticas de gobierno corporativo no es exclusivo de las grandes empresas sino de todas las unidades económicas que coexisten en un mercado; es más, en la actualidad las empresas de participación estatal también intentan aterrizar el esquema de gobierno corporativo en su organización. La cuestión pues, no es sobre la idoneidad de su aplicación, sino en el uso correcto de herramientas para su exitosa implementación.

⁷³ Aguiñaga Gallegos, Daniel, "Gobierno corporativo. Las mejores empresas de México", México, Editores Índice Fons, S.A. de C.V., 2017, P. 12

⁷⁴ López, Jair, Fracasan en México 75% de emprendimientos, México, rescatado el día 22 de mayo de 2018 y visible en: <http://www.elfinanciero.com.mx/empresas/fracasan-en-mexico-75-de-emprendimientos>

1.9 Casos de éxito

*Morality cannot be legislated
but behavior can be regulated.
Judicial decrees may not
change the heart, but they can
restrain the heartless.*

Martin Luther King Jr.

En esta sección no expondremos los casos de multinacionales que implementaron mejores prácticas de gobierno corporativo, sino de PyMES y empresas familiares mexicanas que lograron implementar planes de negocios basados en mejores prácticas corporativas lo cual se tradujo en cambios organizacionales positivos que les abrió puertas para la competitividad internacional.



Holding del Golfo, S.A.P.I. de C.V., es una empresa tabasqueña fundada en 1991 por Jorge Aguilar Valenzuela⁷⁵. Es una empresa mediana con aproximadamente 400 empleados. Su giro principal es la administración de marcas y servicios enfocados principalmente a la industria restaurantera con operaciones en Tabasco, sur de Veracruz y otras ciudades aledañas. Dentro de su carpeta de marcas se encuentra la administración de KFC, Pizza Hut, el Fogoncito, Dairy Queen entre otras. Los retos que tuvo que enfrentar, y que pudo sortear con éxito, fueron las secuelas de la crisis económica de 1994 y 1995, la crisis petrolera en el sur del país a raíz de los precios bajos del crudo y la reforma energética, así como la innovación y búsqueda de

⁷⁵ De acuerdo al sitio oficial de la empresa, Holding del Golfo fue constituida en la Ciudad de México pero el día de hoy tiene su domicilio en la ciudad de Villahermosa. https://holdingdelgolfo.com/index.php/aviso_de_privacidad

nuevos nichos (también administraban la extinta Blockbuster)⁷⁶. Con un avance paulatino, Holding del Golfo abrió brecha hacia la institucionalización, estableciendo los primeros reglamento de gobierno corporativo en nuestro país de la mano del despacho de abogados De la Peza y Matuk, así como su adhesión al Código de Mejores Prácticas de Gobierno Corporativo del Consejo Coordinador Empresarial y su transformación en SAPI en 2007⁷⁷. Estos cambios trajeron como consecuencia el éxito frente a los embates económicos señalados y se transformaron en los siguientes aspectos de Buen Gobierno Corporativo:

- Comunicación y canalización de las opiniones de los accionistas a los miembros de la administración;
- Separar roles administrativos;
- Cuenta con tres comités de apoyo al consejo de administración: Auditoría, Compensación y Finanzas;⁷⁸
- Ser una empresa transparente y confiable, tanto internamente como mediáticamente;
- Instauración de Responsabilidad Social Corporativa;
- Permitir a los accionistas conocer y estar enterados de los temas centrales y estratégicos del negocio⁷⁹.

Con todo lo anterior, Holding del Golfo no sólo logró sortear las crisis económicas señaladas sino que se ha fortalecido y ampliado su cobertura geográfica.

El siguiente caso tiene como protagonista a una empresa familiar que ha sabido desenvolver en el mercado nacional e internacional.

⁷⁶ Aguiñaga Gallegos, Daniel, "Gobierno corporativo. Las mejores empresas de México", México, Editores Índice Fons, S.A. de C.V., 2017, Pp. 106 y 107.

⁷⁷ Holding del Golfo, Historia, México, rescatado el 29 de diciembre de 2018 del sitio: <https://holdingdelgolfo.com/index.php/nosotros/historia>

⁷⁸ Manzanilla Galaviz, José María, *Gobierno corporativo en las Sociedad Mercantiles*, México, Ed. Dofiscal, 2018, Pp. 334 y 335.

⁷⁹ Aguiñaga Gallegos, Daniel, Loc. Cit. P. 111



Jugos del Valle, S.A. de C.V. tiene vestigios desde el año 1924. El cambio trascendental en su estructura surge con la adquisición por parte de la familia Albarrán⁸⁰. Posteriormente, en 2002, tres empresas transnacionales intentaron adquirirla pero no fue posible llegar a un acuerdo económico⁸¹; a raíz de esto se implementó un esquema de gobierno corporativo basado en lo siguiente:

- Implementación de sistemas de información y control de gestión;
- Cambio de directos en puestos clave que dio pauta para el cambio de paradigmas;
- Desarrollo y excelencia de personal;
- Inclusión del desarrollo sostenible como parte de su cultura y estrategia de negocio;

Los resultados obtenidos fueron el alza en la cotización de sus acciones y la posterior adquisición por parte de FEMSA⁸².

Bastan dos casos para ejemplificar los beneficios que tiene la implementación de mejores prácticas de gobierno corporativo pero ¿Hasta dónde es su alcance? ¿Es posible derivar otros beneficios de la aplicación de un esquema de gobierno corporativo? En el próximo capítulo abordaremos la implicación del gobierno corporativo y el cumplimiento ambiental en el desarrollo de las empresas.

⁸⁰ Jugos del Valle, nuestra historia, rescatado el 29 de diciembre de 2018 en <https://jugosdelvalle.com.mx/nuestra-compania/nuestra-historia/>

⁸¹ Manzanilla Galaviz, José María, Loc. Cit. P. 331

⁸² Ibidem

Universidad Juárez Autónoma de Tabasco.

CAPÍTULO II GREEN COMPLIANCE

2.1 Definiendo *compliance*

What is a compliance and ethics program? It is two things: A management commitment to do the right thing, and management steps to make that happen.

Joe Murphy

La primera vez que escuché la palabra “*compliance*” como un concepto aislado e institucionalizado en la práctica financiera y legal fue en el comienzo del presente siglo dentro de una consultora multinacional enfocada en el mercado de capitales. Aunque el tema era novedoso entonces, aún no se vulgarizaba lo suficiente para ser objeto de los mercenarios de la “preparación” con sus coloquios, “*libros*” y opiniones vacuas en foros poco, por no decir nada, prestigiosos, pregonando la trascendencia del concepto a raíz de la publicación del Código Nacional de Procedimientos Penales⁸³. Es cierto que en nuestro país se ha detonado el interés a raíz de la entrada en vigor de dicho ordenamiento, pero de ninguna manera es correcto aseverar que el génesis de la aplicación del cumplimiento normativo sea una cuestión estrictamente penal, toda vez que el término aludido tiene acepciones generales y objetivos específicos que irradian diferentes áreas del derecho y de la administración, tanto pública como privada. Al respecto, el Dr. José de Jesús Gómez Coteró escribe que uno de los rasgos elementales del *compliance* es que no se limita a un ámbito jurídico específico y que su alcance puede ir desde el cumplimiento de políticas internas o éticas hasta fiscales (*tax compliance*), ambientales (*environmental compliance*) competencia (*antitrust compliance*) y por supuesto, el relativo al derecho penal (*criminal compliance*), entre muchas otras⁸⁴.

⁸³ Casanovas, Alain, Serie de casos sobre errores de *compliance*, Caso 1, Un nombramiento desenfocado, España, rescatado el día 5 de marzo de 2018 y disponible en https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/es/pdf/2016/12/Errores_Compliance_N1.pdf

⁸⁴ Gómez Coteró, José de Jesús, Estudio de la responsabilidad penal de las personas morales, México, Editorial Themis, 2017, P. 82

Bajo esta premisa, el Bank of International Settlements propone la siguiente definición de compliance:

*“An independent function that identifies, assesses, advises on, monitors and reports on the bank’s compliance risk, that is, the risk of legal or regulatory sanctions, financial loss, or loss to reputation a bank may suffer as a result of its failure to comply with all applicable laws, regulations, codes of conduct and standards of good practice (together “laws, rules and standards”)”.*⁸⁵

Aunque el concepto anteriormente transcrito está enfocado a las actividades bancarias, eso no es óbice para resaltar el rango que abarca la actividad de cumplimiento normativo, que va desde la prevención de riesgos legales hasta la salvaguarda de la reputación corporativa, lo cual se obtiene atendiendo a la normatividad interna como externa.

Por otro lado, la palabra *Compliance*, de acuerdo al Merriam Webster Dictionary, significa *“the act or process of complying to a desire, demand, proposal, or regimen or to coercion”*, en otras palabras, se trata simplemente de la acción de cumplir sin mayores alusiones. Ahora bien, hacemos énfasis en que el concepto *compliance* no surge a raíz del tema relativo a la responsabilidad penal de las personas morales⁸⁶, sino más bien como consecuencia de un tema de *quality assurance* y de ejercicio empresarial como resultado de presiones legales⁸⁷, aunque hay quienes igualmente sostienen que el uso de la palabra en el contexto actual tuvo su origen en la medicina⁸⁸. De acuerdo con el Dr. Manzanilla Galaviz, fue durante la década de los noventa en los Estados Unidos, cuando a raíz de diversas demandas por parte de

⁸⁵ Bank of International Settlements, “The compliance functions in Banks”, Suiza, rescatado el día 11 de marzo de 2018 y visible en <https://www.bis.org/publ/bcbs103.pdf>

⁸⁶ Hay incluso una suerte de “debate semántico” entre las denominaciones personal moral y persona jurídica.

⁸⁷ Manzanilla Galaviz, José María, “El gobierno corporativo en las sociedades mercantiles”, México, Dofiscal Editores, 2018, P. 243

⁸⁸ Ontiveros Alonso, Miguel, “¿Qué es compliance”, México, vLex LEGAL-Jurídico-Fiscal, Revista Electrónica, Número 2, Agosto 2018, disponible en https://app.vlex.com/#MX/vid/735839661/graphical_version

consumidores sobre algunos supuestos daños en el uso de ciertos productos, las empresas tuvieron que implementar medidas que permitieran el cumplimiento cabal de políticas y estándares de calidad sobre un bien determinado; para asegurarse de ello, comenzó a designarse a una persona (*Compliance officer*) que tuviera como única actividad asegurarse de que se cumpliera con la regulación aplicable a dicho producto así como los requerimientos internos de la empresa en cuestiones de calidad y venta al público. Por su puesto que para que esto sea posible es necesaria la integración de un departamento cuya misión sea la descrita anteriormente, previa creación y aplicación de un código de cumplimiento estandarizado acorde a la realidad de la empresa u organización donde se pretenda aplicar.

No obstante, fue con la Ley Sarbanes Oxley promulgada en 2002 durante el primer mandato del presidente George Walker Bush de los Estados Unidos, que las actividades del *compliance officer* se ampliaron para incluir la verificación del cumplimiento en el manejo de información financiera relevante⁸⁹; a raíz de dicho acontecimiento han surgido diversos ordenamientos igualmente especializados que han puesto en relieve mayores funciones atribuidas al *compliance officer*.⁹⁰

Considerando lo mencionado hasta ahora, conviene atenernos a la definición del Dr. Manzanilla Galaviz con relación a dicha figura:

- **Oficial de cumplimiento o *Compliance Officer*:** Directivo con una función de Auditoría Legal interna tendiente al cumplimiento de las normas establecidas por la empresa, particularmente antes de ofrecer un producto o un servicio al público.⁹¹

Con la anterior definición se abona a la idea de un oficial de cumplimiento con un espectro de alcance y responsabilidad dentro de las empresas más allá de las connotaciones meramente penales, pues su función se disemina e impacta en todas

⁸⁹ Espino García, Melquiades Gabriel, "Fundamentos de la Ley Sarbanes Oxley", México, Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2017, P. 85

⁹⁰ *Ibidem*

⁹¹ Manzanilla Galaviz, José María, Glosario de derecho corporativo y materias relacionadas, México, sin publicar, 2018, P. 52

las áreas de la organización; en este sentido no se debe confundir la función del oficial de cumplimiento con la del departamento legal interno (*In-house legal counsel*)⁹² toda vez que este último realiza funciones de asesoría, representación y defensa de la empresa, razón por la cual no puede actuar con imparcialidad al momento de evaluar una situación de riesgo. En el siguiente organigrama se muestra la estructura regularmente establecida al interior de las empresas y la jerarquía o posición del oficial de cumplimiento:



Como puede observarse, el oficial de cumplimiento necesita ser independiente del resto de los funcionarios y departamentos pues su actividad involucrará, invariablemente, el ejercicio de una función de auditoría que deberá ser imparcial y objetiva, razón por la cual no puede estar bajo el mando de una dirección de administración o legal (como sucede en algunas empresas), ya que eso impediría el cabal cumplimiento de la normatividad interna y/o externa⁹³. Punto a resaltar es el hecho de que en la actualidad, innumerable cantidad de pseudo estudiosos del tema imparten “capacitaciones” a diestra y siniestra sin mayores referencias que estudios reciclados por otros “facilitadores”, en donde se trata el tema del cumplimiento como una cuestión estándar que puede encajar en cualquier realidad, es decir, que un

⁹² En el siguiente tema se abordarán las auditorías legales, que cumplen una función igualmente diversas a la del oficial de cumplimiento y la del abogado interno en las organizaciones.

⁹³ DeStefano, Michele, Beyond, “The Chief Compliance Officer”, EU, Harvard University, Center of Legal Profession, rescatado el día 22 de mayo de 2018 y visible en <https://thepractice.law.harvard.edu/article/the-chief-compliance-officer/>

sistema de cumplimiento debe y puede ser igual para cualquier tipo de empresa, lo cual desde luego es falso pues, a manera de ejemplo, no se encuentra en la misma situación de riesgo una empresa farmacéutica que una empresa de retail⁹⁴. Esta idea por supuesto también es aplicable para el tamaño y dimensión de la empresa; no es lo mismo una empresa con 50 trabajadores operando en una sola localidad a una multinacional con miles de empleados realizando operaciones en todos los continentes del globo terráqueo.

Resulta necesario señalar que la creación y aplicación de los Código de Ética y cumplimiento en una empresa han comenzado a tomar relevancia por dos razones que no necesariamente son compatibles: 1) por moda o tendencia en el medio y 2) por temor a ser acreedor a una sanción⁹⁵, con lo que podemos asegurar que en pocas ocasiones ha sido por convicción, no obstante que actualmente muchos consumidores, mejor preparados académicamente y con mayor capacidad adquisitiva, amén de inversionistas, prefieren negociar y adquirir productos provenientes de organizaciones que cumplen al pie de la letra con estándares éticos y de legalidad⁹⁶; de hecho algunas empresas hacen uso del ISO 19600, un sistema de gestión de *compliance* para la ayuda en la administración de riesgos⁹⁷ (nótese que este sistema no es una certificación sino un mero sistema o software).

Con todo hay un punto a destacar: la tendencia regulatoria mundial camina hacia una responsabilidad compartida entre el Estado y particulares en el cumplimiento de la normatividad. El Estado necesita de los privados para la salvaguarda del bien común, por eso regula, permite y debe fomentar la participación de estos en la lucha contra fenómenos como la corrupción. Esto no es azaroso o producto de la conciencia significativa de algunos cuantos teóricos, sino de un proceso histórico que ha venido desenvolviéndose con mayor fuerza a partir de la II

⁹⁴ Grandino Rodas, Joao y Marques de Carvalho, Vinicius (coord.), *Compliance e Concorrência*, Vol. 4, "Promoting corporate compliance with the competition law – experience of the Japan Fair Trade Commission", Brazil, Editorial Thomson Reuters, Ebook, 2018, sin número de páginas.

⁹⁵ En México, por ejemplo, el Código Penal de Quintana Roo regula la posibilidad, que no obligación de un programa de *compliance* para la prevención de delitos.

⁹⁶ Véliz Móller, Patricio y Bitrán Hasson, Yoab, *Compliance: ¿Por qué y para qué? Claves para su gestión*, Chile, Editorial Legal Publishing, 2017, Ebook, sin número de páginas.

⁹⁷ La norma ISO 19600 ¿Cómo realizar el cumplimiento legal?, rescatado el día 7 de marzo de 2018 y visible en <https://www.isotools.org/2017/01/19/la-norma-iso-19600-realizar-cumplimiento-legal/>

Guerra Mundial y sus innegables corolarios como el *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA) o la Bribery Act del Reino Unido.⁹⁸

Ahora bien ¿En qué se basa un sistema de cumplimiento? Fundamentalmente en un principio común, a la vez que técnico: la auditoría.

⁹⁸ Nieto Martín, Adán, El derecho penal económico en la era del compliance, España, Ed. Tirant lo Blanch, 2013, P. 193

2.2 Auditorías: base de un sistema de cumplimiento

La figura del auditor es de un oidor en principio, y un oidor que va a meterse en cualquier tipo de entidad, precisamente para hacer eso, para oír. . . y para oír tiene que preguntar y comenzar a registrar lo que va oyendo. Empero ¿Realmente el auditor sólo escucha? Desde luego que no.

Cipriano Gómez Lara

El concepto de auditoría⁹⁹ adolece del mismo problema que el de cumplimiento aunque con cierta razón. La auditoría es relacionada invariablemente con las finanzas y la contabilidad de las empresas, situación que no refleja con precisión el alcance de dicha actividad pues ésta se puede presentar en todas las áreas que permitan una evaluación o dictamen que muestre el nivel de apego a un manual, a unas reglas o, principalmente, a la propia ley. Para el Dr. Carlos Slosse, catedrático de la Universidad de Buenos Aires, auditoría es:

“(...) el examen de información por parte de una tercera persona, distinta de la que la preparó y del usuario, con la intención de establecer su razonabilidad dando a conocer los resultados de su examen, a fin de aumentar la utilidad que tal información posee”.¹⁰⁰

⁹⁹ Etimológicamente la palabra auditoría viene del latín *audire* que significa “oír” de acuerdo con Franciso Manso Coronado, En su Diccionario Enciclopédico de Estrategia empresarial, página 43, Editado por Diaz de Santos, S.A. en España en el año 2003, y visible en https://books.google.com.mx/books?id=HF5MQbmedA8C&pg=PA43&lpg=PA43&dq=Auditoria+raiz+latina&source=bl&ots=1DKu28So1G&sig=nm36Hp7sPA87_-7TEe39j4j0CR4&hl=es-419&sa=X&ved=2ahUKEwjMpJLV6Z7dAhUXCDQIHYwnCRoQ6AEwDXoECAoQAQ#v=onepage&q&f=false

¹⁰⁰ Slosse, Carlos Alberto, *et.al*, Auditoria, Capítulo 1 - Conceptos Básicos de Auditoría 1. Auditoría. Conceptualización, Argentina, Ed. La Ley, 2015, edición Ebook, sin número de páginas.

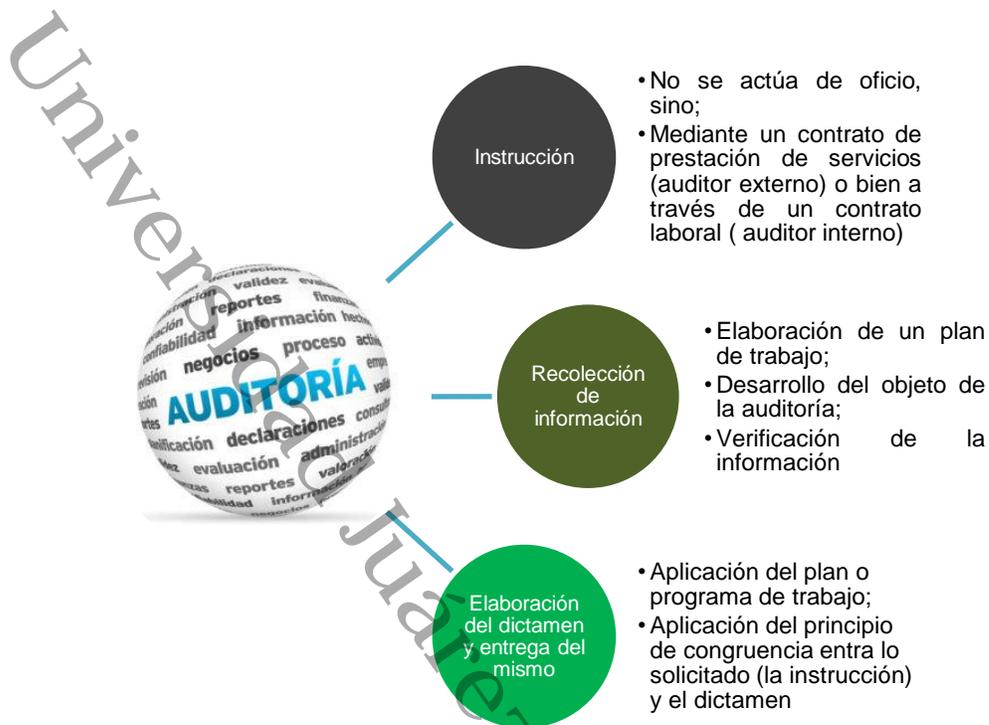
Hay que tener en cuenta que el Dr. Slosse es un connotado catedrático en materias económico-administrativas, por lo que sus escritos están enfocados principalmente a cuestiones financieras, no obstante, del concepto proveído podemos considerar que la auditoría tiene que venir de una tercera persona que pueda evaluar o sopesar la información del originario, hecho que desde cualquier óptica puede presentarse en todos los campos del saber. Así pues, y para efectos de este trabajo, nos centraremos en la auditoría legal y ambiental, dos actividades que pueden servir de soporte para la tesis que propone este trabajo.

En ese sentido, el Dr. Alberto Saíd, catedrático de la Escuela de Derecho de la Universidad Panamericana, precisa que la definición de auditoría debe tener los siguientes elementos y características:

“la auditoría es una actividad técnica que en respuesta a una instrucción, generalmente previo contrato de trabajo o de prestación de servicios profesionales, o nombramiento, dirige su actuación verificadora a un objetivo determinado que puede ser de la más variada índole; de esta investigación recibe información por todos los diversos medios que utiliza, con el fin de elaborar un dictamen para el sujeto instructor o para otro que éste le señale”¹⁰¹.

La definición del también procesalista mexicano es amplia y permite integrar distintas facetas dentro del concepto de auditoría. Esto es, la auditoría como actividad investigativa puede abarcar cualquier área del conocimiento humano y comienza a partir de ciertos entendidos o arreglos previos, como la instrucción u orden y la necesidad de recabar información para vaciar el resultado de las andanzas verificativas en un documento final llamado dictamen, el cual habremos de definir con mayores rasgos posteriormente. Teniendo en cuenta lo anterior, y siguiendo la línea marcada por el Dr. Alberto Saíd en su obra “Auditoría legal”, desprendemos los siguientes elementos o fases aplicables a cualquier tipo de auditoría:

¹⁰¹ Saíd, Alberto, Auditoría Legal, México, Editorial Porrúa, 2011, Pp. 3-4.



Así pues, la auditoria tiene marcada una serie de pasos bastante concisos y en general es dividida para su estudio y aplicación -pudiendo establecerse otras divisiones y subdivisiones- en auditoría interna, externa y gubernamental¹⁰². La última no es objeto del presente trabajo, razón por la cual nos centraremos en la primera y su evidente relación con el control interno o, propiamente, un sistema de control interno al interior de las empresas; para ello nos acogemos a la explicación que proporciona el Maestro Gabriel Torres, ex auditor de las Naciones Unidas para proyectos de desarrollo social en Colombia, sobre control interno:

El sistema de control interno de una compañía se puede comparar con el sistema nervioso de una persona. Abarca toda la organización, sirve como un sistema de comunicación de dos vías y está diseñado únicamente para hacer frente a las necesidades de la compañía específica. Incluye mucho más que el sistema contable y cubre cosas

¹⁰² Torres Salazar, Gabriel, Manual de auditoría, Chile, Ed. Punto-Lex Thomson Reuters, 2014 Ebook, sin número de páginas.

tales como las prácticas de empleo y entrenamiento, control de calidad, planeación de la producción, políticas de ventas y auditoría interna¹⁰³.

La cita anterior refuerza la idea propuesta a lo largo de este capítulo por cuanto que la auditoría interna es una actividad cuyos alcances van más allá de cuestiones meramente contables, pudiendo enfocarse igualmente en diversas materias. Asimismo con base en lo expuesto hasta ahora, podemos decir que el fin de la auditoría, tanto interna como externa radica en una dimensión trifásica:



En donde la vigilancia se centra, precisamente, en la supervisión del cumplimiento oportuno y espontáneo de la regulación en su aspecto obligatorio o bien de autoregulación con base en manuales y/o políticas internas¹⁰⁴; mientras que la verificación, como herramienta de la fiscalización, coteja la información obtenida por la vigilancia frente a la proporcionada por el auditado a fin de fiscalizar el apego

¹⁰³ Torres Salazar, Gabriel, *loc.cit*

¹⁰⁴ Es oportuno recordar que la auditoría cuando es interna es constante, pues la actividad del auditor no se agota con el dictamen sino que retoma el punto de vigilancia para cerciorarse de que se están tomando en cuenta las recomendaciones o diagnósticos que surgieron de la auditoría. En el caso de las auditorías externas, la vigilancia puede quedar en responsabilidad de los mismos entes auditados para, en su momento, aportar los datos que requiera una nueva auditoría.

o no a la normatividad¹⁰⁵; finalmente la fiscalización es un *galicismo* que hace referencia a la función de control que el auditor – privado o público- realiza sobre determinada materia o aspecto de la compañía para cerciorarse si efectivamente se está cumpliendo con la normatividad o no¹⁰⁶.

Así pues, el paso final en el proceso de auditoría es la apreciación o resultado al cual llega el auditor, interno o externo, sobre la información que le fue proporcionada. Al producto de las horas de trabajo auditando se le conoce como dictamen, el cual podemos definir parafraseando a Don Alberto Saíd, como el informe que contiene la opinión, diagnóstico y sugerencias del auditor respecto de la información que le fue presentada. Al respecto, el mismo autor cita al abogado Rafael Contreras Meneses para condensar las características del dictamen en los siguientes términos:

- El dictamen, en resumidas cuentas, es la culminación, consecuencia y producto de la auditoría;
- Refleja los resultados encontrados en cada área encomendada o asignada;
- Contiene un análisis de las contingencias, anomalías o irregularidades detectadas y el grado de desviación o incumplimiento con la normatividad interna, contractual, legal, regulatoria y reglamentaria;
- Y finalmente, incluye los medios correctivos necesarios para remediar la situación, así como las medidas preventivas recomendadas para evitar irregularidades futuras;

¹⁰⁵ Chevel, Eduardo Anibal, “Práctica Internacional de Auditoría: el control gerencial y la auditoría”, *Suplemento especial: temas sobre contabilidad y auditoría*, Argentina, Num. 05, Mayo 2015, pp. 13-36.

¹⁰⁶ Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C., *Fiscalización*, México, Editorial Themis, 2011, Ebook en Plataforma SISTHEMIS, sin número de páginas.

En este orden de ideas, complementaremos lo anterior con un acercamiento a las figuras del auditor, la del oficial de cumplimiento y la del comisario¹⁰⁷, tres roles o figuras que pudieran llegar a confundirse dadas sus aparentes similitudes pero que es posible distinguir con base en los siguientes elementos:

	Auditor	Oficial de cumplimiento	Comisario
Regulación	La auditoría no sólo se establece por mandando de ley, también puede encontrar fundamento en otras fuentes como sucede en el caso de las auditorías legales que parten regularmente de una iniciativa interna o mediante un <i>due diligence</i> con miras a una fusión o meramente por regularización	Encuentra fundamento en las leyes del Mercado de Valores, de instituciones de crédito y sus disposiciones de carácter general, no obstante, la figura del oficial de cumplimiento comienza a enraizarse en el sector privado de manera voluntaria.	Regulado en el artículo 164 a 171 de la Ley General de Sociedades Mercantiles
Obligatoriedad	En algunos casos	En algunos casos	Obligatorio para las SA. ¹⁰⁸

¹⁰⁷ La ley General de Sociedades Mercantiles designa al Comisario primordialmente para las Sociedades Anónimas (SA), no obstante que en los capítulos correspondientes a las Sociedades en Comandita por Acciones (Art. 207) y para las de Acciones Simplificadas (Art. 271) se establece que les serán aplicables diversas disposiciones de la SA, entre las que se encuentra la figura del comisario como órgano de vigilancia.

¹⁰⁸ Por otro lado, la LGSM contempla como optativas las figuras del interventor para las sociedades en nombre colectivo y comandita simple, y del Consejo de Vigilancia para la Sociedad de Responsabilidad Limitada.

Funciones	Inspección, revisión y diagnóstico de las áreas específicas o temas.	Verificar que determinado producto cumpla con las políticas o estándares de calidad al interior de la organización; aquellas que determinen las leyes (como es el caso en materia de prevención de lavado de dinero, entre otras)	En general tiene obligaciones de verificación de acuerdo a las facultades que se le otorgan.
Facultades	Las que se le otorguen en el contrato de prestación de servicios o de trabajo.	Las que determine la ley en casos específicos y aquellas que se desprendan de un contrato de prestación de servicios o de trabajo, además de aquellas que surjan de los distintos manuales o códigos al interior de la organización.	Se plasman en el Artículo 166 de la LGSM.
Perfil	El auditor deberá tener preparación técnica y profesional sobre el área que audite. Para el caso de la auditoría leal <i>per se</i> deberá estar	No es necesaria la preparación como licenciado derecho o abogado pues, como ha quedado manifiesto en el presente documento,	La LGSM no señala un perfil profesional específico, pero si contempla que no podrán ser comisarios

	<p>en posesión de licenciado en derecho o abogado.</p>	<p>esta figura tiene injerencia en diversas áreas. En cuanto a las actividades de prevención de lavado de dinero o financieras es necesaria una certificación, a la cual puede acceder cualquier persona que tome la correspondiente preparación teórica y práctica ¹⁰⁹ , no obstante es común que se considere que el mejor perfil para desempeñar esta función recaiga en un letrado del derecho pues es quien conoce la normatividad y la forma en que han de aplicarse las normas.</p>	<p>quienes estén impedidos para ejercer el comercio en términos del artículo 12 del Código de Comercio y otras limitantes que igualmente quedan numeradas en el artículo 165. En opinión de algunos tratadistas, debería ser exigida la formación profesional en algún campo relacionado con la administración, la normatividad y finanzas. ¹¹⁰</p>
<p>Efectividad</p>	<p>Fuera de las auditorías</p>	<p>El oficial de cumplimiento realiza</p>	<p>Esta figura, a diferencia de las</p>

¹⁰⁹ López López, Javier Honorio, Certificación de auditores y profesionales en materia de PLD, México, Revista Contaduría Pública, México, Número 39, Marzo 2015, Pp. 52-53

¹¹⁰ Castrillón y Luna, Víctor, Tratado de derecho mercantil, México, Editorial Porrúa, 2011, p. 420

	<p>obligatorias, las voluntarias redundan en un beneficio de transparencia y de objetividad sobre las actividades que se están realizando diariamente al interior de una organización. En cuanto a la auditoría legal, ésta debería ser una práctica recurrente al interior de las empresas pues el no hacerlo puede generar un riesgo al no tener una debida administración de contratos y poderes o bien una adecuada formación de expedientes procesales, e incluso, la valoración de estrategias legales en casos determinados.</p>	<p>una función que debe estar por encima de todas las unidades operativas y de administración de una empresa, pues sería ilógico que se verificara el cumplimiento de área superior que pudiera en cualquier momento desatender las recomendaciones o el diagnóstico que se genere. En nuestra opinión el oficial de cumplimiento debe encontrarse incluso por encima del Consejo de Administración y responder sólo ante la Asamblea de accionistas o socios, órgano supremo de la sociedad. Hay variados ejemplos en el día a día de la práctica que son precisamente los miembros del consejo</p>	<p>comparadas, tiene la limitante de ser obligatorio y designado por la Asamblea Ordinaria de acuerdo al Artículo 181 de la LGSM; igualmente la Asamblea mayoritaria puede revocarlo en cualquier momento, razón que lo desviste de fuerza pues cualquier argumento – o sin él- podría servir de base para su revocación. En opinión del Dr. Castrillón y Luna, la investidura de comisario sólo debe revocarse por causa legítima para permitirle verdadera</p>
--	---	--	--

		de administración quienes, buscando entregar los mejores resultados económicos a los accionistas o socios, soslayan el apego a la normatividad, razón por la cual consideramos que dicho consejo se debe encontrar igualmente bajo la supervisión del oficial de cumplimiento.	independencia y pueda cumplir el mandato de ley. Igualmente es importante recordar que los accionistas pueden ser designados como comisarios, lo cual pondría en tela de juicio la imparcialidad de sus determinaciones.
Remuneración	Se fija a través de honorarios o salario de acuerdo al contrato de prestación de servicios o de trabajo.	Como figura garante del cumplimiento, la remuneración debe ser elevada y acorde al tamaño de la organización.	De acuerdo a la LGSM los comisarios recibirán emolumentos ¹¹¹ .

¹¹¹ De acuerdo a la Real Academia de la Lengua Española por emolumento podemos entender “remuneración **adicional** que corresponde a un cargo o empleo”; de lo anterior comprendemos que los emolumentos son comunes para ciertos cargos o funciones a desempeñar, como el caso de los comisarios o administradores razón por la cual el legislador quiso semánticamente distinguir estas funciones importantes del resto. Por otro lado, también es cierto que los accionistas pueden ser comisarios, con lo cual serían sujetos a recibir, por una parte, sus dividendos o utilidades y por la otra un pago por el papel que desempeñan como vigilantes, siendo necesario entonces distinguir para efectos fiscales y servicios la naturaleza de ambos pagos.

2.3 Volkswagen y el caso de las emisiones contaminantes

“Los objetivos a largo plazo son muy útiles. Precisamente porque crean mucha presión, hay que asegurarse de que también se tiene claro cuáles son los límites. Creceremos pero de manera que sea coherente con nuestra marca. Garantizar esos valores es más importante que alcanzar el objetivo”.

David Bach

Berlín, 1934. Un hombre pulcramente vestido de traje y corbata oscuros atraviesa el vestíbulo del mítico hotel Kaiserhof, en el Mitte, a un lado de la Cancillería del Tercer Reich. Es el año y el lugar en los cuales Adolfo Hitler, acompañado de la élite militar y empresarial Nazi, recibe a Ferdinand Porsche, el autodidacta ingeniero automotriz que comenzaba a causar revuelo¹¹² y que a la postre ayudaría a llevar a otro nivel el nacionalismo alemán de la preguerra basado en el desarrollo de la eficiencia tecnológica y en el famoso “auto del pueblo” o VW Sedan¹¹³. Tres años después, levantada con paredes de ladrillo rojo situada a un costado del canal de Mitelland, nace la *Volkswagenwerk*. La historia del gigante automotriz Volkswagen va de la mano con la historia alemana, una nación que ha sabido sortear la derrota de dos guerras mundiales y encumbrarse en la cima económica global así como en el salón de la fama del desarrollo automotriz.

Más de siete décadas después, un grupo de estudiantes de posgrado de la modesta *West Virginia University*, realizan un estudio sobre la fiabilidad de los sistemas de control de emisiones de VW en las carreteras circundantes de Los

¹¹² Hawranek, Dietmar, “Designing cars for Hitler: Porsche and Volkswagen’s Nazi roots”, Periódico Spiegel, Alemania 2009. Visible en <http://www.spiegel.de/international/business/designing-cars-for-hitler-porsche-and-volkswagen-s-nazi-roots-a-637368.html>

¹¹³ Kluge, Paul, “Hitler Und Das Volkswagenproject”, Institut für Zeitgeschichte, Alemania, 1960. Visible en https://www.ifz-muenchen.de/heftarchiv/1960_4_2_kluge.pdf

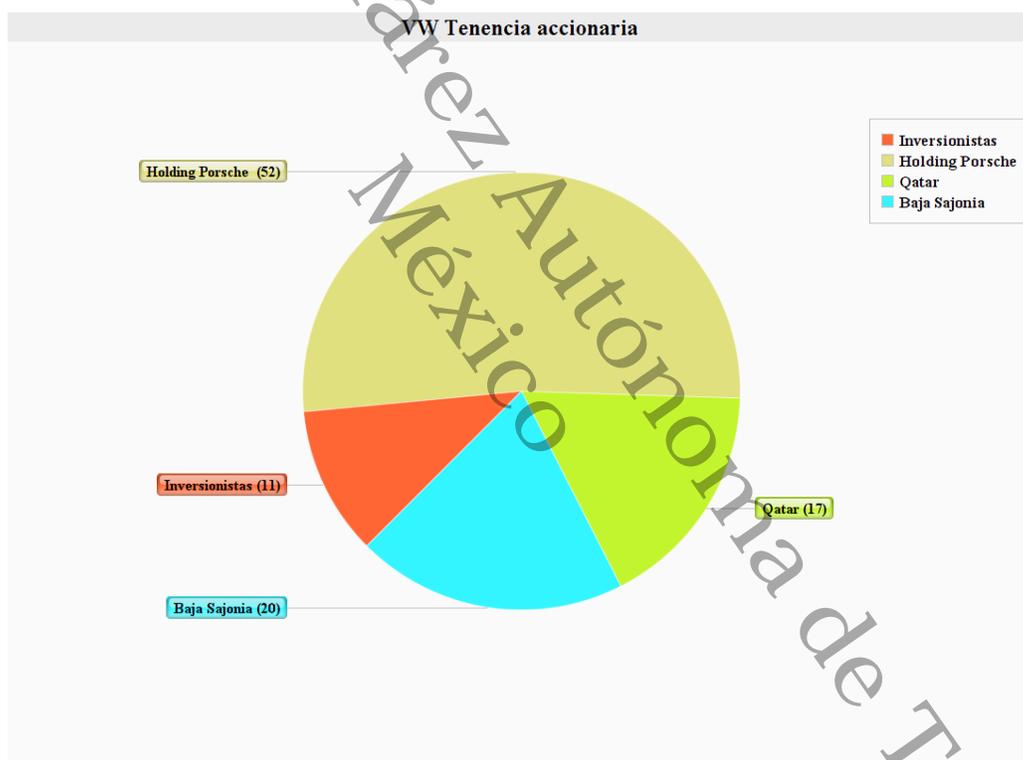
Ángeles, California, la ciudad con los registros más altos de esmog en territorio norteamericano. El resultado fue el *In-use Emissions Testing of Light-Duty Diesel Vehicle in the United States*, en el cual se informaba que los vehículos de Volkswagen emitían bastantes cantidades de óxido de nitrógeno que sobrepasaba por mucho el permitido por la ley, no obstante, las conclusiones a las que arribaron los investigadores fueron opacas en cuanto a dimensionar el origen de dicha atrocidad, pues quién podría sospechar que se tratara de algo intencional y no meramente de falta de cálculo o simplemente de una situación que pudiera revertirse reajustando la computadora o el software de los automóviles contaminantes.¹¹⁴ No es inverosímil que ninguno de ellos avizorara que estaban a punto de destapar uno de los mayores fraudes corporativos de la historia, y no precisamente emparentado con los casos financieros de Enron o Lehman Brothers, sino por tratarse de una cuestión de aniquilación silenciosa y atentado contra la salud de la población, en la que no sólo participaba de forma activa la armadora alemana, sino también por involucrar de manera pasiva a los miles de conductores que, sin eufemismos, manejaban auténticas máquinas de muerte.

Ya en 1998 Cummins, Caterpillar, Volvo, Renault, Navistar y Mack Trucks habían sido multados con un total de \$83.4 millones de dólares por la *Environmental Protection Agency (APA)* de los Estados Unidos al ser descubiertos utilizando dispositivos de manipulación que maquillaban las emisiones de contaminantes en camiones o vehículos pesados¹¹⁵. El engaño consistía en alterar el comportamiento del motor mientras se encontraba en pruebas de laboratorio, es decir, durante un periodo de tiempo específico el proceso de combustión y emisión se comportaba diferente a como lo hacía en carretera, lo cual permitía que los motores sujetos a revisión por parte de las autoridades medioambientales sortearan con éxito todas las pruebas, pero una vez en el exterior su rendimiento no cumplía con los

¹¹⁴ Ewing, Jack, *El escándalo de Volkswagen*, México, Editorial Paidós Empresa, 2018, P. 230.

¹¹⁵ Bendavid, Naftali, "Penalty for truck pollution: \$1 Billion", *Chicago Tribune*, United States, October 23, 1998. Visible en http://articles.chicagotribune.com/1998-10-23/news/9810230110_1_detroit-diesel-corp-engines-mack-trucks

estándares exigidos¹¹⁶. Este hecho sentó un precedente en la normatividad estadounidense y endureció las sanciones para aquellos que osaran engañar y atentar contra el gobierno del país más poderoso del mundo, sin embargo, se trataba de la primera vez y se esperaba que no volviera a suceder, a la par de que las empresas involucradas asumieron inmediatamente la responsabilidad presente y futura de sus acciones, comprometiéndose económica y éticamente con el desarrollo de mejores tecnologías, situación que no aconteció en el caso de VW para quienes los objetivos de ventas estuvieron por encima de la responsabilidad corporativa y del prestigio de una marca. En este punto es importante tener en cuenta la estructura accionaria de VW durante el lustro comprendido del año 2010 al 2015, la cual estaba representada de la siguiente manera¹¹⁷:



¹¹⁶Environmental Protection Agency, "Mack Trucks Diesel Engine Settlement", EPA website, United States, October 22, 1998. Visible en <https://www.epa.gov/enforcement/mack-trucks-diesel-engine-settlement>

¹¹⁷ Ewing, Jack, El escándalo de Volkswagen, México, Editorial Paidós Empresa, 2018, Pp. 320-321.

Es de observarse que la tenencia accionaria de VW se encuentra distribuida entre capital privado y público, recayendo principalmente en la familia Porsche-Piëch mediante la *Holding* y en segundo lugar *Qatar Investment Authority*, fondo de inversión del emirato y, a la par, la participación de Baja Sajonia, uno de los dieciséis estados federados de Alemania quien además cuenta con derecho de veto o la llamada acción de pro, en la forma de *covenants*, la cual consiste en la potestad de un accionista de vetar las decisiones de la Asamblea o del Consejo en determinadas circunstancias¹¹⁸, situación que es bastante debatida y aún hoy sujeta a fuertes críticas por convertir a la democracia societaria en un esquema oligárquico de control de poder, no obstante, hay que tener presente que en la práctica este tipo de acciones surgen con el ánimo de proteger a las minorías, o cuando se trata de empresas en donde el Estado actúa como accionista, en defensa del interés común, asimismo, huelga resaltar que de acuerdo con la ley alemana *Mitbestimmungsgesetz* de 1976 se garantiza el derecho de los trabajadores a ser considerados y opinar en las decisiones que puedan afectar al gremio, ocupando para ello cierto porcentaje de los puestos del consejo de vigilancia¹¹⁹. Esta estructura hacía suponer que las decisiones corporativas de VW estaban acorde con los principales *stakeholders*, es decir, no sólo basadas en el determinante impulso de por las ganancias, sino por el desarrollo e interés de todos los involucrados directa o indirectamente; por increíble que parezca el acontecer diario de la armadora alemana estaba bastante alejado de buscar el mejor beneficio para sus accionistas, empleados y entorno.

Volkswagen no contaba con un sistema de gestión moderno que permitiera conocer todo lo que sucedía al interior de la estructura corporativa¹²⁰, más bien era parecida a la obsoleta estructura de una empresa familiar arcaica en donde un grupo

¹¹⁸ León Tovar, Soyla, Pactos de Socios de la Sociedad Anónima, México, Editorial Tirant lo Blanch, 2017, Pp. 230-231.

¹¹⁹ Mertens, Hans Joachim y Schanze, Erich, "The German codetermination act of 1976", Estados Unidos, University of Pennsylvania School of Law, 1979, y visible en [https://www.law.upenn.edu/journals/jil/articles/volume2/issue2/MertensSchanze2J.Comp.Corp.L.&Sec.Reg.75\(1979\).pdf](https://www.law.upenn.edu/journals/jil/articles/volume2/issue2/MertensSchanze2J.Comp.Corp.L.&Sec.Reg.75(1979).pdf)

¹²⁰ Ewing, Jack, El escándalo de Volkswagen, México, Editorial Paidós Empresa, 2018, P. 70

de personas o una sola tomaba las decisiones relevantes, es decir sin un sistema de contrapesos, y eso era precisamente lo que pasaba al interior de la armadora.

Ferdinand Piëch, CEO de VW durante mucho tiempo y nieto del fundador Ferdinand Porsche, tenía una obsesión por el desarrollo tecnológico y por alcanzar objetivos desmesurados, dejando en segundo plano la obtención de dinero; lo movía algo más que las ganancias monetarias, lo embelesaba la posibilidad de devastar a los competidores con automóviles que estuvieran a la vanguardia y acorde a las necesidades de un mundo cambiante. Por eso, cuando se propuso superar a Toyota¹²¹ en la producción de automóviles a nivel mundial nadie osó en disuadirlo y echaron mano de todo cuanto estuviera disponible, legal o ilegal, para alcanzar las metas que se habían planteado; para ello la conquista del mercado norteamericano era crucial pues representa el mayor reto y joya para los turismos y autos de lujo, no obstante, había un problema¹²². Los estándares y normatividad ambientales en la Unión Europea eran bastantes más laxos y ambiguos comparados con los del coloso norteamericano, situación que ponía en jaque la homologación de los autos europeos en suelo de Washington, además de que Volkswagen era una marca casi nula en el gusto de los estadounidenses. Dado lo anterior, VW necesitaba generar algo más que comodidad y diseño, debía ofrecer ahorro y potencia, objetivos que encontraban sustento en el diésel, un combustible más rendidor y por ende más económico, pero el motor diseñado por los ingenieros alemanes estaba muy lejos de poder ofrecer dichos beneficios y contener las emisiones dentro de los parámetros estipulados por las autoridades ambientales de los Estados Unidos. La situación era un problema serio. El coste elevado para desarrollar del motor TDI¹²³ así como el tiempo invertido, venían a dar al traste con los objetivos que se habían establecido desde Wolfburgo, el Wolfsschanze¹²⁴ de VW.

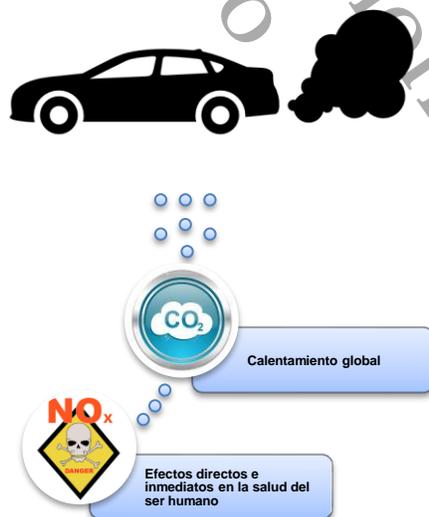
¹²¹ En la década de 2005 a 2015, Toyota ostentaba el primer lugar en producción de autos a nivel mundial y una aceptación general posteriormente con la aparición del Prius, el auto híbrido que garantizaba respeto por el medio ambiente, ahorro de combustible y algo de potencia.

¹²² Netflix, Dirty Money - NOx Duro, Estados Unidos, 2017, visible en <https://www.netflix.com/watch/80149533?trackId=14170286&tctx=7%2C0%2C24e40ef9-69b3-44f6-bb5e-942e48edeaa8-7952018%2C1b000f08-d79f-4ee5-b5f4>

¹²³ Inyección Directa Turbocargada, por sus siglas en inglés, cuyo combustible de ignición es el diésel.

¹²⁴ “La guarida del lobo”, en español.

¿Cuáles eran las alternativas? Según el reportero del New York Times, Jack Ewing, el equipo de desarrollo de motores de VW propuso utilizar la tecnología que portaban los automóviles de Daimler (Mercedes Benz) llamada BlueTec el cual consiste básicamente en un compuesto que contiene urea química y que a su vez descompone los óxidos de nitrógeno del tubo de escape en una forma inocua de nitrógeno y oxígeno ¹²⁵, pero esta solución no era viable por tres factores fundamentales en términos de competitividad: (1) el incremento en el costo de los autos, (2) el espacio que ocuparía el depósito en la cajuela y no menos importante (3) la labor del propietario de rellenar constantemente dicho depósito con la solución de urea. Desde ya dicha solución quedaba descartada, ningún usuario vería como ventaja pagar el costo de un auto de lujo a cambio de un turismo y muchos menos estar al pendiente de un depósito de urea que había que rellenar con una sustancia química viscosa cada determinado tiempo, por otro lado no olvidemos el golpe al orgullo que supondría para VW, pionero en ingeniería, recurrir a la tecnología de otra empresa en la optimización del motor ¿Y entonces? La única alternativa para no echar abajo de forma tan estrepitosa toda la inversión y expectativas era el LNT, o trampa de NOx por sus siglas en inglés.



¹²⁵ Ewing, Jack, El escándalo de Volkswagen, México, Editorial Paidós Empresa, 2018, Pp. 320-321.

El funcionamiento de los motores diésel es diferente de los motores a gasolina por cuanto que los primeros emiten grandes cantidades de oxígeno lo que a su vez hace difícil la reducción de los óxidos de nitrógeno (NOx)¹²⁶, pero una trampa de NOx separa las moléculas de oxígeno y nitrógeno diatómico de tal manera que los vuelve imperceptibles por la gran cantidad que de ellos hay en la atmosfera¹²⁷, sin embargo esta tecnología no era capaz de neutralizar todas las emisiones, razón por la cual VW implementó la denominada EGR o Recirculación de Gases de Escape pero éste también tenía sus inconvenientes como la emisión de hollín y otras partículas potencialmente cancerígenas además de que el filtro de partículas se desgastaba antes de lo que exigían las autoridades norteamericanas¹²⁸. Así pues, ahorro de combustible, potencia y respeto al medio ambiente no podían converger en la tecnología que pretendía utilizar la armadora teutona. La *solución* entonces fue hallada en un software de manipulación que podía identificar si el auto estaba siendo analizado en rodillos, vaya, podía saber cuándo se encontraba bajo el escrutinio de la autoridad y de esa forma comportarse de manera óptima y en apego a la normatividad ambiental. Una vez terminadas las pruebas el software identificaba que se encontraba en carretera y el compartimiento del motor volvía a ser el sancionado.

Toda la información hasta ahora mencionada llegó a los escritorios de los más altos rangos de Volkswagen en Wolfsburg y nadie levantó la mano para impedir que el proyecto continuara. Al parecer al interior de la empresa sajona dominaba el miedo absoluto frente a las figuras de poder y antes de pronunciarse sobre la inviabilidad de cualquier proyecto, el colaborador debía detenerse a pensar en sus ingresos, la hipoteca y la familia, razón por la cual muy pocos mostraron abiertamente su desacuerdo con las soluciones que se planteaban. Esto último fue determinante para

¹²⁶ Pérez Lozano, Víctor Manuel, "Catalizador para reducir los NOx en gases de escape de motores diesel", España, Universidad de Alicante, 2010, visible en <https://sgitt-otri.ua.es/es/empresa/documentos/ot-1105-catalizador-nox.pdf>

¹²⁷ Centro de Investigación sobre Fijación de Nitrógeno, "El nitrógeno", México, Universidad Nacional Autónoma de México, visible en http://www.quimicageneralpapimeunam.org.mx/materias_carreras/REVISTA_ELECTRONICA/DIVULGACION/NITROGENO.htm

¹²⁸ Ewing, Jack, El escándalo de Volkswagen, México, Editorial Paidós Empresa, 2018, P. 152.

el rumbo que tomaron las cosas y que se sumó a lo que podemos sintetizar de la siguiente manera¹²⁹:

- Volkswagen no contaba, o eran vagas y permisibles, con normas internas que dirigieran el actuar de sus ingenieros en los procesos de desarrollo y aprobación de innovaciones tecnológicas;
- Los procesos de desarrollo y aprobación de innovaciones tecnológicas no eran independientes, es decir, quienes escribían el software eran los mismos que lo aprobaban, omitiendo por completo la sana práctica de *check and balance* (contrapesos) que hace posible filtrar las decisiones. Como apunta el profesor de la Escuela de Derecho de la Universidad de Oxford, Jhon Armour *“the more the execution of corporate activity shifts from human to software, the more the focus of risk management must be on those who design and authorize the code”*¹³⁰;
- El departamento legal de VW carecía de conocimiento técnico para auditar el trabajo de los ingenieros; un abogado interno debe conocer a fondo el giro que desarrolla su empleador;
- Los departamentos de legal y de control de calidad de VW no conocían ni estaban asesorados correctamente sobre la normatividad vigente en los países distintos a Alemania donde se tenían armadoras, operaciones o ventas, por lo tanto no pudieron informar con diagnósticos y pronósticos certeros;
- No previeron que en Estados Unidos, principalmente en California donde la CARB¹³¹ tiene sede, las multas por violar la normativa de emisiones son mucho más elevadas que en Europa y por otro lado nadie se detuvo a pensar en el terrible daño que se causaría a la imagen de VW;

¹²⁹ Ewing, J., Op.Cit. P. 166

¹³⁰ Armour, John, Volkswagen's emissions scandal: Lessons for corporate governance? Part 2, Oxford University, rescatado el día 2 de junio de 2018 <https://www.law.ox.ac.uk/business-law-blog/blog/2016/05/volkswagen%E2%80%99s-emissions-scandal-lessons-corporate-governance-part-2>

¹³¹ California Air Resources Board

- Los ingenieros recibían formación para resolver problemas técnicos, pero no para evaluar los impactos colaterales;
- Volkswagen no contaba con su sistema eficaz de *whistleblowing*, dicho de otro modo, con un sistema eficaz de denuncias que asegurara cero represalias al informante. En la mayoría de las empresas norteamericanas este sistema es obligatorio y aplicable para cualquier jerarquía si es sabedor de un ilícito o irregularidad¹³²;
- No existía un departamento u oficial de cumplimiento al que los empleados pudieran acudir en caso de dudas sobre la legalidad o ilegalidad de los actos que realizaban por encargo de VW;
- Los directivos de VW no daban un ejemplo de moralidad al exigir a sus empleados objetivos inalcanzables.

Con la anterior podemos entender, sin justificar, cómo y porqué los directivos de Volkswagen contribuyeron al caldo de cultivo en el que florecieron la corrupción y el escándalo, pero el caso estaba muy lejos de terminar en este punto.

Algunos días después de que los estudiantes de posgrado de la Universidad de Virginia Occidental, encabezados por Dan Carder, entregaran sus conclusiones a las autoridades ambientales, la atención de la EPA y la CARB se ciñeron sobre los vehículos comercializados de VW en suelo norteamericano. Casi de inmediato, narra el documental de la serie *Dirty Money* visible en la plataforma Netflix, los mandos administrativos de VW tuvieron conocimiento de la inminente auditoria que harían las dependencias ambientales, pero lejos de aceptar la responsabilidad y buscar alternativas de mediación para revertir o al menos para apaciguar la tormenta en ciernes, la VW mintió diciendo que el problema era una cuestión técnica y que no se debía a ningún acto deliberado¹³³. Los días siguientes la CARB comenzó una campaña de presión sobre la ensambladora valkiria, solicitando de manera amigable que respondiera y explicara los datos que la Universidad de Virginia Occidental

¹³² Requena Carlos, Compliance Legal de la Empresa, Una tendencia regulatoria mundial, México, Ed. Dofiscal, 2017. Versión Ebook, sin número de páginas.

¹³³ Erwing, J., Op. Cit. P. 238

había obtenido. La CARB inició sus propias pruebas en carretera con la única finalidad de que VW corrigiera sus motores; los resultados reflejaban lo mismo que el de los estudiantes de posgrado, pero lo que verdaderamente no terminaban de comprender era porqué sucedían esas emisiones superiores; se pensaba que la razón era una falta de calibración, la necesidad de actualizar el software o cualquier otro error técnico.¹³⁴

Guarecidos en Wolfsburg, los directivos de la compañía recibían constantes correos electrónicos sobre las actividades de la CARB. Era urgente atender la situación y dar una respuesta. Se decidió entonces llamar a revisión a todas las unidades a principios de 2015¹³⁵, aduciendo que se trataba de un error técnico y no de un fraude, pero por increíble y absurdo que parezca, el fabricante alemán “aprovechó” la oportunidad para tratar de optimizar el software y tuviera un mejor rendimiento en los resultados de las pruebas de emisiones¹³⁶. Como era de suponer el “esfuerzo” incomprensible por tapar lo evidente fue derribado por parte de las autoridades ambientales, acontecimiento que enfureció, para no utilizar eufemismos, al gobierno de los Estados Unidos y a partir de entonces ya no hubo marcha atrás para la compañía ensambladora.

El 22 de septiembre de 2015, una vez avanzadas las investigaciones a nivel técnico y administrativo por parte de la CARB y la EPA, respectivamente, VW no pudo soportar más la presión y admitió que había en el mundo 11 millones de automóviles afectados con el software que manipulaba las emisiones¹³⁷. La jugarreta había llegado a su fin y le costó a VW 14,700 millones de dólares norteamericanos (USD) en multas e indemnizaciones de los cuales 10,000 estaban destinados a resarcir a los propietarios; además VW aceptó pagar 2,700 millones de USD a un fondo fiduciario para la reducción de óxidos de nitrógeno de la atmósfera en una cantidad igual o superior a la que los vehículos trucados habían emitido por exceso

¹³⁴ Ibidem

¹³⁵ Erwing, J., Op. Cit. P. 245

¹³⁶ Erwing, J., Op. Cit. P. 246

¹³⁷ Erwing, Jack, Volkswagen says 11 million cars worldwide are affected in diesel deception, The New York Times, US, visitado el día 2 de junio de 2018 <https://www.nytimes.com/2015/09/23/business/international/volkswagen-diesel-carscandal.html?action=click&module=RelatedCoverage&pgtype=Article®ion=Footer>

de emisiones y otros 2,000 millones de USD para un programa de gestión para potenciar el uso de vehículos eléctricos. A la par de las cifras desorbitantes mencionadas hasta ahora, debe decirse que el impacto fue mayor ante la negativa del gobierno de nuestro vecino del norte de homologar los automóviles que se tenía pensando poner en venta lo cual golpeó los números de VW a escala global; no menos importante es la erosión de la imagen de la ensambladora, dejándola bajo el estigma de irresponsabilidad y nulo respeto por el medio ambiente. Por otro lado también se le fincaron cargos por publicidad engañosa y competencia desleal¹³⁸, sin embargo, todas las multas, cargos y daños a la imagen de VW, conceptos preponderantemente económicos, palidecen ante el misterio del porqué nunca se intentó detener el error, es más, en el libro “El escándalo de Volkswagen” de Jack Ewing se dice que el actuar de la empresa alemana pertenece a una categoría distinta a la económica pues el beneficio monetario supuestamente generado con la venta de vehículos manipulados no llegó a parar a la cuenta bancaria de ningún funcionario.

¿Qué pudo ser distinto? Definitivamente hay muchas cosas que pudieron contribuir a disminuir e inclusive evitar el desastre corporativo que se comenta, pero es consenso general que el escándalo de Volkswagen tuvo raíz en el control de la compañía en manos de unas cuantas personas (Piëch-Porsche) lo cual impedía que existiera un verdadero control consensado que incluyera la perspectiva de todos los interesados; por algo asegura Jack Ewing que los accionistas son a menudo quienes acaban sufriendo la carga financiera de las decisiones erróneas y las sanciones mientras que los directivos salen más ricos.

¿Cómo pudo un plan de gobierno corporativo ayudar? Lejos de aseverar con rango de axioma, podemos soportar que una adecuada estructura de gobierno corporativo hubiera reportado los siguientes beneficios:

- Protección y respeto al voto de accionistas minoritarios;
- Respeto y consideración de los *stakeholders*;
- Designación representativa de los miembros del consejo de administración;

¹³⁸ *Ibidem*

- Auditores o consejeros externos;
- Cumplimiento normativo basado en una adecuada relación con los departamentos de auditoría y legal, amén de los órganos de vigilancia legales y extralegales;
- Atenuar cualquier pena o sanción al existir en la empresa la consigna de evitar o disminuir el impacto de prácticas ilegales o contrarias a la ética;
- Un sistema eficiente de denuncia sin represalias (*whistleblowing*);
- Un sistema de *check and balance* que hiciera posible evaluar las decisiones con objetividad;
- Enfocar correctamente los objetivos de la empresa sin poner en peligro la existencia misma de la compañía.

Aunado a lo anterior, y a manera de resumen general, el caso de VW resulta emblemático para el estudio del gobierno corporativo porque ofrece dos campos interesantes para examen:

- Debido a que la estructura del consejo de administración y por el otro el de vigilancia no tenían contrapeso, el que vigilaba era el que aprobaba y viceversa, a pesar de que se trataba de una de las armadoras más importante del mundo (por no decir la primera);
- Porque incluso cuando la situación llegó a su punto más álgido, la posición de VW fue increíble: tratar de cubrir el engaño con más engaño y culpar a un puñado de ingenieros de ser los responsables.

2.4 Green compliance: el desempeño ambiental óptimo.

"Alcanzar su prosperidad ha llevado a Gran Bretaña a consumir la mitad de los recursos del planeta. ¿Cuántos planetas necesitará un país como la India?"

Mahatma Gandhi

En el primer capítulo de este trabajo se abordaron los conceptos de "Ciudadanía Corporativa (CC)" y "Responsabilidad Social Corporativa (RSC)", coincidiendo en ambos las características de espontaneidad y aplicación voluntaria de estándares éticos y de cumplimiento. Lo que abordamos a continuación es la respuesta a la siguiente pregunta: ¿Debe el Estado regular la aplicación de la CC o de la RSC?

En primer plano la pregunta anterior parece no generar nuevas anotaciones pues el objetivo de dichas prácticas queda enmarcado dentro de las actividades accesorias de la empresa, es decir no fundamentales, no obstante, existen ejemplos alrededor del mundo en donde se ha legislado al respecto con resultados medibles¹³⁹, dentro de los cuales encontramos los siguientes:

- Dinamarca, a través de la *Danske Årsregnskabsloven (Danish Financial Statements Act)*, fue el primer país en legislar sobre la RSC que obliga a grandes empresas a informar anualmente, junto con sus determinaciones fiscales, el apego a políticas de responsabilidad social. Resalta que en la iniciativa de ley, o su símil, el gobierno danés consideró de igual o mayor importancia que la información financiera, comunicar y hacer público el nivel de respeto al medio ambiente y

¹³⁹ Minister for Business and Growth, "Corporate Social Responsibility and Reporting in Denmark", Danish Business Authority, visitado el 19 de marzo de 2018 y visible en https://samfundsansvar.dk/sites/default/files/csr_rapport_2013_eng.pdf

- apego a los derechos humanos¹⁴⁰; el Capítulo II, titulado *Tvangsbøder. Klageadgang. Straf. Ikrafttræden* (De las Multas, Quejas y Sanciones), en sus artículos 162 y 164 establece los criterios para la aplicación de sanciones en caso de incumplimiento¹⁴¹;
- Francia y Sudáfrica también hicieron lo respectivo con legislar sobre RSC¹⁴² y exigir un reporte periódico en materia social y económica;
 - A partir de 2014 la Unión Europea a través de la *Directive 2014/95/EU*, requiere a las grandes compañías la publicación periódica del impacto ambiental y social de sus actividades.

También se destaca la aportación realizada por el Mercado de Valores de los Estados Unidos con el *Dow Jones Sustainability Index* el cual es un índice de sustentabilidad en el que participan empresas de gran envergadura y que sirve para demostrar el apego de éstas a programas de cumplimiento y responsabilidad social con la intención de captar la inversión proveniente de sectores preocupados por el futuro del planeta (y de su dinero); por lo tanto son pocas las empresas que figuran en este codiciado segmento – comenzando porque tienen que cotizar en bolsa- y aunque no es obligatorio, sí funciona como un filtro para los inversionistas al momento de medir riesgos y plantear inyección de capitales, incluso desinversiones¹⁴³. En nuestro país, recientemente, la Bolsa Mexicana de Valores ha implementado igualmente el índice de sustentabilidad pero sus resultados, si bien loables, no son lo suficientemente significativos aún¹⁴⁴.

¹⁴⁰ Minister for Business and Growth, “Corporate Social Responsibility and Reporting in Denmark”, Danish Business Authority, visitado el 19 de marzo de 2018 y visible en https://samfundsansvar.dk/sites/default/files/csr_rapport_2013_eng.pdf

¹⁴¹ Themis, Årsregnskabsloven, visitado el 19 de marzo de 2018 y visible en <https://www.themis.dk/synopsis/docs/lovsamling/aarsregnskabsloven.html#A11>

¹⁴² Todd, Felix, *El empresario, la empresa y el abogado de empresa*, México, Universidad Panamericana, inédito, 2015.

¹⁴³ *Ibidem*

¹⁴⁴ Rodríguez, Salomón, “Índice sustentable, gran esfuerzo de la Bolsa Mexicana de Valores”, México, *El Economista*, visitado el día 10 de marzo de 2018 y visible en: <https://www.economista.com.mx/mercados/Indice-sustentable-gran-esfuerzo-de-la-Bolsa-mexicana-20170411-0015.html>

Estos son algunos ejemplos de las medidas que se han tomado alrededor del mundo para empujar a las empresas a contar con una política de cumplimiento y responsabilidades sociales. Son antecedentes importantes para alcanzar el cumplimiento ambiental óptimo pero sigue siendo necesario administrar la actividad del Estado con la estructura administrativa de la empresa, para ello es elemental conjugar la dádiva con el compromiso, descatalogando el castigo y las multas como motor incentivador, para alcanzar el llamado *policentrismo*.

México

Universidad Juárez Autónoma de Tabasco.

Universidad Juárez Autónoma de Tabasco.

CAPÍTULO III
EXTRAFISCALIDAD

3.1 Esquemática de los tributos

Genuine tragedies in the world are not conflicts between right and wrong. They are conflicts between two rights.

Georg Wilhelm Friedrich Hegel

Robinson Crusoe, el mítico personaje creado por el escritor inglés Daniel Defoe, es el ejemplo por antonomasia de la necesidad humana de organizarse socialmente más allá de la convivencia, comercio, copula o de cuestiones imperialistas. El hombre es sociable por naturaleza -aseveraban desde Grecia- razón por la cual fue inevitable el nacimiento de la figura del Estado como depósito del poder público mediante un consenso o contrato social regulado por el derecho, en aras de la consecución de un fin común que pudiera diseminarse como coadyuvante en la realización personal de cada individuo. Más adelante, con el llamado Estado Bismarckiano, la actividad de éste se extiende a terrenos que antes le eran ajenos como, por ejemplo, la seguridad social¹⁴⁵. De tal suerte que para poder conseguir los objetivos sociales planteados desde el génesis fue necesaria la inclusión de políticas públicas sufragadas mediante tributos, debiéndose encontrar las primeras en el mandato constitucional o en leyes enfocadas al logro social en distintas materias como la agricultura, educación, energía, seguridad pública, servidores públicos, salud¹⁴⁶ así como otras tantas “modernas” pero igualmente elementales (redes carreteras, infraestructura para telecomunicaciones, entre muchas otras). Los tributos pues surgen a la par de la conciencia colectiva del ser humano y son, podríamos decir con disimulada soberbia, el soporte que ha permitido el desarrollo y evolución de nuestra especie; sin la

¹⁴⁵ Minnicelli, Alessandra, Principios Generales y Políticas Públicas, Argentina, Editorial la Ley, 2013, eBook versión, sin número de páginas.

¹⁴⁶ Ibídem

garantía del Estado sobre las actividades del hombre éste jamás habría podido alcanzar sus objetivos.

El término tributo, nos explica Gabriela Ríos Granados¹⁴⁷, podemos ubicarlo históricamente en la antigua Roma donde las contribuciones eran exigidas por tribus y no en lo individual para el cumplimiento de las obligaciones del Estado. Consecuentemente, conforme la civilización iba requiriendo nuevos y más complejos servicios públicos, el pago de los tributos fue insuficiente para solventar dichos gastos haciéndose necesario que nuevos instrumentos financieros y de captación de riqueza se pusieran en marcha, yendo de los créditos a los aprovechamientos y explotación de recursos naturales¹⁴⁸. En este orden de ideas, de acuerdo al maestro Arrijo Vizcaino¹⁴⁹ siguiendo al ilustre argentino Giulanni Fonrouge, los recursos del Estados pueden ser divididos de la siguiente manera:

1. Los provenientes de bienes y actividades del Estado denominados ingresos financieros;
2. Los provenientes del ejercicio de poderes inherentes a la soberanía o al poder del Estado denominados ingresos tributarios;

Es decir:

- Los primeros tienen que ver con cuestiones productivas y crediticias;
- Mientras que los segundos versan sobre la capacidad contributiva del causante;

Conocimiento que nos permite establecer el siguiente esquema de los tributos considerando lo establecido en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación¹⁵⁰:

¹⁴⁷ Ríos Granados, Gabriela, "Los tributos", en ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús (coordinador), Manual de derecho tributario, México, Editorial Porrúa, 2008, P. 147

¹⁴⁸ Arrijo Vizcaino, Adolfo, Derecho fiscal, México, Editorial Themis, 2014, eBook, sin número de páginas.

¹⁴⁹ Ibídem

¹⁵⁰ Ríos Granados nos explica en el Manual de Derecho Tributario que tributos y contribuciones se utilizan de manera simultánea, sin embargo, la doctrina y jurisprudencia nacionales, amén de la



En concordancia con lo anterior la Dra. Gabriela Ríos nos comenta que los tributos tienen una base tripartita *sine qua non* la cual podemos sintetizar de la siguiente manera:

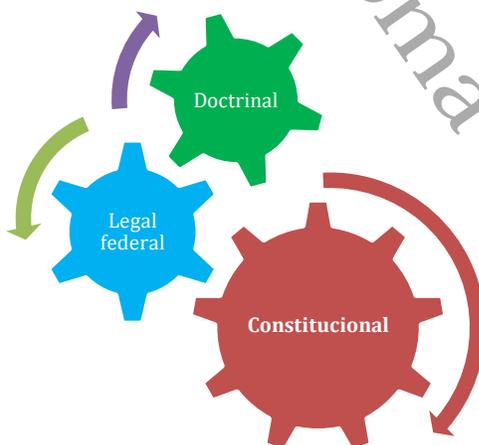


comunidad científica, abonan más al estudio y uso del tributo y no de la contribución, palabra que es mencionada en el artículo 2 del Código Fiscal aunque sin definición concreta.

De los anteriores cuadros comparativos nos habremos de centrar en los impuestos, tipo de contribución o tributo que ha sido ampliamente estudiado y que se puede definir de la siguiente manera:

*“Teóricamente el impuesto es una **prestación pecuniaria coactiva** derivada de un acto soberano de imposición unilateral a cargo de los gobernados, sujeto a las reglas de generalidad, igualdad y capacidad económica, cuyo fin es la satisfacción de las necesidades sociales sufragadas mediante el gasto público. Desde el punto de vista del legislador, y conforme al artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, el impuesto es una contribución establecida en la ley, que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la misma. De acuerdo al artículo 31, Fracción IV constitucional, la contribución debe ser proporcional y equitativa y destinarse al gasto público”.*¹⁵¹

Las anteriores líneas, del fiscalista regiomontano Horacio Uresti, nos parecen las más didácticas y ajustadas al propósito del presente trabajo por cuanto que aborda el concepto con tres aríetes:



¹⁵¹ Uresti Robledo, Horacio, Los impuestos en México, México, Editorial Tax, 2016, p. 81.

El impuesto es pues la principal manifestación de los tributos o contribuciones, la cual reúne en su naturaleza los mandamientos legales, doctrinales y constitucionales aplicables igualmente a las demás contribuciones, cabiendo entonces preguntarse ¿Cuál es la diferencia de los impuestos con los derechos y las contribuciones de mejores? Al respecto la ya citada Gabriela Ríos Granados expone que *“los rasgos distintivos del impuesto son por una parte, la ausencia de contraprestación del estado (sic) y la no prestación de servicios públicos individualizados”*¹⁵². En íntima relación con lo anterior anotamos que el maestro Uresti, como la mayoría de los tratadistas hoy día, comienza definiendo el impuesto como una *“prestación”, es decir, la cosa o servicio exigido por una autoridad o convenido en un pacto*¹⁵³ sin que exista ninguna contraprestación o disfrute particular por lo que se paga o tributa.

¹⁵² Ríos Granados, Gabriela, “Los tributos”, en ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús (coordinador), Manual de derecho tributario, México, Editorial Porrúa, 2008, P. 154

¹⁵³ Canales Méndez, Javier, “Gran diccionario especializado de los grandes juristas”, México, 2017, Editores Libros Técnicos, P. 868

3.2 La necesidad de (re) legitimizar los tributos

Un Estado corrupto motiva la evasión fiscal, por lo que habrá de aumentar las tasas de impuestos, lo cual a su vez generará mayor evasión e impulsará una espiral donde siempre se grava más para recaudar menos.

Olegaroy, personaje creado por David Toscana

Picadilly Circus, en el centro de Londres, es un punto en el que se mezclan oriundos y turistas ansiosos por las *selfies* y el glamour. Ahí, en medio de la “*abundancia*” y anuncios luminosos, abre plaza cual persona sin conciencia que la atormente, la esposa del exgobernador de Veracruz Javier Duarte de Ochoa, dupla responsable de saquear el erario por no menos de \$14,200 millones de pesos¹⁵⁴, dejando deudas igualmente desorbitantes con la ilustre Universidad Veracruzana e incluso supuestas quimioterapias falsas a niños¹⁵⁵ entre otros hechos ignominiosos. Este caso, evidente y tristemente, no es el único en México: la casa blanca de Enrique Peña Nieto es otro ejemplo de corrupción y que se suma a la lista de los 16 gobernantes que se encuentran presos, procesados o prófugos¹⁵⁶ y otros tantos hechos que seguramente saldrán a la luz con diferentes actores políticos. Ante este escenario un síntoma obvio en la sociedad es el hartazgo y la repulsión a la extracción de sus riquezas para fines distintos a cubrir el gasto público. Esto parece

¹⁵⁴ Riquelme, Rodrigo, ¿Cuánto dinero robó Javier Duarte de Ochoa en Veracruz?, México, Periódico el Economista, rescatado el 19 de mayo de 2018 del sitio <https://www.eleconomista.com.mx/politica/Cuanto-dinero-robo-Javier-Duarte-de-Ochoa-en-Veracruz-20170420-0106.html>

¹⁵⁵ CNN Español, “El estado de Veracruz investiga falsas quimioterapias a niños con cáncer”, México, rescatado el 19 de mayo de 2018 del sitio <https://cnnespanol.cnn.com/2017/01/18/el-estado-de-veracruz-investiga-falsas-quimioterapias-a-ninos-con-cancer/>

¹⁵⁶ López Dóriga, Joaquín, “16 gobernadores presos, procesados o prófugos”, México, rescatado el 19 de mayo de 2018 del sitio <http://www.milenio.com/opinion/joaquin-lopez-doriga/en-privado/16-gobernadores-presos-procesados-o-profugos>

evidente frente a los ejemplos que hemos mencionado y se recrudece cuando tenemos conciencia que vivimos en un país sumido en la inseguridad¹⁵⁷, rodeados de violencia, narcotráfico, padeciendo un sistema de salud ineficiente, infraestructura carretera precaria, injusticias y abusos de un aparato burocrático gigante, elecciones populares costosísimas y amañadas, salarios irreverentemente altos en el sector público y una lista enervante de síntomas que diagnostican un Estado cayéndose a pedazos pero aumentando cada vez más los tributos que van a parar al bolsillo de algunos cuantos. ¿Para qué sirven los tributos en un Estado como el mexicano incapaz de cumplir sus más elementales obligaciones? ¿Si el Estado es incapaz de proporcionar seguridad, justicia y salud, es justo pagar impuestos?

El Estado es una ficción jurídica que surge por la necesidad humana de organizarse y tiene como función principal y básica crear las condiciones mínimas para que el hombre alcance los objetivos sociales e individuales que se proponga. De acuerdo con Christian Wolf, citado por Rudolf Stammler en su célebre obra *Modernas teorías del derecho y del Estado* éste debe proveer al individuo en tres distintos campos a saber¹⁵⁸:

1. *Sufficientia vitae*: es decir, abundancia de todo lo necesario para las necesidades primigenias y para el solaz de la vida;
2. *Tranquillitate civitatis*: o impartición de justicia;
3. *Securitate*: paz y orden en la sociedad.

La persona pues se vale del Estado para alcanzar sus objetivos, es un medio, pero de ninguna manera puede el hombre quedar sometido a la voluntad del Estado pues éste no tiene fines propios y el bien común no es un fin en sí mismo¹⁵⁹. Vale la pena señalar que no es novedad que los Estados - o en otro tiempo a través de soberanos absolutos- tuvieran similar comportamiento a los de hoy en día; un

¹⁵⁷ Se está llegando al extremo de que el crimen organizado cobra un tributo a los comerciantes para ofrecer protección frente a otros grupos criminales o para permitirles trabajar.

¹⁵⁸ Stammler, Rudolf, *Modernas teorías del derecho y del Estado*, México, Ediciones Botas, 1955, Pp. 51-52

¹⁵⁹ Pazos de la Torre, Luis, *¿Por qué los impuestos son un robo?*, México, Editorial Diana, 2018, P. 37.

ejemplo claro, y que es cultura popular demostrada, lo podemos encontrar en el antiguo Egipto donde la decadencia llegó precisamente por abusos de poder y el cobro inmisericorde de impuestos que aunque no en dinero si eran pagados en especie¹⁶⁰; lo mismo sucedió en el Imperio Romano (segunda etapa según Floris Margadant) en donde precisamente la concentración de poder sin límites en un grupo de personas terminó por colapsar el sistema legal y político más floreciente en la historia de la humanidad.

Con todo lo anterior resulta complicado sostener que los tributos en la actualidad son destinados a los fines primordiales del Estado que menciona Stammer y que además, aduciendo diversos fines como la distribución de la riqueza, la creación de empleos o promover el crecimiento económico, se incrementen los impuestos hasta niveles que rayan en lo confiscatorio en aras de contar con mayores recursos. No solucionan los problemas que aquejan a la sociedad actual el aumento de impuestos, pues como sostiene Arthur Laffer, en la famosa Curva que lleva su nombre, subir la tasa del impuesto no necesariamente se traduce en una mayor recaudación al caer la base tributaria, como tampoco lo haría reducirla a cero donde no hay ningún impuesto que recaudar.¹⁶¹ Debe existir entonces un punto medio y sobrio que permita al Estado captar lo necesario para cumplir con las premisas básicas y al mismo tiempo abrir paso a la economía de la oferta, en otras palabras, bajar los impuestos beneficia a la población en el mediano y largo plazo, atacando al fantasma de la inflación que suele presentarse en el corto plazo como la abundancia pero que en realidad se trata de un tipo de tributo disfrazado que a la larga termina lastimando a las clases menos favorecidas, y por supuesto, a la clase media¹⁶².

Ejemplo de lo anterior lo hallamos en Suecia, Dinamarca o Finlandia, en donde al padecer déficit público enfrentaron la situación con reducción de impuestos y una evidente baja del gasto público que se utilizaba en la conservación de bienes y

¹⁶⁰ Lionel Casson, *Ancient Egypt*, United States, Time-Life Books, Pp. 98-99, rescatado el 10 de mayo de 2018 en http://siamcostumes.com/cutters_guides/pdf/ancient-egypt.pdf

¹⁶¹ Casparri María Teresa & Elfenbaum, Melisa, "La curva de Laffer y el impuesto inflacionario", rescatado el día 20 de mayo de 2018 y visible en: <http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2016/04/5-La-curva-de-Laffer-y-el-impuesto-inflacionario.-Mar%C3%ADa-Teresa-Casparri-y-Melisa-Elfenbaum.pdf>

¹⁶² *Ibíd.*

servicios que no eran propios de la naturaleza del Estado¹⁶³; esto les permitió abandonar los números rojos y poder gozar el día de hoy de un mejor entorno proclive al desarrollo de sus ciudadanos, amén de aire limpio y salud ambiental. Esto no es algo aislado, también ha sucedido en otras latitudes del mundo, como Japón¹⁶⁴ o Hong Kong¹⁶⁵ en donde se ha reducido el impuesto a las sociedades, de hecho en México las sociedades pagan más impuestos sobre sus utilidades que en Suecia o los Estados Unidos, además que tal y como vimos en el informe de la prestigiosa firma TMF Group¹⁶⁶ nuestro país es uno de los más difíciles para abrir y despegar un negocio; esto se confirma con lo que reporta el *Doing Business 2017*¹⁶⁷ del Banco Mundial, en donde es visible que en México el total de los impuestos al ingreso, propiedad, importación, derechos, entre otros (*total tax rate - % of profit*) es del 52%, mientras que en Nueva Zelanda, por ejemplo, sólo es del 34%, o Rusia, un país vasto y de corte asistencialista es del 47%; no podemos dejar de lado que Venezuela tiene un porcentaje del 64.7, Bolivia del 83.7 y Brasil del 68%, datos que nos hacen reflexionar considerando que la primera economía del mundo, Estado Unidos, tiene sólo un 44%. En México, a raíz de la reforma fiscal de 2014, han despertado diversos sectores solicitando que se permita la deducibilidad de las prestaciones laborales no obligatorias así como reducir el gravamen del Impuesto sobre la renta para homologarlo con la tasa promedio (26%) de los países de la OCDE¹⁶⁸.

La conjura de estos elementos es un indicador que viene a sumarse a la idea de este capítulo: es necesario relegitimar los tributos y reconocerles su justificación

¹⁶³ Martínez, Ángel, "La receta nórdica para acabar con el déficit: menos gasto y menos impuestos", rescatado el día 22 de mayo de 2018 y visible en <https://www.libremercado.com/2016-11-07/la-receta-nordica-para-acabar-con-el-deficit-menos-gasto-y-menos-impuestos-1276586013/>

¹⁶⁴ Grupo Santander. Santander Cross Border Unit, "Japón: fiscalidad", rescatado el 22 de mayo de 2018 y visible en <https://es.portal.santandertrade.com/establecerse-extranjero/japon/fiscalidad>

¹⁶⁵ Grupo Santander. Santander Cross Border Unit, "Hong Kong: fiscalidad", rescatado el 22 de mayo de 2018 y visible en <https://es.portal.santandertrade.com/establecerse-extranjero/japon/fiscalidad>

¹⁶⁶ TMF Group B.V., The financial complexity index 2018, Reino de los Países Bajos, p. 16, visible en <https://www.tmf-group.com/en/news-insights/publications/2018/financial-complexity-index/#cta-reveal-anchory>. Rescatado el día 22 de mayo de 2018.

¹⁶⁷ World Bank Group, "Doing Business 2017-Equal opportunity for all", rescatado el 22 de mayo de 2018 y visible en <http://espanol.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB17-Full-Report.pdf>

¹⁶⁸ Hernández, Jesús, "Política fiscal 2018: más recaudación, menor gasto y ¿las tasas?", rescatado el 22 de mayo de 2018 y visible en <https://expansion.mx/economia/2017/08/28/politica-fiscal-2018-mas-recaudacion-menor-gasto-y-las-tasas>

teleológica. El derecho y las ciencias sociales en general, son distintas a las ciencias exactas en cuanto que éstas parten de aforismos o principios atemporales y fijos; el derecho en cambio responde a la realidad última que vive el hombre y puede ser cambiado o reforzado según las necesidades de la sociedad. Cerrarse a la idea de que una postura dentro del derecho es inmutable, es tanto como decir que un grupo de personas posee la verdad absoluta, razón que desde luego carecería de soporte y lógica. No es posible entonces sostener que los tributos y su regulación no puedan ser modificados, pues no son principios universales ni dictados de la naturaleza, sino por el hombre mismo, luego entonces, hablar de extrafiscalidad en el marco de la defensa del medioambiente es susceptible de estudio desde la perspectiva de la exención o del recorte de impuestos como incentivo a quienes aporten valor y conserven el entorno. Más allá: hablar de extrafiscalidad en la modalidad de exención con el objetivo de motivar mejores prácticas corporativas que incidan en beneficio del medio ambiente, no sólo merece estudio sino que debe ser estudiado.

Lo comentado hasta ahora ha generado que en épocas recientes se cuestione la viabilidad del Estado y se hable de un “eclipse” en la existencia del mismo¹⁶⁹ sobre todo porque es tendencia que las actuales transacciones privadas en forma de contratos sean los auténticos lineamientos que rigen las relaciones entre los particulares en una arena internacional y distinta de la regulada por el Estado de donde los involucrados sean parte; a esto se suma, por ejemplo, la creación de organismo como la OMC o la OCDE que vienen a convertirse en auténticos “*rulers*” del comercio o la nueva generación de criptomonedas, situación que despoja al Estado de su otrora protagonismo, como dicen Peter Evans, catedrático en Berkeley, “*las transacciones y las conexiones organizativas que cruzan las fronteras nacionales es la piedra angular de la globalización*”¹⁷⁰. Más claro, el apabullante poder financiero de las transacciones particulares se refleja en lo señalado por el británico Vincent Cable: *las divisas extranjeras que se comercian en los centros financieros mundiales exceden a un trillón al día... más que el total de reservas de*

¹⁶⁹ Evans, Peter, “¿El eclipse del Estado?”, en Carbonell Miguel & Vázquez Rodolfo, (coordinadores), Estado constitucional y globalización, México, Editorial Porrúa, 2003, P. 5

¹⁷⁰ Ibidem, p. 7

*divisas extranjeras poseídas por todos los gobiernos del mundo*¹⁷¹, esto sin duda sumerge al Estado en un terreno movedizo y distinto al preconcebido en los años decimonónicos, previos y ulteriores. No obstante, coincidimos con Peter Evans en cuanto que no nos encontramos ante un eclipse del Estado, sino a una auténtica revaloración del mismo, y para sostener esto es vital poner la mirada en Asia, donde hay una alta estatalidad y una alta inversión extranjera (pensemos en Singapur, principalmente). Esta dualidad es posible gracias a que existe un Estado activo y competente que asegura respeto a la voluntad individual y apego a la normatividad internacional en temas de comercio; se trata pues de un Estado participativo en contraposición a un Estado guardián¹⁷².

Finalmente una revalorización de los tributos y de las tareas del Estado supondría un nuevo esquema tripartito de protagonistas, en donde empresas, sociedad y Estado participen de forma mancomunada y horizontal, lejos de la clásica relación vertical que conocemos.

¹⁷¹ Loc. Cit. P. 9

¹⁷² Loc. Cit. P. 21

3.3 ¿Qué es un tributo con fines extrafiscales o paratributarios?

For believers in Pigouvian taxation such as myself, the primary task ahead is one of education. To many economists, the basic argument for increased use of Pigouvian taxes is so straightforward as to be obvious. But as George Orwell once put it: We have now sunk to a depth where the restatement of the obvious is the first duty of intelligent men.

Gregory Mankiw

La respuesta a la pregunta que encabeza este subtema es sencilla: se trata primordialmente de un instrumento tributario¹⁷³ creado para desincentivar prácticas o actividades nocivas en -y para- la sociedad, cuya finalidad no es recaudatoria sino disuasoria o alentadora, de ahí que su nombre incluya los prefijos “*extra*”-(fiscales) o “*para*”-(tributarios). Lo complicado sobre estos conceptos no radica en el debate de una definición concreta pues, como todos los tributos, la clasificación puede ser casi infinita y su justificación es (o debe ser) teleológica, no obstante, creemos que lo verdaderamente apasionante sobre este tema se encuentra en el soporte jurídico que la valida y en la idoneidad de su creación, para no caer en la estulticia de pretender controlar y encausar el cambio social mediante instrumentos tributarios que lejos de reportar un beneficio, se transforman en un yugo más del Estado sobre el contribuyente o bien en un hueco sin fondo en donde se depositan contribuciones sin proyección de sus gracias.

¹⁷³ Como se mencionó en el subtema anterior, creemos que los tributos tienen una justificación teleológica; todo aquello que no tenga como destino las finalidades primordiales del Estado deberá ser clasificado de manera distinta; en cuanto a la parafiscalidad y a la *extrafiscalidad* creemos que la denominación correcta es el calificativo “instrumentos tributarios”, es decir, herramientas que permiten al Estado y a la sociedad alcanzar sus objetivos, basados en una correlación de actividades.

El génesis de la noción teórica sobre los instrumentos tributarios con fines extra o para fiscales se encuentra en el pensamiento del economista británico Arthur Cecil Pigou plasmado en su obra “The Economics of Welfare” publicada en Londres en 1920 y que derivó en lo que el día de hoy se conoce como “*impuestos pigouvianos*” y que son aquellas exacciones cuyo razonamiento reside en *colocar un pequeño impuesto, igual al costo social marginal, en cada unidad de una actividad que se desalentará (la contaminación ambiental es el ejemplo más común) los precios aumentarán, lo que obligará a los contaminadores a internalizar el costo social de la actividad dañina*¹⁷⁴, es decir, encausar a los consumidores a buscar menos esos productos, en otras palabras, no se busca crear un pago o impuesto que permita el derecho a contaminar, sino todo lo contrario, que ese incremento genere un costo más alto que no haga viable seguir produciendo en el mismo esquema¹⁷⁵. De esta definición cabe hacer las aclaraciones siguientes:¹⁷⁶

- **Costo privado:** es el que recae en el productor de un bien o servicio;
- **Costo externo de producción:** es el que no es absorbido por el productor pero si por otros;
- **Costo social marginal:** es la suma de los dos costos anteriores y que recaen en la sociedad entera.

Como podemos apreciar, los impuestos Pigouvianos son el antecedente teórico de los instrumentos tributarios extra y para fiscales (llamados en inglés como “*corrective taxes*” o “*sin taxes*” y en alemán como “*zwecksteuer*”); como mera anotación también se sostiene que el término parafiscal surge en un documento de 1946 llamado “Inventario de la situación financiera” redactado por el ministro francés R. Schuman. En este tenor resulta conveniente hacer la distinción conceptual entre

¹⁷⁴ Fleischer, Victor, “Curb your enthusiasm for Pigouvian Taxes”, San Diego Legal Studies Paper, rescatado el día 24 de mayo de 2018 y visible en: <https://ssrn.com/abstract=2413066> ó <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2413066>

¹⁷⁵ García Vizcaíno, Catalina, Tratado de Derecho Tributario, Tomo I, parte general, Argentina, Editorial Abeledo Perrot, 2014, Ebook, sin número de páginas.

¹⁷⁶ De Miguel, Carlos, “Economía de los recursos ambientales. Base conceptual” Organización de las Naciones Unidas, rescatado el 24 de mayo de 2018 y visible en <https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/8/35988/carlosdemiguel.pdf>

instrumentos extrafiscales y parafiscales, entendiendo por los primeros aquellos cuya finalidad va más allá de la recaudación y se centran en la disuasión de una actividad o bien en incentivarla, al respecto César Augusto Domínguez Crespo menciona que:

Los tributos con fines extrafiscales son aquellos cuya regulación contiene elementos perceptiblemente vinculados, y técnicamente adecuados, con la consecución, necesariamente accesoria, de un fin constitucionalmente tutelado distinto a aquellos relacionados con la justicia tributaria¹⁷⁷.

La definición propuesta, arrumacos de lado, redundante en el mismo contexto: se busca un fin distinto a la recaudación, en aras de encausar (los impuestos) a conseguir un fin importante para la sociedad; Domínguez Crespo añade que este fin tiene que estar reconocido en la constitución. Por otro lado Ana Laura Godoa define *impuestos extrafiscales* de la siguiente manera:

Son aquellos que se establecen realmente sin el ánimo de recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el Presupuesto de Egresos (aunque deben destinarse al gasto público), sirviendo como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar o desalentar para el mejoramiento y desarrollo armónico del país¹⁷⁸

Con base en las anteriores definiciones podemos aseverar que:

- Se establecen sin el ánimo de recaudar;
- Son instrumentos tributarios que inciden en la política financiera, económica y social del Estado;

¹⁷⁷ Domínguez Crespo, César Augusto, Los fines extrafiscales de los tributos, México, Editorial Porrúa, 2014, Pp. 56 y 57

¹⁷⁸ Godoa López, Ana Laura, Los fines extrafiscales en el sistema tributario mexicano, México, Editorial Porrúa, 2000, P. 75

- Su finalidad debe estar prevista en la constitución;
- Debe tener en cuenta el mejoramiento y desarrollo del país (rectoría económica)

Es por todos sabido que el siempre citado artículo 31, Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la base para la creación y cobro de impuestos, no obstante, como nos dice la también siempre citada Gabriela Ríos Granados, el fundamento constitucional de los instrumentos extrafiscales debe también encontrarse en los artículos 25 (rectoría económica), 27 (tierras, agua y subsuelos) y 28 (monopolios) de la Constitución que regulan la rectoría del desarrollo nacional y permiten establecer los instrumentos tributarios para fines no recaudatorios¹⁷⁹.

En cuanto a la parafiscalidad, que no debe confundirse con extrafiscalidad, el ilustre Sergio Francisco de la Garza nos dice que se trata de *pagos que tienen el carácter de obligatorios establecidos por el Estado a favor de organismos descentralizados, algunos de los cuales pueden hacerse efectivos por el Estado de forma coactiva y con procedimientos iguales o parecidos a los que el Estado usa para el cobro de los tributos*¹⁸⁰. De antemano existe una distinción en lo esbozado por el emérito del Tecnológico de Monterrey, en cuanto que el cobro de dicho tributo no es a favor del Estado, sino de un organismo descentralizado, es decir, otro ente se encarga de recibir la contribución y aplicarla a fin específico. El maestro de la Garza nos sigue ilustrando y anota que en el caso de México, se deben reunir las siguientes características:

- Deben ser obligatorias/as.- no basta un acuerdo de voluntades, sino que tiene que tratarse de un pago que pueda ser exigido, incluso, coactivamente;

¹⁷⁹ Ríos Granados, Gabriela, "Los tributos", en ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús (coordinador), Manual de derecho tributario, México, Editorial Porrúa, 2008, P. 151

¹⁸⁰ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, México, Editorial Porrúa, 2015, P. 377.

- Que no se trate de ningún otro tributo o contribución reconocido en la mayoría de los países; en nuestro país ha de ser distinto a los señalados en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación;
- No deben ser a favor de la administración activa del Estado;
- No es necesario que estén previstos en presupuesto¹⁸¹.

Estas notas distintivas construyen el cuerpo teórico de los instrumentos tributarios llamados parafiscales, añadiendo que el término parafiscal *traduce adecuadamente esta situación de lateralidad o paralelismo. Estamos frente a una actividad financiera que no es de Estado, pero tampoco es privada y está organizada libre unilateralmente por el Estado*¹⁸².

Rodríguez Lobato nos ofrece igualmente una definición soportada en los mismos principios: *“entendemos por parafiscalidad a la actividad financiera que desarrollan ciertos organismos distintos del Estado, paralelamente a la actividad financiera de éste, conforme a normas de derecho público”*.

En Sudamérica en cambio, el otrora financiero Dino Jarach niega la existencia de la categoría parafiscal afirmando que *la creación de esta categoría de recursos, fuera de los recursos tributarios, es –principalmente- la de justificar la transgresión de algún principio fundamental de las finanzas, tanto en el aspecto político-económico, como en el aspecto jurídico*¹⁸³, igualmente niega que se pueda equiparar la parafiscalidad con las contribuciones especiales. Y es de reconocerse que, buscando manifestaciones de parafiscalidad en el ordenamiento jurídico argentino de donde Jarach es oriundo, encontramos que en el Artículo 71 de Constitución de la Provincia de Córdoba se establece que:

“Pueden fijarse estructuras progresivas de alícuotas, exenciones y otras disposiciones tendientes a graduar la carga fiscal para lograr el desarrollo económico y social de la comunidad”

¹⁸¹ Rodríguez Lobato, Derecho fiscal, México, Editorial Oxford, 1998, P. 91

¹⁸² De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit.

¹⁸³ Jarach, Dino, Finanzas públicas y derecho tributario, Argentina, Editorial Abeledo Perrot, 2013, Ebook, sin número de páginas.

Lo anterior demuestra que el legislador gaucho prevé la existencia de estructuras fiscales pero enfocadas a la extrafiscalidad directa que permita el desarrollo económico y social de la comunidad.

Coincide con lo señalado anteriormente el inminente jurista Giuliani Founrouge al negar categoría jurídica independiente a los instrumentos parafiscales, de hecho señala —citando al brasileño Aliomar Baleiro— que el término "parafiscal" sólo es aceptable por comodidad del lenguaje o con fines didácticos o metodológicos, y agrega que el concepto de lo parafiscal es impreciso, por su contenido heterogéneo¹⁸⁴; pese a ello advierte que existen para fines meramente didácticos tres grupos bastantes definidos de exacciones parafiscales¹⁸⁵:

- a) Contribuciones de carácter social;
- b) Contribuciones de ordenación económica, en donde el maestro argentino incluye a las extrafiscales, es decir, como una especie dentro del género;
- c) Contribuciones profesionales o sindicales.

Se le atribuye al político italiano Luigi Einaudi la frase "*toda clasificación es arbitraria, y no es preciso exagerar su importancia atribuyéndole más de lo que corresponde a un útil instrumento de estudio y aclaración*", por lo que asiéndonos de dicha reflexión, y una vez estudiadas las más importantes manifestaciones que sobre extrafiscalidad y parafiscalidad existen, podemos decir que la distinción de ambos conceptos es meramente teórica y superable desde el punto de vista práctico; basta con acentuar que lo verdaderamente importante a nuestro juicio es el paralelismo de las funciones privadas y públicas, residiendo en ese acoplamiento la posible solución de muchos problemas sociales, económicos y jurídicos. También en este punto

¹⁸⁴ García Vizcaíno, Catalina, Tratado de Derecho Tributario, Tomo I, parte general, Argentina, Editorial Abeledo Perrot, 2014, Ebook, sin número de páginas.

¹⁸⁵ Rodríguez Lobato, Op. Cit. Pp. 93-94

comienza a asomar la figura del *policentrismo*, tema del cual nos ocupamos en el siguiente capítulo.

Universidad Juárez Autónoma de Tabasco.
México

3.4 La sociedad del riesgo

Ha llegado el final de los otros, el final de todas nuestras posibilidades de distanciamiento, tan sofisticadas; un final que se ha vuelto palpable con la contaminación atómica. Se puede dejar fuera la miseria, pero no los peligros de la era atómica. Ahí reside la novedosa fuerza cultural y política de esta era. Su poder es el poder del peligro que suprime todas las zonas protegidas y todas las diferenciaciones de la modernidad

Ulrich Beck

Es probable que queden pocos seres humanos que consideren que la suerte individual sigue siendo una constante en la vida y que lo que sucede de un lado del mundo en nada afecta al otro; es probable que la propagación de consecuencias adversas en un polo del mundo aún no se manifiesten con total apertura en todas las latitudes del orbe, pero eso de ninguna manera los hace inexistentes sino más bien amenazantes. Con esta premisa, un tanto alegórica, podemos describir el desenvolvimiento de nuestra sociedad en un mundo globalizado: guerras, terremotos, pandemias y hecatombes naturales son noticia constante, sobre las cuales el ser humano común y corriente, aun con el derecho de su lado, nada puede hacer para detenerlas o disuadirlas, pero existen otros riesgos que surgen a raíz de cuestiones más bien económicas o de opciones de mercado como, por ejemplo, el reseñado caso de Volkswagen y las emisiones contaminantes entre muchas otros similares; este ejemplo muestra las decisiones que jugadores económicos tienen que tomar para hacer frente a una demanda cada vez mayor de productos y servicios que sean respetuosos con el medioambiente, no obstante, como nos han demostrado los hechos, las decisiones no siempre son tomadas correctamente y en apego a la normatividad, favoreciendo con ello actividades riesgosas para la vida. Nos dice Juan Manuel Ortega, catedrático de derecho tributario en la Universidad

Autónoma del Estado de Morelos, que *a medida que la sociedad se va complicando tecnológica y socialmente, se convierte de forma progresiva en una sociedad de riesgo, con la consecuencia de que el Estado se ve en la necesidad de aumentar correlativamente las normas de prevención de riesgos*¹⁸⁶, por supuesto dentro de un límite constitucional y sin que se enfrenten dos derechos o garantías igualmente reconocidos (el Dr. Juan Manuel Ortega señala que la libertad de comercio no debe contraponerse al derecho a un medioambiente sano, por ejemplo), razón por la cual se deben privilegiar todos aquellos esfuerzos que ataquen la situación de una manera concertante, y es en esto donde la teoría tributaria puede tener una participación importante, tal vez decisiva; pero no hablamos de la tradicional manera de abordar esta cuestión, que redundaría en la creación de impuestos ineficaces para desincentivar determinada conducta, ni tampoco en otro tipo de contribución como el pago de derechos, sino de un nuevo modelo jurídico-fiscal que reformule las tradicionales teorías tributarias¹⁸⁷, considerando los diferentes avances que se han dado en otras áreas como la economía, sociología y, por supuesto, el control corporativo.

Se le atribuye al sociólogo alemán Ulrich Beck el desarrollo de la teoría de la sociedad del riesgo¹⁸⁸ la cual, en términos generales, sostiene que a mayor industrialización también mayores son los riesgos que se generan, y lo que antes era distribución de riqueza (Marx, Lenin, Trotsky) en la actualidad se trata de una repartición de riesgos, en donde la primera constituye una cuestión de clases y la segunda de peligros¹⁸⁹, en otras palabras y citando al mismo autor, *tanto los riesgos como las riquezas son objeto de repartos, y tanto éstas como aquéllos constituyen situaciones de peligro o situaciones de clases*. En la actualidad las fuentes de la riqueza están contaminadas (Ulrich dixit) y sus efectos secundarios no se pueden considerar regionales o provinciales, pues estos, positivos o negativos, se diseminan de una u otra forma en cualquier parte del orbe: imaginemos el uso de herbicidas en

¹⁸⁶ Ortega Maldonado, Juan Manuel, El derecho fiscal en la sociedad del riesgo, México, Editorial Porrúa, 2008, P. XI.

¹⁸⁷ *Ibíd.*

¹⁸⁸ Beck, Ulrich, La sociedad del riesgo, hacia una nueva modernidad, España, Editorial Paidós, 2002

¹⁸⁹ *Loc. Cit.* P. 28

plantaciones de cacao o tabaco en cualquier campo asequible de América Latina o la construcción de una refinería en un municipio abatido por el desempleo, cierto es que los efectos del uso directo de químicos en el caso de las plantaciones afectara en primer plano a los jornaleros y el entorno, pero una parte importante del alimento que de ahí se obtenga será exportado a países desarrollados y en consecuencia los efectos también serán para los consumidores. Lo preocupante de esto es que estos riesgos no manifiestan sus consecuencias de manera inmediata, es decir, no son perceptibles en el corto plazo y esto hace suponer que su presencia no es perjudicial, dejando de lado el futuro.

Nada de lo dicho hasta ahora es novedad: la contaminación tiene una larga historia y ha tenido un lugar preponderante en la preocupación sincera de ciertos individuos¹⁹⁰. No es necesario citar ninguna fuente para consentir que diferentes especies animales se extinguen año con año o que los termómetros no se comportan igual que hace un par de décadas, luego entonces ¿Qué novedad supone asumir que existe una sociedad del riesgo en lugar de una sociedad de clases? Simple, la pugna de clases era una cuestión de distribución de riquezas y de sobrevivencia individual, pero la pugna de riesgos se traduce en una amenaza general a la vida sobre la tierra, no hay refugio para nadie, ricos y pobres, europeos o asiáticos, todos sin excepción tenemos la misma composición química, por lo tanto necesitamos igualmente oxígeno y agua como elementos para sobrevivir y si estos son contaminados para uno lo serán para el otro, por lo tanto ¿Por qué no se eliminan esos riesgos? Porque hay necesidades que cubrir, ejemplo de esto es el uso de herbicidas o la manipulación genética de semillas para acelerar el proceso de agricultura ante una demanda cada vez mayor de alimentos, esto nos lleva a evidenciar que los riesgos son situaciones o contingencias que, en ciertos ámbitos, es imperativo permitir aun a sabiendas del impacto negativo colateral que generan, pero manteniendo un control sobre los mismos. García Pablos de Molina, citado por

¹⁹⁰ Sarlingo, Marcelo, "Breve descripción de la contribución de la especie humana a la contaminación del planeta", Universidad Nacional del Centro de la Provincia de Buenos Aires, rescatado el día 13 de junio de 2018 y visible en http://www.soc.unicen.edu.ar/newsletter/nro3/nuestros_docentes/historia_de_la_contaminacion.doc

Juan Manuel Ortega, llama *control social* a esta vigilancia de los riesgos y la define como el *conjunto de instituciones, estrategias y sanciones sociales que pretenden promover y garantizar el sometimiento del individuo a los modelos y normas comunitarias*¹⁹¹; si bien existen diversos medios, el derecho es la herramienta más efectiva para alcanzar los objetivos señalados por el autor madrileño¹⁹², pero ¿Desde cuál flanco? Regularmente las cuestiones de vigilancia encomendadas al Estado están garantizadas por la coacción, que es un elemento esencial de lo jurídico, o por la imposición de sanciones lo que cual conlleva al cumplimiento forzoso y heterónimo de las obligaciones consignadas¹⁹³, pero este control penal sólo debe ser utilizado como última instancia cuando todos los demás instrumentos legales se han agotado o superado, es decir, cuando no se respetan las normas o bien cuando existen omisiones negligentes que pongan en peligro el interés general, fuera de eso el derecho penal como yugo del Estado no puede erigirse como la garantía del comportamiento humano deseable, por lo tanto los riesgos que la sociedad debe permitir en aras del progreso y la satisfacción de necesidades bien podría ser abordado desde la dogmática tributaria, específicamente desde los tributos con fines extrafiscales de acuerdo a lo sustentado por el maestro Ortega Maldonado. No debemos perder de vista que los riesgos permitidos *per se*, para ser denominados como tal, no deben generar ningún daño y en consecuencia la misión es desincentivar la proliferación de esos riesgos sin mayor planeación; para ello se considera que los instrumentos tributarios idóneos son las llamadas *contribuciones por gastos* los cuales se basan en *la idea de que el Estado puede establecer unos límites sobre ciertos ámbitos, situaciones o conductas realizadas por los particulares cuando, por sus circunstancias de intensidad o peligrosidad, afectan o pueden afectar a la colectividad, aunque resulten útiles o necesarias socialmente y subordinar la posibilidad de su ejercicio o disfrute, al cumplimiento de los requisitos legales y al pago de una tarifa*¹⁹⁴. Tampoco debemos omitir que este tipo de

¹⁹¹ Ortega Maldonado, Juan Manuel, El derecho fiscal en la sociedad del riesgo, México, Editorial Porrúa, 2008, P. 2

¹⁹² *Ibidem*, P. 3

¹⁹³ Lomelí Cerezo, Margarita, Derecho fiscal represivo, México, Editorial Porrúa, 2007, p. 12

¹⁹⁴ Ortega Maldonado, Juan Manuel, El derecho fiscal en la sociedad del riesgo, México, Editorial Porrúa, 2008, P. 81

regulación sólo es aplicable a aquellos bienes jurídicos constitucionalmente tutelados y que no pueden hacerse extensivos aquellos que no se encuentren resguardados dentro del texto fundacional.

De acuerdo a Ortega Maldonado tributos como el ISR o el IEPS han alcanzado su máximo psicológico de progresividad y, por lo tanto, su concepción en el colectivo nacional es la de una confiscación que no está sustentada en los principios de capacidad económica y progresividad ¿No valdría la pena reformular, de lo particular a lo general, los tributos y mirar con mayor detenimiento a la imposición indirecta? Es imprescindible tener en cuenta que en cuestiones ambientales principalmente la prevención es infinitamente mejor que la reparación de daños, de ahí que la tributación en este sentido pueda jugar un papel esencial a la hora de disuadir comportamientos indeseables o molestos.

Con todo, creemos que la disuasión a través del pago de contribuciones es incompleta y que es necesario explorar también la posibilidad de incentivar comportamientos correctos mediante la disminución de carga tributaria, es decir premiar, en lugar de castigar. Será un reto sortear las escrupulosas exigencias de la dogmática fiscal con miras a una disciplina tributaria más abierta a las auténticas necesidades constitucionales de la sociedad, pero con la conciencia de los riesgos y las bondades, no económicas, sino de vida que ofrece la flexibilización de las reglas antaño conocidas, será posible generar una propuesta modernista y más realista.

3.5 ¿Una exención puede tener un fin extrafiscal?

Existe un principio de derecho que expresa que quien puede lo más puede lo menos. Por lo tanto, si el legislador es quien establece la regla general de tributación, puede también eliminar las situaciones jurídicas imponibles que crea pertinentes.

Emilio Margáin Manautou

La mayoría de los tratadistas mexicanos -Arrija Vizcaíno, Rodríguez Lobato, Ponce Gómez, entre otros- definen el término exención partiendo de la referencia otorgada por el ilustre Emilio Margáin, la cual se hace consistir en lo siguiente:

“la exención es una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de seguridad, conveniencia o política económica”¹⁹⁵

Así pues, por relación jurídico-tributaria se hace referencia a una institución fiscal que debe encontrarse regulada en una norma jurídica (principio de legalidad tributaria)¹⁹⁶ y que, como excepción, puede presentarse también ante situaciones de seguridad, conveniencia o política económica. Las exenciones son, entonces, las circunstancias que encuadran en el hecho generador determinado en una ley pero que al mismo tiempo otra lo excluye de ser gravado¹⁹⁷, siendo precisamente lo que

¹⁹⁵ Ponce Gómez Francisco, Derecho fiscal, México, Editorial Banca y Comercio, 1999, P. 104

¹⁹⁶ Arrija Vizcaíno, Adolfo, Derecho fiscal, México, Editorial Themis, 2017, P. 622

¹⁹⁷ Domínguez Crespo, César Augusto, Derecho Tributario, Tomo I, Teoría General y Procedimientos, México, Editorial Dofiscal, E-Book, sin número de páginas.

lo distingue de la no sujeción, toda vez que en ésta se trata de actos o personas en los que no se cumplen los supuestos del hecho imponible señalado por la ley

Vale la pena mencionar que para algunos autores la exención es sólo una especie del género Gasto Fiscal, lo cual engloba a los “subsidios”, “reducción de tasas”, “exenciones”, “diferimientos”, “deducciones”, “estímulos”, “condonaciones” o “facilidades administrativas”¹⁹⁸, en esta tesitura, el Presupuesto de Gastos Fiscales 2018 de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establece lo siguiente:

El sistema tributario es el principal instrumento con que cuenta el Estado para obtener recursos para financiar el gasto público y así proveer a la sociedad los bienes y servicios que valora y demanda. Sin embargo, este sistema no sólo se utiliza como un instrumento de recaudación, sino que a través de la estructura impositiva también se persiguen otros objetivos, como disminuir la desigualdad en la distribución del ingreso, mejorar el bienestar de los individuos de ciertos grupos, fomentar la inversión y la generación de empleos, así como apoyar a sectores específicos o bien internalizar las externalidades negativas que generan los agentes económicos, entre otros.

El concepto de gastos fiscales se refiere a los apoyos indirectos, generalmente autoaplicativos, otorgados a sectores de la economía o de contribuyentes, mediante el sistema tributario. Así, los gastos fiscales no implican una erogación de recursos o ingresos previamente obtenidos, sino que permiten a los contribuyentes beneficiarios disminuir, evitar o diferir el pago de impuestos. Conforme a ello, los gastos fiscales se originan por la existencia de tratamientos que se desvían de la estructura “normal” de cada uno de los impuestos, por lo que la determinación de los gastos fiscales implica identificar dichos tratamientos.

En consecuencia, podemos afirmar que los gastos fiscales son verdaderamente el género y el resto de las denominaciones una especie. Al respecto Juan Carlos Pérez Peña señala que el concepto que está ligado a la extrafiscalidad

¹⁹⁸ León Hernández, Gerardo Eduardo, “Las ausencias de control en los gastos fiscales”, México, Universidad Veracruzana, 2014, rescatado el día 12 de julio de 2018 y visible en <https://www.uv.mx/icp/files/2018/01/16-C021136.pdf>

dentro del universo de los gastos fiscales son los subsidios en la forma de estímulos fiscales¹⁹⁹ los cuales han sido definidos por el Poder Judicial de la Siguiete manera:

SUBSIDIO TRIBUTARIO. SU NATURALEZA JURÍDICA. Desde el punto de vista doctrinario, el subsidio es una especie del género de la **subvención**, pues consiste en un apoyo de carácter económico que el Estado concede a las actividades productivas de los particulares con fines de fomento durante periodos determinados, para estimular artificialmente el consumo o la producción de un bien o servicio. En el derecho mexicano se regula su otorgamiento por dos vías, la del ingreso de orden impositivo (subsidio tributario) y la del gasto público o de carácter presupuestal. En ese tenor, **el subsidio en materia impositiva tiene la naturaleza jurídica de una medida desgravatoria o exoneradora de carácter parcial, pues no impide el surgimiento de la obligación fiscal generada por la actualización del hecho imponible** de que se trate, sino que opera en uno de los elementos denominados mesurables o cuantitativos de la contribución, que es la tasa, tarifa o cuota aplicable a la base gravable, **ya que constituye un apoyo económico** que el titular de la potestad tributaria normativa concede de manera indirecta, mediante el sacrificio del cobro parcial o porcentual del monto de la contribución respectiva, a efecto de proteger actividades que se consideran prioritarias para el desarrollo del país o para incentivar el consumo o racionalización de un servicio público, y de esa manera velar por el poder adquisitivo de los consumidores.

DÉCIMO QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 325/2010. G.N.M.. 14 de octubre de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: A.C.G.. Secretario: G.R.L..

En concordancia con lo anterior, el mismo autor citado nos dice que los principales mecanismos para otorgar subsidios fiscales son los siguientes

- Tasas reducidas;
- Deducciones no generadoras de ingreso;
- Exenciones.

¹⁹⁹ Pérez Peña, Juan Carlos, "Gastos fiscales ¿La mejor manera de subsidiar al contribuyente?", *Revista Puntos Finos*. México, No. 202, Mayo 2012, Pp. 100-107.

Por otro lado, el Décimo Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito resolvió de la siguiente manera lo relativo a exenciones y fines extrafiscales:

EXENCIONES. FINES EXTRAFISCALES EN QUE PUEDEN SUSTENTARSE. En los sistemas tributarios actuales, **la exención ha abandonado el perfil excepcional y negador del tributo que la caracterizaba, para erigirse como un elemento eficaz** que evita la aplicación de parámetros comunes de tratamiento que resulten excesivos e injustos, modulando la prestación en supuestos determinados para ajustar el tributo a la realidad económica actual, al tenor de una valoración particularizada de los principios de justicia tributaria. **Empero, es posible que las normas exoneradoras no se sustenten sólo en esa justificación, sino que también se conciban y apliquen en atención a motivaciones extrafiscales**, con la finalidad de establecer una equitativa distribución de la carga tributaria para incrementar el bienestar de los contribuyentes cuya capacidad económica es baja, o incidir en el sistema social para impulsar, conducir **o desincentivar ciertas actividades productivas o usos sociales, según sean considerados útiles o no para el desarrollo armónico del país.** En ese tenor, la regulación del impacto recaudatorio puede ser utilizada en favor del concepto que la doctrina conoce como de "**presupuesto óptimo**", mediante la utilización de instrumentos fiscales como la exención, con la finalidad de alcanzar más allá del fin recaudatorio, el logro de objetivos sociales o económicos.

DÉCIMO QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.
Amparo en revisión 325/2010. G.N.M.. 14 de octubre de 2010.
Unanimidad de votos. Ponente: A.C.G.. Secretario: G.R.L..

Con esto podemos concluir que un subsidio en la forma de estímulo fiscal, puede tener un fin extrafiscal, y que para ello habrá que tener en cuenta lo siguiente:

- I. El estímulo debe tener un justificante de política económica o social (finalidad extrafiscal); este sustento constitucional lo encontramos en el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos relativo a la Rectoría Económica del Estado; en el mismo sentido el derecho a un medio ambiente sano está previsto en el párrafo Quinto del Artículo 4 de nuestro máximo ordenamiento e igualmente es un bien jurídico tutelado por los tratados internacionales signados por nuestro país;

- II. Cumplir con el principio de legalidad y, a la vez, el legislador debe estar facultado material y territorialmente para utilizar la dinámica jurídico tributaria en pro de políticas públicas;
- III. Finalmente, se habrá de realizar el cálculo e incluir este rubro dentro del Presupuesto de Gastos Fiscales.

El subsidio extrafiscal con el loable objetivo de incentivar una cultura de gobierno corporativo en las empresas que evite, controle o ponga en evidencia temprana situaciones tan peligrosas para el planeta como las que se han expuesto en este trabajo (Volkswagen, BP, Shell, entre otros), tiene un sustento constitucional, doctrinal y sociológico. En este respecto bien merece mención selecta lo señalado por el artículo 22 de la Ley General de Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente (LGEEPA) que al tenor dice:

“Se consideran instrumentos económicos de carácter fiscal, los estímulos fiscales que incentiven el cumplimiento de los objetivos de la política ambiental. En ningún caso, estos instrumentos se establecerán con fines exclusivamente recaudatorios.”

La primera LGEEPA no hacía referencia a instrumentos económico como coadyuvantes de política ambiental, fue la evolución de las circunstancias lo que ha permeado que existan nuevas sendas sobre cómo abordar situaciones realmente graves y que afectan a todos los seres humanos, lo cual se ve reflejado en el artículo 22 BIS del mismo ordenamiento en el cual se incluyen los criterios a seguir para el otorgamiento de los estímulos señalados, en donde, desde luego, no se encuentran las actividades o implementación de programas de gobierno corporativo y *compliance* ambiental. En el mismo sentido el artículo 39, Fracción I del Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente:

“El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

- I. *Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.*

Fundamento legal que igualmente abona a la posibilidad subvenciones con fines extrafiscales. Cerrar las posibilidades a nuevos fines en el derecho, basados en una determinación aciaga de conceptos inmutables, no se configura como una posibilidad congruente con un mundo globalizado en el que las soluciones tienen que evolucionar al tiempo que lo hacen los problemas.

Es necesario ser enfáticos en las posibilidades tributarias que existen para la conservación, mejora o rescate del medioambiente. Al respecto la Dra. Tania García López nos ilustra haciendo la siguiente distinción²⁰⁰:



Es de apreciarse que los instrumentos incluidos en la LGEEPA son las subvenciones, en la forma de estímulos fiscales y no se contemplan el pago de

²⁰⁰ García López, Tania, Quien contamina paga, México, Editorial Porrúa, 2001, P. 170

contribuciones, aunque en la actualidad la mayoría de los instrumentos tributarios con fines extrafiscales ambientales son exacciones, principalmente derechos, y no subsidios o estímulos, sin considerar desde luego las deducciones *per se*, toda vez que éstas son considerados *un puro reflejo del objeto imponible delimitado por el legislador*²⁰¹. En 2013 la OCDE dio a conocer los resultados de la “Evaluación sobre el Desempeño Ambiental: México 2013” en donde señaló las siguientes recomendaciones para nuestro país en materia de tributación²⁰²:

- Ampliar el uso de impuestos relacionados con el medio ambiente y;
- Reformar subsidios ambientales perjudiciales.

Sobre el segundo punto la referencia era específicamente sobre el mecanismo de regulación de precios que se convertía en un subsidio a los usuarios de vehículos automotores a gasolina y diésel o bien al uso desmedido de agua y energía eléctrica. Es verdad que no todos los subsidios son benéficos y que por tanto es primordial combinar instrumentos tributarios con fines extrafiscales de acuerdo a la clasificación hecha sobre estos.

De todo lo expuesto es dable arribar a la conclusión, aunque con reservas, de que la protección al medioambiente también puede darse mediante instrumentos tributarios desgravatorios a la par de aquellos que el Estado ejecuta, tales como:

- Un derecho penal ambiental bien desarrollado;
- Un sistema eficaz de responsabilidad civil por daños al ambiente;
- Y un derecho administrativo que contemple sanciones cuando se incumplan las normas para la protección del medio ambiente.²⁰³

²⁰¹ Herrera Molina, Pedro Manuel, “*Las desgravaciones y protección al medio ambiente (Análisis a la luz de los principios constitucionales y del derecho Europeo)*”, rescatado el día 13 de julio de 2018 y visible en <http://vlex.com/vid/desgravaciones-tributarias-luz-constitucionales-57152337>

²⁰²OCDE “Evaluaciones de desempeño ambiental: México 2013”, rescatado el día 22 de julio de 2018 y visible en <http://www.oecd.org/fr/env/examens-pays/EPR%20Highlights%20MEXICO%202013%20ESP.pdf>

²⁰³ Estos tres puntos son enunciados por García López Tania, Quien contamina paga, Editorial Porrúa, 2001, P. 34

Desde la óptica de quien escribe es necesario mejorar y agregar dos puntos más:

- Los estímulos fiscales sobre actividades operativas que sean amigables con el medioambiente (actualmente existente) y;
- Estímulos fiscales sobre la implementación de mejores prácticas de gobierno corporativo y *compliance* ambiental en metaorganizaciones y PyMEs (objeto del presente estudio), para evitar que las empresas incurran en riesgos con efectos irreversibles para el planeta.

Vale la pena cerrar este capítulo con la correspondiente delimitación de conceptos relacionados con desgravaciones en los siguientes términos²⁰⁴:

Subsidio	Ayuda de carácter predominante económico que debe revestir las características de generalidad, temporalidad y no afectación a las finanzas públicas con la finalidad de apoyar las actividades económicas que para la economía nacional sean de orden prioritario.
Estímulos	Es un tipo de subsidio económico concedido por las leyes o los decretos fiscales a favor de los sujetos pasivos de una contribución o impuesto, con objeto de obtener de él ciertos fines parafiscales.
Exenciones	Figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación ciertos hechos o situaciones imponibles, por

²⁰⁴ Staff, "Subsidios, estímulos, exenciones, condonaciones y facilidades fiscales. Análisis jurídico.", *Revista Práctica Fiscal*, México, No. 217, 3ª decena, Noviembre 2005, P. D1.

	razones de seguridad, conveniencia o política económica.
Condonaciones	Forma de extinguir obligaciones o créditos fiscales, mediante una declaración unilateral y discrecional por parte del sujeto activo o acreedor de la obligación, que es la autoridad fiscal.
Facilidades fiscales	Apoyo o ventaja de carácter formal o procedimental que libera o simplifica el cumplimiento de obligaciones formales que tienen sustento en la ley u otorgar facilidades de pago sin incidir en el monto del mismo (Elimina, reduce o simplifica procedimientos, avisos, informes de contabilidad, etc).

3.6 La *intentio legis* y la falacia extrafiscal

*La oportunidad y la innovación
son el lado positivo del riesgo.*

Anthony Giddens

La legitimación es el principal problema que enfrentan los instrumentos tributarios con fines disuasorios. Un ejemplo claro es el relacionado con los combustibles fósiles en donde, con el aparente ánimo de desincentivar su uso, se gravan considerablemente, de hecho de acuerdo con la OCDE el 80% del precio de los combustibles son impuestos²⁰⁵. ¿Habrá entonces bases argumentativas para asegurar que los instrumentos tributarios con fines extrafiscales no son recaudatorios? ¿No cabría afirmar que la extrafiscalidad, tal como lo percibimos actualmente, es una falacia y sólo funciona como un instrumento más de recaudación? Desde luego habrá voces que digan que ante el aumento de los precios de la gasolina, por ejemplo, muchos usuarios de automóviles han optado por utilizar otro tipo de transportes o bien la utilización alterna de combustibles y con esto se ha logrado una mayor protección al ambiente, pero olvidan que al mismo tiempo el aumento del precio en combustibles impacta en el bolsillo de las clases más desprotegidas al encarecer todos los bienes y servicios básicos amén de que lo recaudado en este rubro no tiene un destino directo que coadyuve con fines de protección ambiental: si se recauda más por concepto de combustibles, bien valdría la pena pensar que se iniciara a la par un programa de mejoras en infraestructura para automóviles eléctricos, por ejemplo. El ensanchamiento de la base imponible que se considera relevante para el medio ambiente debe ir acompañado de una acción conjunta que confirme el uso adecuado de los ingresos que se obtengan. No pretendemos decir con esto que se deba negar la naturaleza recaudatoria de los

²⁰⁵ Aguilar Sánchez, Mario Gil, "Falacias tributarias: los impuestos ambientales", en González Ibarra, Juan de Dios (coordinador), Derecho, medio ambiente y sustentabilidad, México, Editorial Fontamara, 2015, P. 96

tributos, sino que un instrumento tributario puede tener un fin recaudatorio y al mismo tiempo cualquier otro efecto no fiscal que pueda contribuir a otros objetivos.²⁰⁶

Por otro lado, la *intento legis* – finalidad de la norma- de los instrumentos tributarios con fines extrafiscales parece acuñarse bajo presupuestos sobradamente justificados, no obstante, es imperativo tener en mente que no basta una justificación exacerbada en la exposición de motivos para dar a tal o cual instrumento tributario el rango de extrafiscal, pues esta característica debe residir en el texto de la norma.

Además de lo que hemos señalado, los instrumentos tributarios con fines extrafiscales suelen tratarse con desdén al no existir una concepción uniforme en nuestro sistema jurídico, ejemplo de ello es la confusa, y un tanto tautológica, jurisprudencia emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de la Justicia de la Nación que establece lo siguiente²⁰⁷:

FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES. En la teoría constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha existido una constante en cuanto a la noción de que las contribuciones siempre tienen un fin fiscal -la recaudación- y que adicionalmente pueden tener otros de índole extrafiscal -que deben cumplir con los principios constitucionales aplicables, debiendo fundamentarse, entre otras, en las prescripciones del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-. Sin embargo, esta Primera Sala estima necesario efectuar una precisión conceptual, a efecto de acotar los ámbitos en que puede contemplarse la vinculación de ambos tipos de fines, para lo cual es necesario distinguir los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos, sin que estas herramientas se confundan con el producto de dicha actividad recaudatoria y financiera, esto es, los recursos en sí. Lo anterior en atención a que mientras los medios tributarios utilizados por el Estado para obtener recursos -las contribuciones- deben tener un fin necesariamente fiscal -al cual, conforme a criterios jurisprudenciales, pueden adicionarse otros fines de índole extrafiscal-, los montos que generen las contribuciones y todos los demás ingresos del Estado apuntarán siempre hacia objetivos extrafiscales. **Así, puede afirmarse que en materia de propósitos constitucionales, el ámbito fiscal corresponde exclusivamente a algunos de los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos -a los tributarios, en los cuales también pueden concurrir finalidades extrafiscales-, mientras**

²⁰⁶ Domínguez Crespo, César Augusto, Los fines extrafiscales de los tributos, México, Editorial Porrúa, 2014, P. 32

que los ingresos que emanen de éstos -y de los demás que ingresan al erario, aun los financieros o no tributarios-, **se encuentran indisolublemente destinados a fines delimitados en la política económica estatal, cuya naturaleza será siempre extrafiscal.** Ello, tomando en cuenta que la recaudación en sí no constituye un fin, sino que es un medio para obtener ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales, dentro del trazo establecido en el texto constitucional, tal como se desprende del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que conmina a contribuir a los gastos públicos, y no a la acumulación de recursos fiscales.

Tesis de jurisprudencia 107/2011. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de veinticuatro de agosto de dos mil once.

De la tesis transcrita se aprecia que el Tribunal Supremo pretende explicar que los fines extrafiscales se encuentran unidos indisolublemente a un propósito específico desde su creación, hecho que evidentemente no trasciende ni empata con lo que hemos expuesto a lo largo del presente trabajo, pues, en palabras del Dr. Domínguez Crespo, *la oportunidad no determina la extrafiscalidad, es decir no porque lo recaudado por una contribución tenga un fin previamente fijado significa que podamos catalogar a dicha contribución como extrafiscal, pues su propósito sigue siendo el de sufragar el gasto público*²⁰⁸, independientemente de que desde la creación del tributo o desde la exposición de motivos se señale un destino. Vale la pena agregar entonces que para efectos didácticos se deben distinguir dos tipos de finalidades, las formales y las materiales, resultando las primeras las que se encuadran en la exposición de motivos y por las segundas aquellas que yacen verdaderamente en el texto legislativo²⁰⁹.

Otro rasgo que ha llevado a desvirtuar el uso de instrumentos tributarios con fines distintos a la recaudación ha sido que no existen parámetros que puedan testificar fehacientemente que el ingreso obtenido o la desgravación otorgada alcanzan el objetivo planteado y en consecuencia que sus efectos sean positivos. Por supuesto esto es una cuestión que en materia ambiental, desde el gobierno

²⁰⁸ Domínguez Crespo, César Augusto, Op.Cit. P. 42

²⁰⁹ Ríos Granados, Gabriela, Notas sobre derecho tributario mexicano, México, Editorial Porrúa, 2009, P. 7

corporativo, puede preverse con el número de empresas que presenten sus informes anuales como en los casos señalados en Dinamarca o Francia. La protección medioambiental debe ser siempre preventiva y en última ratio penalizadora o sancionadora.²¹⁰

La función extrafiscal no es una falacia sino un instrumento que requiere seguir una serie de pautas para su conformación, desde la capacidad contributiva o económica, pasando por la reserva de ley e igualdad y topando con la proporcionalidad.

²¹⁰ Domínguez Crespo, César Augusto, Op.Cit. P. 97

Universidad Juárez Autónoma de Tabasco.

CAPÍTULO IV
POLICENTRISMO

4.1 Policentrismo

¿Cuál es el mejor gobierno, el de las leyes o el de los hombres?

Norberto Bobbio

La globalización es un fenómeno que comenzó a permear a partir de la Segunda Guerra Mundial y despuntó tras el triunfo del capitalismo con la caída de la Unión de Repúblicas Soviéticas Socialistas²¹¹ así como el eventual nacimiento de acuerdos multilaterales en materia comercial y política principalmente (Unión Europea, NAFTA, MERCOSUR, entre otros). Por supuesto que la globalización, definida como *el proceso por el que las economías y mercados, con el desarrollo de las tecnologías de la comunicación, adquieren una dimensión mundial, de modo que dependen cada vez más de los mercados externos y menos de la acción reguladora de los Gobiernos*²¹², no puede reducirse sólo a fenómenos económicos recientes (existen antecedentes de comercio transfronterizo desde la edad media bajo el auspicio de la *lex mercatoria* o bien las leyes marítimas condensadas en *les rôles d'Oléron* en los tiempos de las Cruzadas emprendidas por Ricardo I de Inglaterra²¹³) pues abarca diferentes aspectos de la vida del ser humano y de sus formas de organización, política, social-cultural y por supuesto ambiental.

El día de hoy existen investigaciones que evalúan la estructura y acción de distintas formas de gobierno alrededor del mundo; un ejemplo de ello lo encontramos en los trabajos de Elinor Ostrom, ganadora del premio Nobel de economía en 2009, quien nos dice que dichas investigaciones se basan en la teoría económica *“buscando desarrollar una nueva teoría que permita explicar fenómenos que no*

²¹¹ E. Carbonneau, Thomas, International litigation and arbitration, United States of America, Thomson West, P. 1

²¹² Real Academia de la Lengua Española, Globalización, rescatado el día 28 de diciembre de 2018 y disponible en <https://dle.rae.es/?w=globalizaci%C3%B3n>

²¹³ E. Carbonneau, Thomas, *Loc. Cit.*

encajan en el mundo dicotómico de mercados y Estados²¹⁴. Un resultado de estos estudios es el obtenido por la citada economista estadounidense y que denominó “sistemas policéntricos” aplicado principalmente al gobierno de áreas metropolitanas en donde existían problemas de salinización en cuencas hidrológicas sobreexplotadas que amenazaban las posibilidades de uso a largo plazo y que pusieron en tela de juicio el supuesto de que los gobiernos tradicionales resultan mejores custodios que los usuarios particulares al momento de administrar y proteger recursos importantes²¹⁵. El término policéntrico, en palabras de la Dra. Ostrom, denota múltiples centros de toma de decisión que actúan independientemente, es decir:

“have multiple governing authorities at different scales rather than a monocentric unit. Each unit...exercises considerable independence to make norms and rules within a specific domain”²¹⁶.

En este sentido, un problema puede ser abordado desde múltiples perspectivas y actuaciones, lo cual es lo opuesto a la solución de problemas regidos por un solo patrón (monocentrismo). Para entender y dimensionar el policentrismo en la solución de problemas es importante tener en cuenta cinco características distintivas²¹⁷:

- **Local actions:** acciones emprendidas por usuarios locales. Se desprende, basado en el análisis policéntrico de una situación, que a diferencia de las ramas económicas clásicas, éste no puede ser aplicado como verdad universal por parte de los usuarios de un recurso de uso común, léase el medio ambiente. Como ejemplo de esto, la Dra. Ostrom señala diversos casos de éxito

²¹⁴ Ostrom, Elinor, Más allá de los mercados y los Estados: gobernanza policéntrica de sistemas económicos complejos, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Sociales. Revista Mexicana de Sociología, 76, núm. Especial, Septiembre 2014, P.15 y rescatado el 30 de noviembre de 2018 en <http://www.scielo.org.mx/pdf/rms/v76nspe/v76nspea2.pdf>

²¹⁵ Ostrom, Elinor, Loc. Cit.

²¹⁶ European Cooperation in Science & Technology, Polycentricity: Innovation in climate governance, Bélgica, rescatado el día 23 de diciembre de 2018 en: <https://youlearn.ou.nl/documents/58884765/60477082/Introduction+polycentric+governance%2C+option+2.pdf/463928fb-cdf4-feca-37d3-0c7d7db7dd42>

²¹⁷ Ibídem

en problemas de sobreexplotación de recursos en donde los usuarios particulares de dichos recursos se organizaron y autoregularon de mejor manera que la que imponía un gobierno determinado en una proporción de 70% de efectividad para los primeros y del 40% para el segundo²¹⁸;

- *Mutual adjustment*: la teoría policéntrica sugiere que los actores o usuarios de determinado recurso interactúan entre sí de manera espontánea, es decir se “ajustan” mutuamente para conseguir un objetivo común²¹⁹.
- *Experimentation*: de acuerdo a la Dra. Ostrom la posibilidad de ser partícipe de un cambio y control sobre circunstancias palpables, alienta al usuario a abordar los problemas desde diferentes perspectivas, lo que le permite experimentar y llegar a conclusiones sobre las mejores y más efectivas formas de obtener un resultado positivo²²⁰;
- *Trust*: no hay nada que genere mayor certidumbre que ser testigo y parte en la solución de un problema o situación. Si como ciudadanos observamos las maniobras de un Estado incompetente o corrupto es probable que se considere que sus acciones son igualmente ineficaces y normadas por intereses ajenos. La confianza entonces es viable entre individuos que participan y colaboran en un mismo proyecto o la solución de un problema. La confianza es cercanía.
- *Overarching rules*: las iniciativas locales funcionan mejor cuando están limitadas por un conjunto de reglas generales que

²¹⁸ Ostrom, Elinor, Más allá de los mercados y los Estados: gobernanza policéntrica de sistemas económicos complejos, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Sociales. Revista Mexicana de Sociología, 76, núm. Especial, Septiembre 2014, P.28 y rescatado el 30 de noviembre de 2018 en <http://www.scielo.org.mx/pdf/rms/v76nspe/v76nspea2.pdf>

²¹⁹ European Cooperation in Science & Technology, Polycentricity: Innovation in climate governance, Bélgica, rescatado el día 23 de diciembre de 2018 en: <https://youlearn.ou.nl/documents/58884765/60477082/Introduction+polycentric+governance%2C+option+2.pdf/463928fb-cdf4-feca-37d3-0c7d7db7dd42>

²²⁰ Ibídem

consagran los objetivos más amplios que deben alcanzarse y permiten que cualquier conflicto se resuelva satisfactoriamente antes de llegar a la sanción o al cumplimiento coactivo de determinadas obligaciones o consecuencias²²¹.

Estas cinco pautas abren camino, con base en resultados empíricos, al postulado de que los ciudadanos o particulares son *capaces de resolver dilemas sociales para sostener exitosamente bienes de uso común en el largo plazo*²²².

En diciembre de 1968 Garret Hardin, ecologista egresado de la fastuosa Universidad de Chicago e investigador de la Universidad de California en Santa Bárbara, publicó en la revista de la *American Association for the Advancement of Science* un poderoso artículo donde advertía de las indeseables consecuencias de la sobrepoblación y de la necesidad moral de atender una amenaza cada vez creciente²²³. El profesor Hardin añade en el texto que existen ciertas situaciones o retos que no pueden afrontarse desde una perspectiva rígida como la ciencia y que la solución, más que en un postulado general, probablemente se encuentre en la capacidad humana para responder a una amenaza:

*“A technical solution may be defined as one that requires a change only in the techniques of the natural sciences, demanding little or nothing in the way of change in human values or ideas of morality”*²²⁴.

Este escenario puede presentarse en el terreno de la capacidad legislativa del Estado para encontrar y aplicar soluciones a temas tan delicados como el calentamiento global o la sobreexplotación de recursos naturales, en donde, tal vez

²²¹ European Cooperation in Science & Technology, Polycentricity: Innovation in climate governance , Bélgica, rescatado el día 23 de diciembre de 2018 en: <https://youlearn.ou.nl/documents/58884765/60477082/Introduction+polycentric+governance%2C+option+2.pdf/463928fb-cdf4-feca-37d3-0c7d7db7dd42>

²²² Ostrom, Elinor. Op. Cit. P. 35

²²³ Hardin, Garret, The tragedy of the Commons, United States, Science, New Series, Vol. 162, No. 3859, Dec. 13, 1968, pp. 1243, rescatado el día 28 de diciembre de 2018 en http://pages.mtu.edu/~asmayer/rural_sustain/governance/Hardin%201968.pdf

²²⁴ Ibídem

no sea viable una apuesta a la coacción o la creación de leyes que no guarden una relación concisa y realista con determinado núcleo de población o empresa. Recordemos el caso de Volkswagen en donde la regulación ambiental fue sobrepasada por la manipulación y el uso intencionado de subterfugios aplicados al software. Vale la pena entonces considerar que, dada la naturaleza humana tan infinitamente inconmensurable en sus variaciones y formas, sea precisamente su conciencia la que termine por ser coadyuvante con la solución de una determinada amenaza; esta manifestación está muy lejos de ser un fin utópico pues ha sido ya objeto de estudio e incluso de una catarsis económica a través, por ejemplo, de la llamada teoría de los juegos y del equilibrio de Nash, llamado así en honor al matemático norteamericano John Nash que tuvo a bien plantear una nueva forma de entender los fenómenos políticos y socioeconómicos, que podemos condensar en lo siguiente:

“A Nash equilibrium is a law that no one would want to break even in the absence of an effective police force”²²⁵

La debacle ecológica y sus palpables embates en los años aciagos de este siglo, no podrá ser resuelta con base en la creación de más normas (leyes, reglamentos y demás, con o sin castigo) sino por la cooperación de agentes involucrados: sociedad, empresa y Estado. No es sano seguir estancados en un debate inerte sobre neoliberalismo o socialismo, sino que la mirada y el discurso deberían ceñirse sobre la pugna que encuentre una tercera vía. Anthony Giddens, de la London School of Economics and Political Science, ha sugerido como tercera vía a la socialdemocracia, aunque ciertamente el análisis de esa postura rebasa el propósito de este trabajo, no obstante, el estudio y desarrollo de una dogmática policéntrica puede develarse como alternativa y solución en contraposición a la exégesis reinante; y es que esto ha venido sucediendo en los últimos años en diferentes partes alrededor del mundo: el derecho ya es una realidad de aplicación

²²⁵ Spaniel, William, Game theory 101: the complete textbook, United States, 2011, Ebook, sin número de páginas.

policéntrica en donde las reglas o normas que rigen determinadas actividades son dictadas no por algún Estado en particular sino por organismos internacionales u otros agentes transnacionales. En nuestro país, por ejemplo, existen diferentes criterios emitidos por el Poder Judicial que promueven la guía del llamado *soft law* en temas de derechos fundamentales como el medio ambiente:

Época: Décima Época
Registro: 2008663
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Tipo de Tesis: Aislada
Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación
Libro 16, Marzo de 2015, Tomo III
Materia(s): Constitucional
Tesis: XXVII.3o.6 CS (10a.)
Página: 2507

"SOFT LAW". LOS CRITERIOS Y DIRECTRICES DESARROLLADOS POR ÓRGANOS INTERNACIONALES ENCARGADOS DE LA PROMOCIÓN Y PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES SON ÚTILES PARA QUE LOS ESTADOS, EN LO INDIVIDUAL, GUÍEN LA PRÁCTICA Y MEJORAMIENTO DE SUS INSTITUCIONES ENCARGADAS DE VIGILAR, PROMOVER Y GARANTIZAR EL APEGO IRRESTRICTO A LOS DERECHOS HUMANOS.

De conformidad con el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y su alcance protector en materia de derechos humanos, los agentes del Estado Mexicano no sólo deben observar la normativa internacional de carácter obligatorio y la jurisprudencia interamericana, sino que en virtud de las máximas de universalidad y progresividad que también contempla, **debe admitirse el desarrollo de principios y prácticas del derecho internacional de carácter no vinculante previstos en instrumentos, declaraciones, proclamas, normas uniformes, directrices y recomendaciones aceptados por la mayoría de los Estados.** Dichos principios son identificados por la doctrina como "soft law" -en inglés-, cuya traducción corresponde a ley suave, normas ligeras, dúctiles o blandas y es empleado dado (i) el sentido de falta de eficacia obligatoria y (ii) en oposición al "hard law" o derecho duro o positivo. Ahora bien, con independencia de la obligatoriedad que revistan, su contenido puede ser útil para que los Estados, en lo individual, guíen la práctica y mejoramiento de sus instituciones encargadas de vigilar, promover y garantizar el apego irrestricto a los derechos humanos. Sin que ello

implique desconocer la observancia primigenia del orden jurídico nacional, ni el principio de subsidiariedad de las normas supranacionales, según el cual, la protección internacional de los derechos humanos es aplicable después de agotada la tutela interna y, sólo en su defecto, debe acudir a aquélla, pues más allá de que la Constitución Federal y los tratados no se relacionen en términos jerárquicos, según definió el Máximo Tribunal del País en la jurisprudencia P./J. 20/2014 (10a.)(*), la consulta de directrices no vinculantes sólo reporta efectos prácticos derivados de la experiencia acogida por órganos internacionales encargados de la promoción y protección de los derechos fundamentales.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO SÉPTIMO CIRCUITO.

Amparo en revisión 215/2014. 16 de octubre de 2014. Unanimidad de votos. Ponente: Livia Lizbeth Larumbe Radilla. Secretario: José Francisco Aguilar Ballesteros.

El policentrismo jurídico y la gobernanza son tendencias que cada día tienen mayor inherencia en la vida de todos los seres humanos.

4.2 Globalización y derecho ambiental

El hombrecito promedio de nuestras grandes ciudades deambula entre las financieras y el tedio rutinario de las oficinas, a veces atemperadas con aire acondicionado. Siempre sueña con las vacaciones y la libertad. Siempre sueña con concluir las cuentas, hasta que un día el corazón se para, y adiós. Habrá otro soldado cubriendo las fauces del mercado, asegurando la acumulación.

Pepe Mujica

Académicamente pocas cosas me han impresionado tanto como la biografía de José Mujica elaborada por Mauricio Rabuffeti ²²⁶, periodista uruguayo y corresponsal del *New York Times* en temas de MERCOSUR, y es que más allá de la estructura del libro o la técnica narrativa del también reportero del *The Guardian*, la figura del expresidente charrúa es quijotesca y vibrante, sobre todo por su constante inquisición en contra de las consecuencias del mercado y el yugo dominante que ha puesto sobre los hombros de muchos seres humanos, principalmente en aquellos que entregan la vida por razones de consumo para acercarse a una aparente felicidad (cambiar de teléfono celular por moda, por ejemplo). En otra latitud, el abogado coahuilense Rodolfo Walss Auriolos ha llamado a esto el sustento de la globalización, es decir, *el consumo como factor de producción, necesario para incrementar los niveles de consumo individual y social para que la demanda impulse la producción y ésta a su vez permita la expansión de la economía*²²⁷. Ante esto no hace falta razonar demasiado para caer en cuenta que

²²⁶ Rabuffetti Mauricio, José Mujica. La Revolución tranquila, México, Editorial Penguin Random House, México, 2015

²²⁷ Walss Auriolos, Rodolfo, Globalización, medio ambiente y desarrollo sostenible, México, Editorial Porrúa, 2005, P. 2

ante la necesidad global de servicios o productos, el uso de recursos naturales igualmente va a la alza con las consecuencias inherentes, piénsese por ejemplo en la necesidad de combustibles fósiles para el uso en automóviles o el uso desmedido de plástico; la globalización pues corre en la misma pista que el medio ambiente y es necesario entender el cuidado de ésta como un fenómeno igualmente mundial, aunque esto se haya venido dando apenas en los últimos años del siglo XX.

Pero vamos, tampoco es dable satanizar a la globalización como motor único de los daños ambientales pues si bien es cierto ésta ha ayudado a exacerbarla también lo es que otros fenómenos humanos han contribuido notablemente en el deterioro del planeta (sobrepoblación, pobreza, urbanización mal planeada, etc); por esta razón coincidimos con Walss Auriolos cuando afirma:

“La globalización en sí misma no es buena ni mala para el medio ambiente, todo depende bajo qué reglas se instrumenta. Por eso no es factible pretender destruir el motor del crecimiento económico, hay que afinarlo para que sus resultados sean óptimos. La manera de proteger el medio ambiente no es frenando el tránsito de bienes y servicios, ni frenando el desarrollo económico, sino buscando la manera de armonizar el uno con el otro; eso es al final de cuentas el desarrollo sostenible”²²⁸

Y vaya que lo dice el profesor de la Universidad Autónoma de Coahuila es cierto. No es posible pensar en un desarrollo sostenible con la idea de regresar a la época de las cavernas para no atentar contra la naturaleza, esto ha quedado demostrado, por ejemplo, en la teoría sostenida por el sociólogo alemán Ulrich Beck con los llamados riesgos permitidos, siendo lo importante entonces determinar las reglas y normas que habrán de conducir nuestra relación con el planeta; para ello el planteamiento que hemos venido sosteniendo radica en el reforzamiento de la

²²⁸ Walss Auriolos, Rodolfo, *ob. cit.* Página 4

dualidad de responsabilidades entre Estado e iniciativa privada²²⁹, pero no desde el punto de vista de una responsabilidad social vacua, plantación de árboles sin el correspondiente cuidado o certificaciones baratas de alcance mediático, sino a través de un debido control de las actividades de la empresa por parte de los Administradores, *Shareholders* y *Stakeholders* (es decir, empleados, gobierno, proveedores, trabajadores, entre otros) mediante adecuados sistemas de mejores prácticas corporativas enfocadas al desarrollo sostenible²³⁰ y a objetivos de producción o ventas respetuosos con el medio ambiente y que en caso de no conseguirse o se pretendan conseguir mediante instrumentos negativos, se esté en condiciones de denunciar oportunamente la situación y poder revertir o erradicar un potencial impacto ambiental negativo como sucedió en los casos que se enunciaron en capítulos anteriores por no existir precisamente instrumentos adecuados de gestión y control de las actividades de aquellos que toman las decisiones en las empresas y de aquellos otros que las ejecutan. Esto es precisamente la idea básica del desarrollo sostenible, consistente en armonizar los factores que intervienen en la producción, desde trabajadores, pasando por proveedores, accionistas, administradores, consumidores y Estado.

Consideración aparte tiene la relacionada con la globalización tributaria en donde podemos observar la existencia de tratados internacionales que inhiben la actividad de los Estados en sus territorios por respeto a dicho pacto sinalagmático, como es el caso de los tratados para evitar la doble tributación. En este sentido, comprendemos que el día de hoy hablamos de una *supralegislación*, es decir, mandamientos sancionados por los Estados parte en donde el creador o fuente de la norma no surge directamente del poder legislativo, sino no de acuerdos multilaterales, aunque cierto es que dichos acuerdos igualmente son ratificados por las legislaturas.

²²⁹ Reducir la idea del Estado benefactor o proteccionistas y dar cabida a una noción más ecléctica, que conjuge ambos sectores, público y privado.

²³⁰ El cual es definido en el reporte Brundtland como *el desarrollo que satisface las necesidades presentes, sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras de satisfacer sus propias necesidades.*

Documento visible en http://www.ecominga.uqam.ca/PDF/BIBLIOGRAPHIE/GUIDE_Lecture_1/CMMAD-Informe-Comision-Brundtland-sobre-Medio-Ambiente-Desarrollo.pdf

No obstante, es imperativo asentar que aunque hemos venido abordando el tema de la globalización y del medio ambiente desde una perspectiva económica (mercado) y política, también es necesario hacerlo, para objeto del presente estudio, desde la perspectiva del constitucionalismo, es decir, desde el binomio globalización y Estado constitucional, dos protagonistas indispensables a la hora de definir el rumbo de los sistemas jurídicos existentes.

México

Universidad Juárez Autónoma de Tabasco.

4.3 El Estado constitucional y la globalización

El jurista como todos los ciudadanos, debe tratar de lograr que las promesas contenidas en la Constitución se cumplan... aunque sepa que eso no podrá tener lugar exclusivamente a través del Derecho e incluso que no podrá hacerse sin cambios importantes en el sistema jurídico, incluida en ocasiones la propia Constitución.

Manuel Atienza

De acuerdo con el filósofo del derecho Manuel Atienza Rodríguez, los Estados constitucionales se caracterizan en primer lugar por tener una carta magna impregnada de derechos y principios que condicionan la legislación, la jurisprudencia y la acción de los actores políticos, siendo los rasgos que los distinguen los siguientes²³¹:

- Fuerza vinculante de la constitución.
- Garantía jurisdiccional de la constitución.
- Rigidez constitucional.
- Interpretación conforme a la constitución de las leyes y del resto de las normas del ordenamiento jurídico.
- Aplicación directa de la constitución.
- Influencia de la constitución sobre las relaciones políticas.

Concatenado con lo anterior, nos dice Luigi Ferrajoli, en el *Estado Constitucional del derecho las leyes están sometidas no sólo a normas formales sobre la producción, sino también a normas sustanciales sobre su significado*²³², es decir,

²³¹ Atienza, Manuel, Podemos hacer más. Otra forma de pensar el derecho, España, Editorial Perdidos, 2013, eBook, sin número de páginas.

²³² Citado por Andrés Ibañez, Perfecto, Tercero en Discordia. Jurisdicción y Juez del Estado Constitucional, España, Editorial Trotta, 2015, p. 123

bajo esta óptica no basta la estructura formal de la norma, sino que debe atenderse a su contenido, o como de manera acertada nos comenta Herbert Krüger: *antes los derechos fundamentales solo valían en el ámbito de la ley, hoy, las leyes sólo valen en el ámbito de los derechos fundamentales*²³³ y esto viene a contradecir severamente la concepción clásica de la ley, desde aquella categórica señalada por Platón en el célebre diálogo “Las Leyes” en el que se puede leer: “*donde la ley es señora yo veo la salvación de la ciudad*”; o bien la generalmente acuñada en el colectivo relativa a que el gobierno de las leyes es el de una sociedad de iguales, o incluso, la religión cristiana que nos enseña que las primeras leyes fueron de origen y mandato divino. En la actualidad el concepto de ley está sujeto, más que a una cuestión coercitiva, a una de contención de poder, de control constitucional sobre quienes ejercen los poderes de gobierno, no en balde el célebre legislador Fernando Lasalle anticipaba que la constitución *es la ley fundamental de un país, pero su esencia reside en los factores reales de poder*, aunque hoy en día sea más un tema de respeto y garantía de los derechos fundamentales que uno de imposición de poder.

Así pues, en la actualidad el orden normativo está (o debería estar) bajo la lupa incandescente del mandato constitucional en contraposición a la otrora concepción del Estado absolutista soportada, entre otros, por Hobbes o Jean Bodino, no obstante, no podemos dejar de lado que un esquema piramidal, y según criterios que se han emitido por parte de distintos tribunales alrededor del mundo incluido los nuestros, los tratados internacionales en materia de derechos humanos son ley suprema, siempre y cuando no contravengan los señalado por la carta magna.

Ahora bien, el marco de la globalización, entendiendo ésta como *un conjunto multidimensional de procesos sociales que crea, multiplica, despliega e intensifica intercambios e interdependencias sociales en el nivel mundial, a la vez que crea en las personas una conciencia creciente de conexión cada vez mayor entre lo local y lo distante*²³⁴, nos permite poner sobre la mesa la regulación que existe en el terreno

²³³ Loc. Cit.

²³⁴ Steger, Manfred, “Ideologies of globalization”, Carfax Publishing, P. 13, rescatado el 14 de noviembre de 2018 en https://www.researchgate.net/publication/248966651_Ideologies_of_globalization

de las transacciones comerciales que se despliegan en diferentes jurisdicciones alrededor del mundo. Pensemos, por ejemplo, en un producto que es diseñado en República Checa (1), financiado en el Reino unido (2), ensamblado o producido en Vietnam (3), enviado para distribución a un puerto en Alemania (4), vendidos en Estados Unidos (5) y disfrutados o utilizadas en México (6). Esto no es algo esporádico, es un ejemplo simple de cómo se conforma la cadena de producción y consumo de casi cualquier servicio hoy en día, entonces ¿Cómo puede interactuar la globalización y el constitucionalismo? Desde siempre se ha tenido como un binomio inquebrantable el formado por un término tan difuso como la soberanía y la constitución, idea que ha servido de base para que muchos países proclamen en ella el espíritu nacionalista de sus posiciones políticas, pero más allá de ese discurso paternalista encontramos que la mayor parte de las transacciones del mercado se realizan apegados a reglas o cláusulas que pactan las partes involucradas asesoradas por grandes despachos de abogados o con sustento en el derecho creado por organismos internacionales o supranacionales (el caso de la Unión Europea). La globalización, se dice, permite la privatización del derecho como lo hace con la privatización de los bienes públicos²³⁵, pero esto ¿Contraviene la constitución? ¿Es una tendencia indeseable? El mundo camina en una sola dirección y no es posible reservarse en el pasillo de espera y no adecuar el marco normativo a las tendencias y necesidades que plantea el comercio; desde luego, esto no quiere significar reducir el protagonismo regulatorio del Estado, por el contrario, se trata de fortalecerlo pues ningún inversionista se atrevería aterrizar un proyecto sin las consecuentes garantías del anfitrión, pero lo que tampoco es recomendable es que el Estado regule una actividad que no le corresponde o que no conoce, eso debería quedar en manos de quienes verdaderamente actúan y conocen la actividad. Los límites del derecho han cambiado, y esto no significa degradación, sino modificación, regularmente por algo análogo que permite acompasar el actuar con el objetivo.

La globalización y el Estado constitucional, desde el punto de vista jurídico, son dos vertientes que tienen que andar paralelas, pues la primera no podría desenvolverse positivamente sin el apoyo de instrumentos jurídicos en cada uno de

²³⁵ Loc. Cit. Atienza, Manuel. Ebook. Sin número de páginas.

los países en donde pretendiera afianzar sus influencias. Esto se traduce en las palabras del Dr. Jorge Adame Goddard al decir “*la integración comercial y económica de los países representa una de las principales tendencias del orden mundial actual y requiere de la formación de principios, reglas y soluciones jurídicas; exige, en otras palabras, conformar un nuevo Derecho común que regule las relaciones económicas que se dan entre personas o empresas privadas de distinta nacionalidad*”²³⁶. El escenario de una brecha que ponga en las antípodas de una posición ideológica a Estado y globalización sumerge cualquier reflexión en preocupación ¿Cómo afrontar el futuro, en donde se vislumbran catástrofes ecológicas, guerras o, incluso, la extinción misma de la vida sobre la tierra, sin la mancuerna de los diferentes factores de poder que exigen un reconocimiento que rompa con la hegemonía de un Estado paternal? Cualquier problema, complejo o no, encuentra solución en la colaboración y simpleza de un entendimiento mutuo.

²³⁶ Adame Goddard, Jorge, El contrato de compraventa internacional, México, Editorial McGrawHill, 1994, P.1

Universidad Juárez Autónoma de Tabasco.

CAPÍTULO V
CONCLUSIÓN

5.1 Conclusión

Todos los cambios, aun los más ansiados, llevan consigo cierta melancolía, porque aquello que dejamos es una parte de nosotros mismos: debemos morir una vida para entrar en otra.

Anatole Francois

Comenzamos este trabajo con la pregunta ¿Puede el gobierno corporativo ser una herramienta tributaria con impacto ambiental? La respuesta se fue armando a través de los 4 capítulos que componen el argumento de esta tesis. En el primero quedó patente que la empresa no es una invención natural, sino una manifestación de la voluntad humana, que existe precisamente con base en el derecho y que sus consecuencias se diseminan en diferentes aspectos de la vida del hombre: económica, social, cultural, etcétera. Igualmente se pasó revista a la concepción del gobierno corporativo, su actualidad y su regulación, lo cual nos abrió paso para poner sobre la mesa la teoría moderna de los *Stakeholders*, en contraposición a la clasista postura de beneficio único para los *Shareholders*. Este punto es vital para nuestra conclusión pues nos permite tomar como base una idea que está siendo valorada en diferentes latitudes del mundo: la empresa tiene un enorme potencial para beneficiar a la sociedad y no sólo desde un punto de vista desinteresado, sino de uno que le posiciona como coyuntura inexcusable en la protección de su propio futuro, como es la protección del medio ambiente.

En el segundo capítulo nos topamos con un caso emblemático de corrupción corporativa: Volkswagen y sus emisiones contaminantes. Este ejemplo nos permitió vislumbrar cómo, una empresa tan enfocada en sus objetivos, olvida que estos no deben estar por encima de los valores que representa una marca; nos demostró igualmente que mucho de lo sucedido se pudo evitar si hubiera existido un acertado

esquema de gobierno corporativo que permitiera la denuncia interna y la consecuente investigación. La enseñanza obtenida del caso Volkswagen nos dejó la necesidad de estudiar y comprender el concepto de auditoría, más allá del esquema financiero y contable, una auditoría puede recaer sobre cuestiones jurídicas y sociales, desde luego. Y así pudimos determinar que en la actualidad, ante la proliferación de tantos libros y artículos de revista sin mucho contenido, la figura de cumplimiento no es en absoluto un tema exclusivo del área penal, por el contrario, el concepto es tan amplio como regulación estatal o ética se pretenda incluir.

En este orden de ideas, en el tercer capítulo analizamos la cuestión extrafiscal, sus características y sus reglas. Confirmamos que la extrafiscalidad es necesaria y actual, teniendo en cuenta siempre su integración constitucional. La extrafiscalidad es un poderoso aliado para la consecución de objetivos sociales y no sólo en el sentido de inhibir actividades sino en fomentarlas cuando sean positivas; en este respecto, resulta de capital importancia retomar la idea de la legitimación de las contribuciones, sobre todo en países en vías de desarrollo como el nuestro.

Finalmente, en el cuarto capítulo arribamos a la cúpula de nuestro planteamiento: la visión policéntrica para la solución de un problema. Si bien es cierto que la teoría económica se basa en muchas suposiciones, también lo es que ésta puede ser un factor determinante a la hora de decidir con base en probabilidades. El policentrismo es una forma de solucionar muchos problemas en donde el Estado se encuentra limitado operativamente y en esto, como vimos, no cabe el prejuicio de que lo privado es malo y lo público bueno, o viceversa, sino la finalidad que se persigue. La globalización es un fenómeno que no necesita explicación pero sí acompañarse con la regulación que existe en los diferentes Estados.

Ciertamente, sería angosto e irresponsable asegurar que lo propuesto aquí es la panacea del problema ambiental, pero creemos que la necesidad de abordar un problema involucrando herramientas tributarias, jurisprudenciales, corporativas y ambientales es inevitable. El gobierno corporativo debe ser incentivado, no sólo como un vehículo de seguridad patrimonial, sino también para permitir al Estado y al ámbito privado cooperar en la protección del medio ambiente y evitar casos como el de Volkswagen y otros muchos que fueron citados.

¿Cómo incentivarlo? Fomentando la adhesión de diversas empresas, de todos los tamaños, a incluir en su estrategia mejores prácticas corporativas. Esto podría lograrse mediante la exención de impuestos para aquellos que realicen inversión en la creación y funcionamiento de un esquema de gobierno corporativo.

Creemos firmemente, después de lo estudiado aquí, que cualquier iniciativa tendiente a revertir un mal tan grave como el calentamiento global y la contaminación en general, no debe pasarse por alto. En cualquier caso, si el presente trabajo logra ser un aporte, referencia o una base para posteriores estudios, se habrá cumplido el objetivo. Como dijo Shimon Peres, ex primer ministro de Israel: *Cuando se te presentan solo dos alternativas... lo primero que debes hacer es buscar una tercera en la que posiblemente tú mismo no habías pensando o no creías que existía.*

Universidad Juárez Autónoma de Tabasco.
México

Bibliografía

A

- Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C., Fiscalización, México, Editorial Themis, 2011, Ebook en Plataforma SISTHEMIS, sin número de páginas.
- Adame Goddard, Jorge, El contrato de compraventa internacional, México, Editorial McGrawHill, 1994.
- Aguilar Sánchez, Mario Gil, “Falacias tributarias: los impuestos ambientales”, en González Ibarra, Juan de Dios (coordinador), Derecho, medio ambiente y sustentabilidad, México, Editorial Fontamara, 2015.
- Aguiñaga Gallegos, Daniel, Gobierno corporativo. Las mejores empresas mexicanas, México, Editorial del Tecnológico de Monterrey, 2017.
- Amnesty International, Investigate Shell for complicity in murder, rape and torture, United Kingdom, 2017, rescatado el 25 de mayo de 2018 <https://www.amnesty.org/en/latest/news/2017/11/investigate-shell-for-complicity-in-murder-rape-and-torture/>
- Andrés Ibañez, Perfecto, Tercero en Discordia. Jurisdicción y Juez del Estado Constitucional, España, Editorial Trotta, 2015.
- Arriola Vizcaíno, Adolfo, Derecho fiscal, México, Editorial Themis, 2017.
- Arriola Vizcaíno, Adolfo, Derecho fiscal, México, Editorial Themis, 2014, eBook, sin número de páginas.
- Atienza, Manuel, Podemos hacer más. Otra forma de pensar el derecho, España, Editorial Perdidos, 2013, eBook, sin número de páginas.

B

- Bank of International Settlements, “The compliance functions in Banks”, Suiza, rescatado el día 11 de marzo de 2018 y visible en <https://www.bis.org/publ/bcbs103.pdf>
- Beck, Ulrich, “El cambio climático y la justicia mundial”, en periódico El País, consultado el 24 de febrero de 2018. Visible en http://gracefulgirl.pro/diario/2007/06/15/opinion/1181858405_850215.html
- Beck, Ulrich, La sociedad del riesgo, hacia una nueva modernidad, España, Editorial Paidós, 2002
- Bendavid, Naftali, “Penalty for truck pollution: \$1 Billion”, Chicago Tribune, United States, October 23, 1998. Visible en http://articles.chicagotribune.com/1998-10-23/news/9810230110_1_detroit-diesel-corp-engines-mack-trucks
- Business dictionary, “governance”, visible en <http://www.businessdictionary.com/definition/governance.html>, consultado el 9 de mayo de 2018.

C

- Cadbury, Adrian, The financial aspects of corporate governance, United Kingdom, Professional Publishing, LTD, 1992, P. 14, visible en <http://www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf>, consultado el 15 de noviembre de 2017
- Campbell Black, Henry, "Black's Law Dictionary", USA, West Publishing Co., 1968.
- Canales Méndez, Javier, "Gran diccionario especializado de los grandes juristas", México, 2017, Editores Libros Técnicos.
- Carmona Lara, María del Carmen, "Derecho Ecológico", México, Ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, 1991.
- Carrasco Fernández, Felipe Miguel, "Derecho societario global", Popocatépetl Editores, S.A. de C.V., México 2011.
- Casanovas, Alain, Serie de casos sobre errores de *compliance*, Caso 1, Un nombramiento desenfocado, España, rescatado el día 5 de marzo de 2018 y disponible en https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/es/pdf/2016/12/Errores_Compliance_N1.pdf
- Casparri María Teresa & Elfenbaum, Melisa, "La curva de Laffer y el impuesto inflacionario", rescatado el día 20 de mayo de 2018 y visible en: <http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2016/04/5-La-curva-de-Laffer-y-el-impuesto-inflacionario.-Mar%C3%ADa-Teresa-Casparri-y-Melisa-Elfenbaum.pdf>
- Castrillón y Luna, Víctor, Tratado de derecho mercantil, México, Editorial Porrúa, 2011.
- Celis, Fernando, "Adiós para siempre a Comercial Mexicana", México, rescatado el 15 de julio de 2018 y visible en <https://www.forbes.com.mx/adios-para-siempre-a-comercial-mexicana/>
- Centro de Investigación sobre Fijación de Nitrógeno, "El nitrógeno", México, Universidad Nacional Autónoma de México, visible en http://www.quimicageneralpapimeunam.org.mx/materias_carreras/REVISTA_ELECTRONICA/DIVULGACION/NITROGENO.htm
- Cervantes Penagos Miguel ángel, "Fundamentos de Gobierno Corporativo", México, Editorial Trillas, 2010.
- CNN Español, "El estado de Veracruz investiga falsas quimioterapias a niños con cáncer", México, rescatado el 19 de mayo de 2018 del sitio <https://cnnespanol.cnn.com/2017/01/18/el-estado-de-veracruz-investiga-falsas-quimioterapias-a-ninos-con-cancer/>
- Cosmopolitismo, (sin fecha), en *Wikipedia*, recuperado el 20 de marzo de 2018 en <https://es.wikipedia.org/wiki/Cosmopolitismo>
- CSR-Kompetenzzentrum OWL, what is Corporate Social Responsibility?, Germany, 2010, rescatado el 22 de febrero de 2018 y disponible en http://www.csr-kompetenz.de/fileadmin/dokumente/CSR_TRAINING_GB.PDF

- Chevel, Eduardo Anibal, “Práctica Internacional de Auditoría: el control gerencial y la auditoría”, *“Suplemento especial: temas sobre contabilidad y auditoría”*, Argentina, Num. 05, Mayo 2015.

D

- Dávalos Torres, María Susana, “Manual de Introducción al derecho mercantil”, México, Nostra Ediciones, 2010.
- De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, México, Editorial Porrúa.
- De Miguel, Carlos, “Economía de los recursos ambientales. Base conceptual” Organización de las Naciones Unidas, rescatado el 24 de mayo de 2018 y visible en <https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/8/35988/carlosdemiguel.pdf>
- Deloitte Touche Tohmatsu Limited, micro sitio de “Derecho Corporativo”, visible en <https://www2.deloitte.com/mx/es/pages/risk/topics/gobierno-corporativo.html>, consultado el 15 de noviembre de 2017
- DeStefano, Michele, Beyond, “The Chief Compliance Officer”, EU, Harvard University, Center of Legal Profession, rescatado el día 22 de mayo de 2018 y visible en <https://thepractice.law.harvard.edu/article/the-chief-compliance-officer/>
- Domínguez Crespo, César Augusto, Derecho Tributario, Tomo I, Teoría General y Procedimientos, México, Editorial Dofiscal, E-Book, sin número de páginas.
- Domínguez Crespo, César Augusto, Los fines extrafiscales de los tributos, México, Editorial Porrúa, 2014.

E

- E. Carbonneau, Thomas, International litigation and arbitration, United States of America, Thomson/West, 2005.
- Elegido, Juan Manuel, Fundamentos de ética de empresa, México, Ed. Instituto Panamericano de Alta Dirección de Empresa, IPADE, 2008.
- Environmental Protection Agency, “Mack Trucks Diesel Engine Settlement”, EPA website, United States, October 22, 1998. Visible en <https://www.epa.gov/enforcement/mack-trucks-diesel-engine-settlement>
- Esain, José Alberto, “Derecho Ambiental en la Provincia de Buenos Aires”, Tomo I, Argentina, Editorial Abeledo Perrot, Capítulo I, Sección I. *ePub version*. Sin número de páginas.
- Espino García, Melquiades Gabriel, “Fundamentos de la Ley Sarbanes Oxley”, México, Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2017.
- European Cooperation in Science & Technology, Polycentricity: Innovation in climate governance , Bélgica, rescatado el día 23 de diciembre de 2018 en: <https://youlearn.ou.nl/documents/58884765/60477082/Introduction+polycentric+governance%2C+option+2.pdf/463928fb-cdf4-feca-37d3-0c7d7db7dd42>

- Evans, Peter, “¿El eclipse del Estado?”, en Carbonell Miguel & Vázquez Rodolfo, (coordinadores), Estado constitucional y globalización, México, Editorial Porrúa, 2003.
- Ewing, Jack, El escándalo de Volkswagen, México, Editorial Paidós Empresa, 2018.
- Ewing, Jack, Volkswagen says 11 million cars worldwide are affected in diesel deception, The New York Times, US, visitado el día 2 de junio de 2018 <https://www.nytimes.com/2015/09/23/business/international/volkswagen-diesel-carscandal.html?action=click&module=RelatedCoverage&pgtype=Article®ion=Footer>

E

- Fleischer, Victor, “Curb your enthusiasm for Pigouvian Taxes”, San Diego Legal Studies Paper, rescatado el día 24 de mayo de 2018 y visible en: <https://ssrn.com/abstract=2413066> ó <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2413066>
- Freeman, Edward, *A new approach to CSR: Company Stakeholder Responsibility*, EUA, Julio 29, 2008, visible en https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1186223

G

- García López, Tania, Quien contamina paga, México, Editorial Porrúa, 2001.
- García Rendón, Manuel, “Sociedades Mercantiles”, México, Ed. Harla, México, 2001.
- García Vizcaíno, Catalina, Tratado de Derecho Tributario, Tomo I, parte general, Argentina, Editorial Abeledo Perrot, 2014, Ebook, sin número de páginas.
- Gómez Coteró, José de Jesús, Estudio de la responsabilidad penal de las personas morales, México, Editorial Themis, 2017.
- Gordo López, Ana Laura, Los fines extrafiscales en el sistema tributario mexicano, México, Editorial Porrúa, 2000.
- Grandino Rodas, Joao y Marques de Carvalho, Vinicius (coord.), Compliance e Concorrência, Vol. 4, “Promoting corporate compliance with the competition law – experience of the Japan Fair Trade Commission”, Brazil, Editorial Thomson Reuters, Ebook, 2018, sin número de páginas.
- Gregory, Holly J. & Simms, Marsha E. “Corporate governance: What it is and why it matters”, 1999, visible en <https://growthorientedsustainableentrepreneurship.files.wordpress.com/2016/07/gv-corporate-governance-what-it-is-and-why-it-matters.pdf>, consultado el 15 de septiembre de 2017
- Grupo Santander. Santander Cross Border Unit, “Hong Kong: fiscalidad”, rescatado el 22 de mayo de 2018 y visible en <https://es.portal.santandertrade.com/establecerse-extranjero/japon/fiscalidad>

- Grupo Santander. Santander Cross Border Unit, “Japón: fiscalidad”, rescatado el 22 de mayo de 2018 y visible en <https://es.portal.santandertrade.com/establecerse-extranjero/japon/fiscalidad>

H

- Halperin, Issac, Sociedades de Responsabilidad Limitada, Argentina, Ed. De Palma, 1980.
- Hardin, Garret, The tragedy of the Commons, United States, Science, New Series, Vol. 162, No. 3859, Dec. 13, 1968, pp. 1243, rescatado el día 28 de diciembre de 2018 en http://pages.mtu.edu/~asmayer/rural_sustain/governance/Hardin%201968.pdf
- Hawranek, Dietmar, “Designing cars for Hitler: Porsche and Volkswagen’s Nazi roots”, Periódico Spiegel, Alemania 2009. Visible en <http://www.spiegel.de/international/business/designing-cars-for-hitler-porsche-and-volkswagen-s-nazi-roots-a-637368.html>
- Hernández, Jesús, “Política fiscal 2018: más recaudación, menor gasto y ¿las tasas?”, rescatado el 22 de mayo de 2018 y visible en <https://expansion.mx/economia/2017/08/28/politica-fiscal-2018-mas-recaudacion-menor-gasto-y-las-tasas>
- Herrera Molina, Pedro Manuel, “*Las desgravaciones y protección al medio ambiente (Análisis a la luz de los principios constitucionales y del derecho Europeo)*”, rescatado el día 13 de julio de 2018 y visible en <http://vlex.com/vid/desgravaciones-tributarias-luz-constitucionales-57152337>
- Holding del Golfo, Historia, México, rescatado el 29 de diciembre de 2018 del sitio: <https://holdingdelgolfo.com/index.php/nosotros/historia>
- Hornstein, Donald, “Introduction to Environmental Law and Policy”, United States, rescatado el 25 de abril de 2018 y visible en: <https://www.coursera.org/learn/environmental-law/lecture/lppOd/2-3-lecture-video>
- Howell, Peg, “BP Oil spill still haunts off-shore drilling industry 8 years later”. Rescatado el día 25 de mayo de 2018, y visible en <https://www.cnbc.com/2018/04/20/off-shore-drilling-is-still-a-terrible-idea-8-years-after-bp-oil-spill.html>

J

- Jarach, Dino, Finanzas públicas y derecho tributario, Argentina, Editorial Abeledo Perrot, 2013, Ebook, sin número de páginas.
- Jugos del Valle, nuestra historia, rescatado el 29 de diciembre de 2018 en <https://jugosdelvalle.com.mx/nuestra-compania/nuestra-historia/>

K

- Kluge, Paul, "Hitler Und Das Volkswagenproject", Institut für Zeitgeschichte, Alemania, 1960. Visible en https://www.ifz-muenchen.de/heftarchiv/1960_4_2_kluge.pdf

L

- León Hernández, Gerardo Eduardo, "Las ausencias de control en los gastos fiscales", México, Universidad Veracruzana, 2014, rescatado el día 12 de julio de 2018 y visible en <https://www.uv.mx/icp/files/2018/01/16-C021136.pdf>
- León Tovar, Soyla, Pactos de Socios de la Sociedad Anónima, México, Editorial Tirant lo Blanch, 2017, Pp. 230-231.
- Lionel Casson, Ancient Egypt, United States, Time-Life Books, Pp. 98-99, rescatado el 10 de mayo de 2018 en http://siamcostumes.com/cutters_guides/pdf/ancient-egypt.pdf
- Lizardi Albarrán, Manuel, Estudio de la ley general de sociedades mercantiles, México, Ed. Porrúa, 2011.
- Lomelí Cerezo, Margarita, Derecho fiscal represivo, México, Editorial Porrúa, 2007.
- López Dóriga, Joaquín, "16 gobernadores presos, procesados o prófugos", México, rescatado el 19 de mayo de 2018 del sitio <http://www.milenio.com/opinion/joaquin-lopez-doriga/en-privado/16-gobernadores-presos-procesados-o-profugos>
- López López, Javier Honorio, Certificación de auditores y profesionales en materia de PLD, México, Revista Contaduría Pública, México, Número 39, Marzo 2015, Pp. 52-53
- López, Jair, Fracasan en México 75% de emprendimientos, México, rescatado el día 22 de mayo de 2018 y visible en: <http://www.elfinanciero.com.mx/empresas/fracasan-en-mexico-75-de-emprendimientos>

M

- Manso Coronado, Francisco, Diccionario Enciclopédico de Estrategia empresarial, página 43, Editado por Diaz de Santos, S.A. España en el año 2003, y visible en https://books.google.com.mx/books?id=HF5MQbmedA8C&pg=PA43&lpg=PA43&dq=Auditoria+raiz+latina&source=bl&ots=1DKu28So1G&sig=nm36Hp7sPA87_-7TEe39j4j0CR4&hl=es-419&sa=X&ved=2ahUKEwjMpJLV6Z7dAhUXCDQIHwYwnCRoQ6AEwDXoEC AoQAQ#v=onepage&q&f=false
- Mantilla Molina, Roberto, Derecho Mercantil, México, Ed. Porrúa, 1977, P. 41
- Manzanilla Galaviz, José María, Glosario de derecho corporativo y materias relacionadas, México, inédito, 2018, P. 3
- Manzanilla Galaviz, José María, Gobierno corporativo en las sociedades mercantiles, México, Ed. Dofiscal, 2018

- Martínez, Ángel, “La receta nórdica para acabar con el déficit: menos gasto y menos impuestos”, rescatado el día 22 de mayo de 2018 y visible en <https://www.libremercado.com/2016-11-07/la-receta-nordica-para-acabar-con-el-deficit-menos-gasto-y-menos-impuestos-1276586013/>
- Merriam Webster Dictionary lo define como “*having more than one center (as of development or control)*”. Consultado el 24 de enero de 2018 y visible en: https://www.merriamwebster.com/dictionary/polycentric?utm_campaign=sd&utm_medium=serp&utm_source=isonld
- Mertens, Hans Joachim y Schanze, Erich, “The German codetermination act of 1976”, Estados Unidos, University of Pennsylvania School of Law, 1979, y visible en [https://www.law.upenn.edu/journals/jil/articles/volume2/issue2/MertensSchanze2J.Comp.Corp.L.&Sec.Reg.75\(1979\).pdf](https://www.law.upenn.edu/journals/jil/articles/volume2/issue2/MertensSchanze2J.Comp.Corp.L.&Sec.Reg.75(1979).pdf)
- Minister for Business and Growth, “Corporate Social Responsibility and Reporting in Denmark”, Danish Business Authority, visitado el 19 de marzo de 2018 y visible en https://samfundsansvar.dk/sites/default/files/csr_rapport_2013_eng.pdf
- Minnicelli, Alessandra, Principios Generales y Políticas Públicas, Argentina, Editorial la Ley, 2013, eBook versión, sin número de páginas.
- Mtuz, Gerd, Business and Poverty: Innovate Strategies for Global CSR, Germany, 2013, rescatado el 22 de febrero de 2018 y disponible en <https://www.codespa.org/blog/.../Business-and-poverty-strategies-for-global-csr.pdf>

N

- Netflix, Dirty Money - NOx Duro, Estados Unidos, 2017, visible en https://www.netflix.com/watch/80149533?trackId=14170286&tctx=7%2C0%2C24e40ef9-69b3-44f6-bb5e-942e48edeaa8-7952018%2C1b000f08-d79f-4ee5-b5f4_cf90440c0a5d_170406366X3XX1537737656657%2C1b000f08-d79f-4ee5-b5f4-cf90440c0a5d_ROOT
- Nieto Martín, Adán, El derecho penal económico en la era del compliance, España, Ed. Tirant lo Blanch, 2013, P. 193
- Norma ISO 19600 ¿Cómo realizar el cumplimiento legal?, rescatado el día 7 de marzo de 2018 y visible en <https://www.isotools.org/2017/01/19/la-norma-iso-19600-realizar-cumplimiento-legal/>

O

- OCDE “Evaluaciones de desempeño ambiental: México 2013”, rescatado el día 22 de julio de 2018 y visible en <http://www.oecd.org/fr/env/examens-pays/EPR%20Highlights%20MEXICO%202013%20ESP.pdf>
- Ontiveros Alonso, Miguel, “¿Qué es compliance”, México, vLex LEGAL-Jurídico-Fiscal, Revista Electrónica, Número 2, Agosto 2018, disponible en https://app.vlex.com/#MX/vid/735839661/graphical_version
- Ortega Maldonado, Juan Manuel, El derecho fiscal en la sociedad del riesgo, México, Editorial Porrúa, 2008.

- Ortíz Martínez de Mandojano, Natalia, “Gobierno corporativo y planteamiento medioambiental de la empresa”, España, Editorial de la Universidad de Granada, P. 45
- Ostrom, Elinor, Más allá de los mercados y los Estados: gobernanza policéntrica de sistemas económicos complejos, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Sociales. Revista Mexicana de Sociología, 76, núm. Especial, Septiembre 2014, y rescatado el 30 de noviembre de 2018 en <http://www.scielo.org.mx/pdf/rms/v76nspe/v76nspea2.pdf>

P

- Palomar de Miguel, Juan, “Diccionario para juristas”, México, Ed. Porrúa, 2000.
- Pazos de la Torre, Luis, ¿Por qué los impuestos son un robo?, México, Editorial Diana, 2018.
- Pérez Lozano, Víctor Manuel, “Catalizador para reducir los NOx en gases de escape de motores diesel”, España, Universidad de Alicante, 2010, visible en <https://sgitt-otri.ua.es/es/empresa/documentos/ot-1105-catalizador-nox.pdf>
- Pérez Peña, Juan Carlos, “Gastos fiscales ¿La mejor manera de subsidiar al contribuyente?”, *Revista Puntos Finos*. México, No. 202, Mayo 2012.
- Pies, Ingo and Beckmann, Markus, Sustainability by Corporate Citizenship - The Moral Dimension of Sustainability, Germany, (2004), rescatado el 22 de febrero de 2018 disponible en SSRN: <https://ssrn.com/abstract=991323> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.991323>
- Ponce Gómez Francisco, Derecho fiscal, México, Editorial Banca y Comercio, 1999.
- Publímero, estados mayor evaluados, rescatado el día 13 de mayo de 2018 <https://www.publimetro.com.mx/mx/noticias/2017/05/16/los-11-estados-mejor-evaluados.html>

R

- Rabuffetti Mauricio, José Mujica. La Revolución tranquila, México, Editorial Penguin Random House, México, 2015
- Real Academia de la Lengua Española, definición de “*empresa*”, consultado el 3 de mayo de 2018, <http://dle.rae.es/?id=EsuT8Fg>
- Requena Carlos, Compliance Legal de la Empresa, Una tendencia regulatoria mundial, México, Ed. Dofiscal, 2017.
- Requena Carlos, Compliance Legal de la Empresa, Una tendencia regulatoria mundial, México, Ed. Dofiscal, 2017. Versión Ebook, sin número de páginas.
- Reyes Garza, Raúl, Introducción al Derecho Mercantil, México, Ed. Impresora Monterrey, 2003, P. 7
- Reyes Gómez, Javier Alberto, Restoring corporate governance to lawyers, PhD. Dissertation, University of Helsinki, 2017

- Ríos Granados, Gabriela, “Los tributos”, en ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús (coordinador), Manual de derecho tributario, México, Editorial Porrúa, 2008.
- Ríos Granados, Gabriela, Notas sobre derecho tributario mexicano, México, Editorial Porrúa, 2009.
- Riquelme, Rodrigo, ¿Cuánto dinero robó Javier Duarte de Ochoa en Veracruz?, México, Periódico el Economista, rescatado el 19 de mayo de 2018 del sitio <https://www.eleconomista.com.mx/politica/Cuanto-dinero-robo-Javier-Duarte-de-Ochoa-en-Veracruz-20170420-0106.html>
- Rodríguez Lobato, Derecho fiscal, México, Editorial Oxford, 1998.
- Rodríguez, Salomón, “Índice sustentable, gran esfuerzo de la Bolsa Mexicana de Valores”, México, El Economista, visitado el día 10 de marzo de 2018 y visible en: <https://www.eleconomista.com.mx/mercados/Indice-sustentable-gran-esfuerzo-de-la-Bolsa-mexicana-20170411-0015.html>

S

- Saíd, Alberto, Auditoría Legal, México, Editorial Porrúa, 2011.
- Sarlingo, Marcelo, “Breve descripción de la contribución de la especie humana a la contaminación del planeta”, Universidad Nacional del Centro de la Provincia de Buenos Aires, rescatado el día 13 de junio de 2018 y visible en http://www.soc.unicen.edu.ar/newsletter/nro3/nuestros_docentes/historia_de_la_contaminacion.doc
- Savater, Fernando, Ética para la empresa, México, Ed. Penguin Random House, 2015.
- Seay, Laura, *The complex life and death of Ken Saro-Wiwa*, The Washington Post, USA, 2016, rescatado el 25 de mayo de 2018 https://www.washingtonpost.com/news/monkey-cage/wp/2016/07/29/the-complex-life-death-of-ken-sarowiwa/?noredirect=on&utm_term=.d24b0200
- Sin autor, “Las consecuencias de la desaparición de los bosques”, rescatado del sitio <http://www.laanunciataikerketa.com/trabajos/bosque/destruccion.pdf>, el día 22 de noviembre de 2016.
- Slosse, Carlos Alberto, *et.al*, Auditoría, Capítulo 1 - Conceptos Básicos de Auditoría 1. Auditoría. Conceptualización, Argentina, Ed. La Ley, 2015, edición Ebook, sin número de páginas.
- Spaniel, William, Game theory 101: the complete textbook, United States, 2011, Ebook, sin número de páginas.
- Staff, “9 de cada 10 mexicanos preocupados por el medio ambiente: estudio”, rescatado el día 10 de abril de 2018 y visible en <http://www.teorema.com.mx/biodiversidad/9-10-mexicanos-preocupados-medio-ambiente-estudio/>
- Staff, “Subsidios, estímulos, exenciones, condonaciones y facilidades fiscales. Análisis jurídico.”, *Revista Práctica Fiscal*, México, No. 217, 3ª decena, Noviembre 2005.

- Staff, “Van empresas por un futuro sustentable”, rescatado el 10 de abril de 2018 y visible en <http://www.eluniversal.com.mx/cartera/negocios/van-empresas-por-un-futuro-sustentable>
- Stammer, Rudolf, Modernas teorías del derecho y del Estado, México, Ediciones Botas, 1955.
- Steger, Manfred, “Ideologies of globalization”, Carfax Publishing, rescatado el 14 de noviembre de 2018 en https://www.researchgate.net/publication/248966651_Ideologies_of_globalization

I

- The Telegraph, “Sir Adrian Cadbury, businessman”, visible en <https://www.telegraph.co.uk/news/obituaries/11847382/Sir-Adrian-Cadbury-businessman-obituary.html>, consultado el 28 de diciembre de 2017
- Themis, Årsregnskabsloven, visitado el 19 de marzo de 2018 y visible en <https://www.themis.dk/synopsis/docs/lovsamling/aarsregnskabsloven.html#A11>
- TMF Group B.V., The financial complexity index 2018, Reino de los Países Bajos, visible en <https://www.tmf-group.com/en/news-insights/publications/2018/financial-complexity-index/#cta-reveal-anchory>. Rescatado el día 22 de mayo de 2018.
- Todd Piñero, Félix, El empresario, la empresa y el abogado de empresa, México, Universidad Panamericana, inédito, 2015.
- Torres Salazar, Gabriel, Manual de auditoría, Chile, Ed. Punto-Lex Thomson Reuters, 2014 Ebook, sin número de páginas.

U

- Universidad de Quebec, reporte Brundtland, Documento visible en: http://www.ecominga.uqam.ca/PDF/BIBLIOGRAPHIE/GUIDE_LECTURE_1/CMMAD-Informe-Comision-Brundtland-sobre-Medio-Ambiente-Desarrollo.pdf
- Uresti Robledo, Horacio, Los impuestos en México, México, Editorial Tax, 2016.

V

- Vargas García, Salomón, “Apuntes de gobierno corporativo”, México, Editorial Porrúa, 2013.
- Véliz Móller, Patricio y Bitrán Hasson, Yoab, Compliance: ¿Por qué y para qué? Claves para su gestión, Chile, Editorial Legal Publishing, 2017, Ebook, sin número de páginas.

W

- Walss Auriolles, Rodolfo, Globalización, medio ambiente y desarrollo sostenible, México, Editorial Porrúa, 2005.
- World Bank Group, "Corporate Governance: the foundation for corporate citizenship and sustainable business". New York, USA. 2009
- World Bank Group, "Doing Business 2017-Equal opportunity for all", rescatado el 22 de mayo de 2018 y visible en <http://espanol.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB17-Full-Report.pdf>

Universidad Juárez Autónoma de Tabasco
México