

El dolo como elemento constitutivo del delito en la subcontratación de personal



C.P.C. v L.D. FRANCISCO TEODORO TORRES JUÁREZ
Integrante de la Comisión Representativa ante Organismos de Seguridad Social (CROSS) del IMCP
ftorres@torresjuarez.com.mx

Síntesis

En materia de seguridad social, la simulación en la subcontratación laboral trajo consigo la disminución en el pago de cuotas obrero-patronales al Seguro Social y de aportaciones al INFONAVIT en perjuicio de los trabajadores y de los organismos encargados de verificar su cumplimiento. Respecto de la simulación de la subcontratación de personal, no se trata en sí misma de un delito nuevo, sino en específico, de una nueva conducta calificada que incrementa la pena del delito de defraudación fiscal.

La reforma a la subcontratación laboral

Como es ampliamente conocido, el 23 de abril de 2021 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF), el decreto por el que se reforma adiciona y derogan 8 ordenamientos jurídicos, con la finalidad de prohibir la subcontratación de personal; dentro de los ordenamientos reformados se destacan:

- > Ley Federal del Trabajo (LFT).
- > Ley del Seguro Social (LSS).
- > Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (LINFONAVIT).
- > Código Fiscal de la Federación (CFF).
- > Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR).
- > Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA).

La reforma señalada causó y sigue causando diversas discusiones entre los especialistas de la materia, respecto a su contenido, importancia y trascendencia; sin embargo, en este artículo analizaremos algunos aspectos penales de esta reforma relacionados con el dolo.

La reforma del 23 de abril de 2021 causó y sigue **causando diversas discusiones entre los especialistas de la materia**, respecto a su contenido, importancia y trascendencia

La simulación parte de la exposición de motivos de la reforma

Como parte de la exposición de motivos en que se sustenta la iniciativa del 12 de noviembre de 2020, presentada por el Ejecutivo, se señaló la existencia de la simulación en los términos siguientes: que tal como quedó regulada la subcontratación, de la reforma a la legislación laboral de fecha 30 de noviembre de 2012, no estuvo exenta de prácticas de simulación en perjuicio de los trabajadores, disminuyendo sus derechos laborales relacionados con su antigüedad, estabilidad laboral, pago del reparto de utilidades y el derecho de acceso a la vivienda.

En materia de seguridad social, la simulación en la subcontratación laboral trajo consigo la disminución en el pago de cuotas obrero-patronales al IMSS y de aportaciones al INFONAVIT en perjuicio de los trabajadores y de estos organismos.

En materia de ISR e IVA, la simulación de la subcontratación laboral, trajo como consecuencia (según lo señalado en la iniciativa) la disminución en pago del ISR y la omisión en el pago del IVA; es decir, uno de los aspectos primordiales que sustentan la reforma, según la iniciativa comentada es que, se simulaba la subcontratación laboral, tanto para disminuir los derechos laborales de los trabajadores, como para omitir el pago de contribuciones; por ello, se propone prohibirla y sustituirla con la prestación de servicios especializados o ejecución de obras especializadas con ciertos candados para que no se comenten las conductas indebidas señaladas.

La simulación de la subcontratación laboral ¿es un delito independiente al delito de defraudación fiscal?

La respuesta es no; pero ¿porqué se tiene que dar respuesta a dicho cuestionamiento? He tenido la oportunidad de escuchar en diversos foros, referirse al delito de simulación de subcontratación laboral, como si se tratara de un delito independiente al delito de defraudación fiscal; lo anterior, por supuesto, no creo que se haga de manera deliberada, sino más bien, porque es más fácil de entender que, con la reforma a la subcontratación, pues ya existe una conducta delictiva por realizar la subcontratación prohibida; sin embargo, se podría confundir a los asistentes a dichos foros, el pensar que se trata de un delito diverso al de defraudación fiscal; es por ello que, considero necesario precisar y aclarar que la adición del inciso

i) que se realiza al artículo 108 del CFF, respecto de la simulación de la subcontratación de personal, no se trata en sí misma de un delito nuevo, sino en específico, de una nueva conducta calificada que incrementa la pena del delito de defraudación fiscal.

Análisis de dolo como elemento de la tipicidad del delito de defraudación fiscal

Aclaración: no es motivo del presente artículo realizar un análisis de todos los elementos del tipo penal ni determinar cuántos elementos son, según su estructura, de acuerdo con las teorías del delito existentes¹ sobre el tema; tampoco se pretende analizar los tipos de dolo que existen (dolo directo, indirecto, eventual o indeterminado). Sería muy difícil desarrollar en un solo artículo temas tan extensos para su análisis. Me limitaré a analizar el dolo en su aspecto general, como elemento subjetivo del delito de defraudación Fiscal.

¿Qué es el dolo?:² el dolo es definido como la conciencia y voluntad de un determinado sujeto de querer realizar un hecho típico descrito en la ley como delito.

En consecuencia, el dolo consta de dos elementos:

1. La conciencia de saber que lo que se hace es contrario a la ley.
2. La voluntad de hacerlo, aún a sabiendas de que es contrario al derecho.

Una vez delimitado lo que se entiende por dolo, pasamos a analizar, por qué el dolo es un presupuesto necesario del delito de defraudación fiscal. De la redacción sobre este delito, el CFF,³ determina lo siguiente:

Código Fiscal de la Federación (artículo 108, séptimo párrafo, inciso i), y octavo párrafo):

Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal **quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores**, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

[...]

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, **serán calificados** cuando se originen por:

- i) **Utilizar esquemas simulados de prestación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas**, descritas en el artículo 15-D, penúltimo párrafo, de este Código, o realizar la subcontratación de personal a que se refiere el primer y segundo párrafos de dicho artículo.

El dolo implica la
conciencia de saber
que lo que se hace
es contrario a la ley
y la voluntad de hacerlo,
aún a sabiendas de que es
contrario al derecho

Quando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

[...]

Como se desprende del contenido de la norma, se determina como presupuesto necesario, **el uso engaños o aprovechamiento de errores**, para omitir el pago de alguna contribución; por su parte, la conducta calificada señala el término simulación de prestación de servicios... el término simulación, es una especie de engaño, ya que la simulación se define⁴ como un acto que las partes confiesan o declarar falsamente sobre lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas; por lo tanto, la simulación y el engaño son sinónimos. Ahora bien, para engañar y omitir el pago de contribuciones quien ejerce la conducta delictiva no solo debe saber que la conducta está prohibida, sino también que, a sabiendas de tal circunstancia, es su voluntad desplegar dicha conducta prohibida.

En consecuencia, ante una acusación dentro de un proceso penal por defraudación fiscal con la conducta calificada de simulación de la subcontratación laboral, el Ministerio Público Federal tiene que demostrar que hubo engaño o simulación, es decir, que se desplegó una conducta o una acción dolosa por el sujeto activo, de manera deliberada, para omitir el pago de las contribuciones.

Análisis de la calificativa referente a la simulación de la subcontratación laboral

Ahora bien, qué papel juega la calificativa en la defraudación fiscal. La calificativa en el delito en estudio incrementa la pena. Si en el delito de defraudación fiscal, se establece la pena de prisión que, dependiendo del monto de lo defraudado y según las diferentes fracciones del cuarto párrafo del artículo 108, se determina la imposición de una pena de dos a nueve años de prisión; en caso de que se configure la calificativa, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

Las conductas que configuran la calificativa, según el contenido del artículo 108 del CFF, nos remite a los tres primeros párrafos del artículo 15-D de este Código, donde se señala lo siguiente:

Código Fiscal de la Federación (artículo 15 D, primero, segundo y penúltimo párrafos):

Artículo 15-D. No tendrán efectos fiscales de deducción o acreditamiento, los pagos o prestaciones realizados por concepto de subcontratación de personal para desempeñar actividades relacionadas tanto con el objeto social como con la actividad económica preponderante del contratante.

Tampoco se darán efectos fiscales de deducción o acreditamiento a los servicios en los que se proporcione o ponga personal a disposición del contratante, cuando se actualice cualquiera de los siguientes supuestos:

- I. Cuando los trabajadores que el contratista proporcione o ponga a disposición del contratante, originalmente hayan sido trabajadores de este último y hubieren sido transferidos al contratista, mediante cualquier figura jurídica, y
- II. Cuando los trabajadores que provea o ponga a disposición el contratista abarquen las actividades preponderantes del contratante.

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, se podrán dar efectos fiscales de deducción o acreditamiento a los pagos o contraprestaciones por subcontratación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas, que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la beneficiaria de los mismos, siempre que el contratista cuente con el registro a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo y se cumplan con los demás requisitos establecidos para tal efecto en la Ley del Impuesto sobre la Renta y en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, respectivamente.”

Luego entonces, después de analizar, tanto la defraudación fiscal como su calificativa, ¿en qué

consiste específicamente el dolo? La conducta dolosa derivado de los siguientes supuestos de simulación:

- a) Se den efectos fiscales de deducción y acreditamiento por concepto de subcontratación de personal, **simulando** que dicha subcontratación de personal NO está relacionada con el objeto social, ni con la actividad económica preponderante del contratante.
- b) Cuando **se simule** a través de cualquier acto que los trabajadores que el contratista proporcione o ponga a disposición del contratante, NO fueron originalmente trabajadores de este último, cuando si lo fueron y hubieren sido transferidos al contratista, mediante cualquier figura jurídica, y
- c) Cuando se den efectos fiscales a los comprobantes fiscales **simulando** que, el contratista cuenta con el registro a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo, y que se cumplen con los requisitos establecidos de deducibilidad para la subcontratación de Ley del Impuesto sobre la Renta y con los requisitos de acreditamiento relativos a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Conclusión

Las tres conductas calificadas son independientes; por lo tanto, operan de manera independiente para la persecución del delito de subcontratación de personal.

El engaño o la simulación como elemento subjetivo de la tipicidad; es decir, el dolo es un requisito indispensable que necesita ser demostrado⁵ por la Fiscalía, para la procedencia del delito.

Probar la conducta dolosa o la simulación en específico, puede convertirse en el talón de Aquiles de la Fiscalía, para demostrar la conducta delictiva.

Hasta este punto llego con mis comentarios, esperando que este pequeño análisis sea de utilidad para quien lea el artículo. ☺

1 Teorías de los Elementos del Delito: heptatómica, exatómica, pentatómica, tetratómica y tritómica.
 2 Lectura de apoyo: Derecho Penal, I. Griselda Amuchategui Requena, Ed. Oxford, 2012.
 3 Código Fiscal de la Federación, Última Reforma DOF 31-07-2021: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_310721.pdf.
 4 Artículo 2180, Código Civil Federal: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2_110121.pdf.
 5 Dolo, carga de la prueba de su acreditamiento: 175607. 1a. CVIII/2005. Primera Sala, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIII, marzo de 2006, Pág. 204.