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

Lic. Ricardo Cacho García,
Director General de Control Procedimental de la
Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones
de la Procuraduría Fiscal de
la Federación.

INTRODUCCIÒN

Los delitos fiscales no sólo son imputables a las personas físicas que realizan los actos materiales necesarios para su consumación. También son penalmente responsables las personas morales y los asesores legales que emitieron opiniones, propuestas, consultas o apoyo jurídico de cualquier índole, para realizar la conducta delictiva.

Las personas morales es decir, cualquier empresa pueden ser sancionadas de conformidad con las reglas establecidas en el Código Penal Federal (CPF) y el Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP), cuando se actualice alguno de los tipos penales de carácter fiscal.

Con las recientes reformas realizada a esos códigos se ha fortalecido esta prerrogativa legal, incluso aclarando que los procesos penales en contra de las empresas son independientes de los procesos penales en contra de las personas físicas involucradas en la comisión del mismo delito (los cuales siguen su propio curso); es decir, en adición a sancionar a los representantes legales o administradores de las empresas, se sanciona a la empresa en sí, hasta el grado de poder ordenar su disolución.

Estas medidas permiten mandar un mensaje claro a los empresarios o accionistas que pretenden dañar al fisco sin sufrir un menoscabo en el patrimonio de su empresa, pues muchos de ellos asumían que solamente se sancionaba penalmente a quien aparecía como representante legal en los estatutos de la entidad, y en ocasiones, se trataba de un mero prestanombres. Ahora, la persona moral también estará sujeta a juicio y será sancionada con todo el rigor de la ley.

Por otra parte, las personas físicas que propongan esquemas de evasión fiscal a las empresas o a personas físicas contribuyentes, son sujetos a imputación penal de la misma manera que los representantes legales, apoderados o administradores de las personas morales que defrauden directamente al fisco.

Estos famosos “asesores legales en materia fiscal” sin duda han degradado el nombre de los verdaderos abogados fiscalistas quienes dedican su profesión a emitir opiniones jurídicas sanas, precisas y, sobre todo, legales; es decir, a quienes velan moral y legalmente por el cumplimiento adecuado de las normas por parte de su cliente.

De hecho, con base en las nuevas reformas legales en materia penal-fiscal, publicadas el año pasado en el DOF, los “asesores legales” que esquematicen este tipo de propuestas evasoras –de manera reiterada y grupal– serán procesados por el delito de “delincuencia Organizada”, en adición a los delitos fiscales en los que hayan participado.

NORMATIVA INTERNACIONAL SOBRE RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS MORALES

El llevar a una empresa a proceso penal en la actualidad es una tendencia que se identifica incluso a nivel internacional, dado que diversos tratados internacionales establecen la obligación de los Estados

Parte de establecer normas jurídicas adecuadas para tal efecto.

La Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, conocida como la Convención de Mérida –por su lugar de suscripción– establece lo siguiente

1. Cada Estado Parte adoptará las medidas que sean necesarias, en consonancia con sus principios jurídicos, a fin de establecer la responsabilidad de personas jurídicas por su participación en delitos tipificados con arreglo a la presente Convención.
2. Con sujeción a los principios jurídicos del Estado Parte, la responsabilidad de las personas jurídicas podrá ser de índole penal, civil o administrativa.
3. Dicha responsabilidad existirá sin perjuicio de la responsabilidad penal que incumba a las personas naturales que hayan cometido los delitos.
4. Cada Estado Parte velará en particular por que se impongan sanciones penales o no penales eficaces, proporcionadas y disuasivas, incluidas sanciones monetarias, a las personas jurídicas consideradas responsables con arreglo al presente artículo.

Cabe señalar que esa convención hace alusión a todos los delitos de corrupción, así como a los fiscales y al lavado de dinero; aspectos cruciales para el combate a la corrupción.

En ese mismo sentido viene regulado en la Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales –auspiciada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)–, así como en la Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional, la cual resulta aplicable a los delitos fiscales.
Esto, tal como lo ha señalado la Organización de las Naciones Unidas (ONU),[1] y como se estableció en la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada (LFCDO), conforme a la reforma publicada el 8 de noviembre de 2019 en el DOF, la cual expresamente menciona contrabando, delitos cibernéticos, falsificación, fraude, tráfico de bienes culturales, piratería, crímenes ambientales, evasión fiscal, delitos financieros y otros delitos en contra de la Administración Pública.

1 Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito. Compendio de casos de delincuencia organizada. Recopilación comentada de casos y experiencias adquiridas. 2001. Párrafo 21

Por otra parte, cabe destacar que la responsabilidad penal de las personas morales ha operado con éxito desde hace muchos años en distintos países. Los Estados Unidos de América (EUA) tuvieron el primer antecedente sobre la aplicación de una sanción penal a una persona moral, con la sentencia del 23 de febrero de 1909,2 en la cual el Tribunal Supremo de los EUA confirmó la condena impuesta por la Corte del Distrito Sur de Nueva York en el caso New York Central & Hudson River Railroad Company v. United States.3

La Corte estadounidense indicó que:

...en este caso, hemos de considerar la responsabilidad penal de una persona jurídica por un acto efectuado por un agente autorizado de la empresa en el uso de las atribuciones que tiene conferidas.

Además, la sentencia indica que:

Si bien las corporaciones no pueden cometer cualquier delito, pueden cometer ciertos crímenes que consistan en hacer deliberadamente cosas prohibidas por ley.4

Este fragmento es retomado por nuestra legislación actual, al determinar que una persona jurídica no puede ser imputada por cualquier delito, sino sólo por algunos concretos, los cuales se encuentran previstos en el artículo 11-Bis del CPF.

Asimismo, España introdujo la sanción a personas morales, a través de una reforma al Código Penal.5 Dentro de los casos de éxito en el país ibérico resalta la sentencia 221/2016, dictada por el Tribunal Supremo, por el delito de estafa agravada, atribuible a la sociedad Anjuma, GI. SL.6

Ejemplos de sanción penal a personas morales en otros países hay muchos, pero la legislación francesa es una de las más endurecidas para sancionarlas, pues su marco jurídico contempla la sanción a instituciones públicas, y el catálogo de delitos es mucho más extenso, incluyendo delito de homicidio, lo cual pudo haberse originado debido a la ola de suicidios ocurridos en France Télécom, en 2008, a causa del acoso sufrido por los trabajadores de la empresa.7

2 Caro, Carlos. La responsabilidad penal de las empresas: La histórica sentencia que la consagró. Semana Económica. Véase en: http://www.worldcomplianceassociation.com/1667/articulo-responsabilidad-penal-de-empresas-la-historica-sentencia-quela- consagro.html
3 New York Central & Hudson River Railroad v. United States. 212 U.S. 481 (1909)
4 Bufete Escura. "Los orígenes del compliance penal". Circular 124/17. Véase en: https://www.escura.com/es/los-origenes-delcompliance- penal/
5 Canals, Guillermo. La responsabilidad penal de las personas jurídicas. Legalmondo. España
6 Jurisprudencia 221/2016. Tribunal Supremo de España. Sala Segunda de lo Penal. Véase en: https://supremo.vlex.es/vid/631536907
7 Bello, Juan Carlos. Responsabilidad de las personas jurídicas en Francia. Blog. Véase en: https://juanbello6.wixsite.com/juanbello/single-post/2016/11/10/Responsabilidad-de-las-personas-jur%C3 ADdicas-en-Francia

REGULACIÓN EN MÉXICO PARA FORTALECER EL COMBATE A PERSONAS MORALES QUE COMETEN DELITOS FISCALES

Desde su creación en 1931, el CPF establece en su artículo 11 la facultad de sancionar penalmente a una persona moral:

Artículo 11. Cuando algún miembro o representante de una persona jurídica, o de una sociedad, corporación o empresa de cualquiera clase, con excepción de las instituciones del Estado, cometa un delito con los medios que para tal objeto las mismas entidades le proporcionen, de modo que resulte cometido a nombre o bajo el amparo de la representación social o en beneficio de ella, el juez podrá, en los casos exclusivamente especificados por la ley, decretar en la sentencia la suspensión de la agrupación o su disolución, cuando lo estime necesario para la seguridad pública.

Sin embargo, por diversas cuestiones, esa norma no resultaba eficaz: se encontraba atada a la sentencia definitiva en contra de una persona física y estaba condicionada a que fuera necesario para la seguridad pública.

Con la implementación del nuevo Sistema Penal Acusatorio, se incluyó una regulación más vasta en el título IX, capítulo II del CNPP. No obstante, se mantuvo un cierto vínculo al procedimiento penal seguido en contra de las personas físicas: se requería haber ejercido acción penal contra una persona física, y formular imputación contra ésta, como condición para proceder en contra de la persona moral.

Con la miscelánea penal de 2016 –reforma publicada en el DOF el 17 de junio de 2016– se hicieron modificaciones clave para la persecución penal contra personas morales: (i) se estableció en el CNPP una clara independencia procesal respecto de la persecución de las personas físicas involucradas en el delito; (ii) se instauraron diversas sanciones y consecuencias jurídicas aplicables a las personas jurídicas, tales como: sanción pecuniaria, decomiso y disolución, y (iii) se estableció un catálogo en el CPF de los delitos que conllevan responsabilidad penal de las personas morales (artículo 11-Bis).

Así, entre los delitos incluidos en el artículo 11-Bis del CPF, se encuentran los fiscales: defraudación fiscal y su equiparable, previstos en los numerales 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación (CFF), así como contrabando y su equiparable, previstos en los dispositivos 102 y 105 del mismo ordenamiento.

Finalmente, con la reforma publicada el 8 de noviembre de 2019 se adicionó a ese catálogo el delito establecido en el artículo 113-Bis del CFF, consistente en expedir, enajenar, comprar o adquirir comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

En esa tesitura, las personas morales o empresas serán penalmente responsables por un delito fiscal cuando:
(i) se cometa a su nombre;
(ii) por su cuenta;
(iii) en su beneficio; o bien (iv) a través de los medios que ellas proporcionen. Estos elementos son alternativos; es decir, cualquiera de ellos basta para actualizar la responsabilidad de la persona moral.

Sin embargo, en cualquiera de esos casos se debe acreditar que haya existido inobservancia en el debido control en su organización.

Con base en lo anterior, es de absoluta importancia que las empresas establezcan controles adecuados para evitar la comisión de delitos fiscales. De lo contrario, en caso de que la autoridad identifique actos evasivos o fraudulentos, tal y como la compra o adquisición de facturas falsas expedidas a favor de la persona moral, la PFF podrá presentar una querella en contra de la empresa y proceder penalmente, independientemente de las acusaciones enderezadas en contra de las personas físicas involucradas.

Una vez que quede acreditado en juicio el delito cometido por parte de la persona moral, ésta deberá reparar el daño ocasionado al fisco federal.

REGULACIÓN PARA COMBATIR PENALMENTE A LOS ABOGADOS QUE PROMUEVAN LA DEFRAUDACIÓN FISCAL

El 9 de diciembre de 2013 se publicó en el DOF la adición de la fracción IX al numeral 95 del CFF, la cual establece expresamente lo siguiente:

Artículo 95. Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

IX. Derivado de un contrato o convenio que implique desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal.

Este precepto está dirigido especialmente a los abogados o cualquier tipo de "asesor fiscal" que promueva esquemas de evasión fiscal.

Con base en ese fundamento, la responsabilidad penal no solamente puede ser enderezada en contra del contribuyente responsable –sea empresa o persona física– sino también en contra de quienes participaron "profesionalmente" en la planeación, preparación o ejecución del delito fiscal que resulte cometido.

Los abogados deben ser conscientes de que cualquier opinión que emitan, sea verbalmente o por escrito, deberá estar respaldada por las permisiones jurídicas que establecen las leyes fiscales.

Si bien pueden existir interpretaciones debatibles sobre las múltiples normas en materia tributaria, las conductas que decididamente constituyen simulación o engaño se deben perseguir penalmente.

Por ejemplo, existen despachos que se dedican a proponer, vender e implementar esquemas de simulación de outsourcing, en los cuales "aparentan" actos de subcontratación con sus empleados, para evadir el pago de diversos impuestos, incluso evadiendo las aportaciones de seguridad social, en perjuicio de tales trabajadores. Asimismo, establecen diversas empresas fachada, las cuales sirven para fraccionar el verdadero salario de cada trabajador, recurriendo indebidamente a subsidios para el empleo.

Estas prácticas constituyen precisamente simulaciones, porque no se trata de una mera interpretación normativa, sino de engaños y encubrimientos de la verdad. Por ende, conllevan una persecución penal contundente, tanto para la empresa que adoptó esos esquemas (sus representantes y administradores incluidos) como para los asesores que los propusieron o maquinaron.

Hay "despachos" que incluso ostentan garantizar el resultado favorable de cualquier litigio que pudiera surgir a partir de la implementación del esquema que proponen; lo hacen precisamente para poder vender de manera eficaz sus servicios a la mayor cantidad posible de clientes.

En ese sentido, normalmente se trata de grupos de más de tres personas que –de manera reiterada o permanente– realizan conductas que tienen como resultado la comisión de delitos fiscales. Por tanto, los integrantes de estos grupos podrán ser perseguidos, además, como delincuencia organizada, con base en la reforma publicada el 8 de noviembre de 2019, en la cual se incluyeron los delitos fiscales en el catálogo de la LFCDO.

CONCLUSIÒN

La adecuada recaudación de un Estado es fundamental para la economía de un país y, por tanto, para el bienestar de su sociedad. Los mecanismos de persecución penal que se han descrito en párrafos precedentes son herramientas eficaces para disuadir a los contribuyentes de incurrir en conductas delictivas en materia tributaria, así como a los profesionistas especializados, conocedores del ordenamiento jurídico, para inducir o participar en ellas.

Las circunstancias han evolucionado y, por ende, el Derecho Penal se ha continuado desarrollando para hacer frente a conductas graves que atentan contra los bienes jurídicos más valiosos. Por su parte, las entidades jurídicas son actores protagonistas en el entramado social, y los abogados, desde hace siglos, han constituido una pieza clave en el sistema de justicia de un país. Por ende, ambos deben ser sujetos directos de las normas penales.

Sin duda, la PFF será innovadora en construir los primeros casos de esta naturaleza, para combatir de manera eficaz la grave evasión fiscal que se fue incrementando en México en años recientes.

Los Créditos de la Fuente:
Revista Puntos Finos Junio 2020
Paginas 74-78
the asnwer Company™

Thomson Reuters.®