

Responsabilidad fiscal-penal de las personas jurídicas en materia penal-tributaria

Breve derecho comparado entre México y Perú

C.P.C. JULIO CÉSAR GONZÁLEZ CABA

Expresidente del Colegio de Contadores Públicos Chiapanecos, A.C.
jajama_2@hotmail.com

C.P.C. FELIPE DE JESÚS GAMBOA GARCÍA

Catedrático de tiempo completo de la Facultad de Contaduría y Administración, Campus I, UNACH
felgamb@hotmail.com



Síntesis

La doctrina sostiene que las personas jurídicas no pueden ser penalmente responsables basándose, en general, en que el ámbito penal es propio de las conductas humanas ya que lo largo de nuestra historia en el campo del derecho fiscal se ha reconocido que los actos con consecuencias jurídicas se adjudican a personas naturales, no a las organizaciones. Es menester reconocer que existe un sinnúmero de concepciones de lo que se considera un excelente empresario, lo cual implica reconocer que este debe contar con un mínimo de cualidades: “los empresarios exitosos tienen muchos rasgos en común con los demás: son confiados y optimistas; disciplinados y comienzan por ellos mismos. Están abiertos a nuevas ideas que se cruzan en su camino”.¹

Es por esta última cualidad que consideramos de suma importancia que conozcan las implicaciones jurídicas de sus actos como empresarios. A lo largo de nuestra historia en el ámbito jurídico fiscal, se ha reconocido que las acciones que tienen consecuencias legales se adjudican a las personas naturales y no a las organizaciones; esto ha permitido que se generen ilícitos económicos, legales, fiscales y penales, lo que nos lleva a la posibilidad de realizar un estudio sobre el ordenamiento jurídico, remitiéndonos para esto, al derecho comparado que nos dé como resultado, tener diferentes visiones y análisis de la responsabilidad jurídica.

El presente artículo describe el fenómeno de la responsabilidad fiscal-penal en México desde una perspectiva sustantiva y adjetiva, en relación con el marco jurídico de Perú, y una comparación de sus disposiciones legales en relación con la responsabilidad penal tributaria de las personas jurídicas. El objetivo principal es mostrar los resultados en términos legislativos y regulatorios de este tema en México (como país comparativo) y Perú (como país comparable). Se efectuará un análisis comparativo entre estos dos países, los cuales muestran que la codificación típica y punitiva de los ilícitos tributarios por parte de las personas jurídicas, no solo está dispersa y regulada en varios ordenamientos de esos países, sino que gozan de una serie de disposiciones jurídicas complejas y que, en conjunto, logra una regulación única para la prevención de estos ilícitos fiscales.

Responsable fiscal

Se entiende como responsable fiscal cualquier entidad a la que la ley impone obligaciones. Estas obligaciones pueden ser de varios tipos, por lo que la naturaleza de los responsables fiscales también es variada, principalmente son los sujetos pasivos, otros son entidades situadas en el ámbito prescrito por la ley, y sin que sea un sujeto pasivo. Asimismo, se sabe que no es necesario que exista la personalidad para que haya responsabilidad en esta materia; un claro ejemplo los encontraremos cuando es suficiente con la presencia de un patrimonio para que la responsabilidad se imputa este.

Ahora bien, en el Código Fiscal de la Federación (CFF), su art. 95 hace referencia a los responsables de los delitos fiscales:

- I. Concierten la realización del delito.
- II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley.
- III. Cometan conjuntamente el delito.
- IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.

- V. Induzca dolosamente a otro a cometerlo.
- VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.
- VIII. Tengan la calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico.
- 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.²

Delitos fiscales

El delito fiscal es una de las herramientas para combatir el fraude fiscal, debido al entorno económico, social y político, la lucha contra los delitos fiscales se ha vuelto cada vez más compleja; asimismo, los procedimientos penales evolucionan y se adaptan constantemente. Con el desarrollo de nuevas tecnologías y la globalización, la posibilidad de comunicación y conexión entre los delincuentes ha aumentado considerablemente por lo cual se han derivado nuevos métodos contra estos actos ilícitos, desde el inicio del proceso de recurso de delitos tributarios hasta la condena o absolución judicial, haciendo especial referencia, a la forma para iniciar un proceso penal tributario por las irregularidades cometidas por los contribuyentes.

Dentro del siguiente cuadro, podemos apreciar dos códigos que tipifican estos delitos, y que, también como en la mayoría de los ordenamientos jurídicos, la pena consiste en una multa y en una pena privativa de libertad:

Código Penal Federal	Código Fiscal de la Federación (CFF)
Terrorismo	El contrabando y su equiparable
Contra la salud	La defraudación fiscal y conductas equiparables
Tráfico de influencias	
Cohecho	
Comercialización de objetos robados	
Fraude	
Encubrimiento	
Operaciones con recursos de procedencia ilícita (lavado de dinero)	
Y otros	

Responsabilidad en materia penal tributaria

Dentro de los ilícitos tributarios se hacen presentes las infracciones y los delitos, tanto en el ámbito aduanero como en la esfera de las contribuciones; sin embargo, ha existido una discusión doctrinaria sobre la posibilidad de que en la comisión de hechos ilícitos por parte de las personas jurídicas le aplique su correspondiente sanción.

Una parte de la doctrina sostiene que no pueden ser penalmente responsables basándose, en general, en que el ámbito penal es propio de las conductas humanas. En consecuencia, entienden que los entes comerciales no son capaces de conducta y apoyan esta afirmación en normas de jerarquía constitucional (arts. 18, 19, 75, inc. 22, de la Constitución Nacional y arts. 11, 2° párrafo de la Declaración Universal de los Derechos Humanos; el art. 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y el art. 9 de la Convención Americana de Derechos Humanos).³

Podemos distinguir entre dos teorías aplicables. Por un lado, descubrimos de la ficción o ficcionalidad de Savigny, que establece que las personas jurídicas no son personas reales, sino que expresan su creación jurídica dando cohesión jurídica a los fenómenos asociativos. Por falta de voluntad, se les otorga la condición jurídica de persona relativamente incompetente y necesitan perfeccionar su comportamiento con el consentimiento de otra persona plenamente capaz (persona física) [Sabic, 2014].

Desde la perspectiva del derecho penal tributario, las personas jurídicas son directamente responsables por sus actos delictivos, incluso los cometidos por sus representantes y/o subordinados, siempre que tengan alguna conexión con el objeto social de la entidad ideal existente.

Si bien la teoría sostiene que el delito administrativo tiene el carácter objetivo de inhibir principalmente la conducta, en el análisis debe verificarse a la vez la objetividad y la subjetividad del delito.

- La verificación del aspecto objetivo consiste en analizar si en la realidad fáctica se exteriorizaron los elementos del tipo o figura penal y que no ha existido causal de justificación que enervara la antijuridicidad de la conducta.
- Luego de un análisis objetivo de los hechos inspeccionados, es responsabilidad del ente fiscalizador inspeccionar las pruebas y se debe estudiar la imputabilidad del autor, que no tiene nada que ver con un hecho determinado, sino con la situación del sujeto, quien

deberá demostrar que existió alguna causal de eximición de su responsabilidad, como lo es el error excusable, para no ser sancionado.

La responsabilidad es la atribución de sanciones que el derecho o sistema penal de un país aplica a la misma sanción legal que antecede al hecho ilícito por acción u omisión de una persona natural o jurídica. En este contexto, cuando decimos en el ámbito del delito fiscal, nos referimos a la peculiaridad de la conducta exhibida por el autor del delito, lo cual implica que el bien jurídico tutelado es la hacienda pública, la economía nacional o el sistema bancario de cada país.

Los ilícitos que se presumirán o cometerán están relacionados con delitos especiales que los estatutos de los distintos países confieren a sus ya fragmentados y unificados ordenamientos jurídicos. En este orden, cualquiera que lo exprese como "persona moral" o persona jurídica es un elemento integrante del género, ya que no puede ser exigido por ningún sujeto, sino por aquellos a quienes reconocemos como personas morales, es decir el conjunto de personas físicas que se unen con un fin lícito y permisible. Por tanto, la conducta de sus socios, integrantes o accionistas será totalmente distinta o diferente.

Responsabilidad por causa originaria

- Responsabilidad solidaria:

Se produce cuando un tercero tiene una obligación tributaria con el contribuyente en relación con conductas derivadas de sus actividades, funciones o régimen contractual. Ejemplo: los representantes legales de personas jurídicas, los agentes de retención o percepción, cuando hubieran omitido la retención o percepción.

- Responsabilidad sustitutoria:

Esto sucede cuando un tercero toma el lugar del contribuyente en una relación tributaria estatutaria. El sustituto reemplaza al contribuyente y es el único responsable ante el acreedor fiscal (el fisco). Ejemplo: los agentes de retención o percepción, una vez efectuada la retención o percepción. En este caso los agentes pasan a ser los únicos responsables ante la Administración Tributaria.

Responsabilidad por causa derivada

- Responsabilidad sucesoria:

Sucede cuando un tercero está obligado a cumplir con la cláusula moratoria del contribuyente.

El acreedor debe oponerse primero al contribuyente, y si no honra su crédito, debe oponerse al heredero. Ejemplo: los herederos y legatarios, hasta el límite de lo que reciban; los socios que reciban bienes por liquidación de sociedades, hasta el límite del valor de dichos bienes.

Comparativo México vs. Perú

- México

Dentro de los delitos fiscales de mayor relevancia podríamos señalar:

- El contrabando, el cual consiste en introducir o extraer mercancías de manera ilegal dentro del país (art. 102 del CFF). Las sanciones por este delito van de los tres meses a los nueve años de prisión (artículo 104 del CFF).
- La defraudación fiscal, de lo que comúnmente conocemos como evasión fiscal, la cual consiste en no pagar algún impuesto haciendo uso de engaños o aprovechando errores de la autoridad fiscal (art. 108 del CFF) y sus sanciones van de los tres meses a los nueve años de prisión.
- La falsificación de facturas, se trata de documentos que amparan operaciones que no ocurrieron, castiga de dos a nueve años de prisión (art. 113 Bis).

Los delitos fiscales, dentro del Derecho Penal, se clasifican como delitos especiales, que son aquellos que no se encuentran regulados en el Código Penal Federal (o en algún otro código penal local) sino en una Ley Especial o un Tratado Internacional (artículo 6 del Código Penal Federal). El art. 70 del CFF comienza a hacer la diferenciación entre la infracción que deriva una multa fiscal económica y el delito fiscal que deriva una sanción corporal, precisando primeramente las infracciones fiscales, por lo que respecta a los delitos fiscales, el art. 95 nos contextualiza los que se consideran responsables de estos, sin embargo, no es hasta el artículo 96 que se comienzan a tipificar los delitos fiscales que regula el CFF.

Estructura de los delitos penales en materia tributaria	
Primer elemento	La obligación debe estar en una ley, por ende, no puede ser atribuido a las partes ningún otro factor, ya que la potestad reside exclusivamente en la función legislativa.
Segundo elemento	Al actualizarse el supuesto normativo, son identificables el sujeto activo, que de conformidad al Art. 31, Fracc. IV, constitucional, se reconoce como tales a la Federación, los Estados, Municipios y al anterior Distrito Federal –hoy Ciudad de México–; y el sujeto pasivo, es decir, el contribuyente, que atendiendo a lo dispuesto por el Artículo 1° del CFF, se admiten con ese carácter a las personas físicas y/o morales obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.
Tercer elemento (base)	Después de identificar al sujeto, se debe reconocer lo que será objeto de gravamen atendiendo a la manifestación de la riqueza del contribuyente y, después, en la propia ley se debe contemplar la base.

- Perú:

Un acto "ilícito" es aquel que contraviene el Derecho en su conjunto, lo ilícito es considerado generalmente sinónimo de "ilegal", sin embargo, lo "ilegal" es contrario a "la ley", mientras que lo "ilícito" lo asumimos con una etimología similar, lo que asumimos con un significado de antijurídico haciendo referencia al Derecho en su conjunto, lo que abarca no solo sus leyes, sino también sus principios fundamentales y normatividad en general.⁴

Los delitos fiscales cometidos por defraudación o incumplimiento de obligaciones de pago están sujetos a sanciones penales; sanciones administrativas correspondientes a delitos fiscales, con multas, sanciones y otras sanciones accesorias, tales como decomiso y cierre de locales comerciales.

- Ilícitos administrativos tributarios:

Infracciones tributarias:

- Proveniente del incumplimiento de obligaciones tributarias (tipificadas principalmente en el Código Tributario).
- No precisa del elemento subjetivo (dolo), vale decir, no se toma en cuenta la intención del sujeto sino el mero hecho, la realización de la conducta prevista en la norma o el incumplimiento de alguna obligación de carácter formal establecida.

Infracción formal:

Referida al cumplimiento de las obligaciones formales:

- De hacer, no hacer y/o consentir.
- Impuestos al contribuyente, responsable o terceros.
- Tendientes a la determinación de la obligación tributaria o a la verificación y fiscalización del cumplimiento de esta.

En el Perú la infracción y sanción tributaria se aplican según los principios regulados en:

- El Código Tributario – Libro IV (Decreto Supremo N.º 135-99-EF Publicado el 18 de agosto de 1999 y demás normas modificatorias).
- La Ley Procedimiento Administrativo General (Ley N.º 27444).

Ilícitos penales tributarios:

- Se encuentran tipificados en el Código Penal (Artículos N.º 241 y 242), o leyes especiales como la Ley Penal Tributaria – Decreto Legislativo N.º 813 y la Ley de Delitos Aduaneros (Ley N.º 28008).

- Requiere de la presencia del dolo, vale decir que necesariamente debe existir la intención de realizar la conducta prevista previamente en la norma como un delito.

Los actos u omisiones en los delitos fiscales pueden incluir el cumplimiento de obligaciones tributarias formales y el incumplimiento de obligaciones.

Impuestos pesados o impuestos económicos

- Infracciones tributarias:

De acuerdo con lo establecido en el artículo 164º del Código Tributario vigente aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF y normas modificatorias, corresponde referir el siguiente concepto: “Es infracción tributaria toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título, o en otra leyes o decretos legislativos”.⁵

- Delito tributario. Consecuencias:

Dentro del Artículo 17º de la Ley Penal Tributaria prevé que las personas jurídicas sí son pasibles de medidas de seguridad tales como:

- Cierre temporal o definitivo de oficina o local en donde se desarrollan sus actividades, cancelación de licencias, disolución de personas jurídicas.

El Código Penal vigente, en su artículo 16º, expresa que “en la tentativa el agente comienza la ejecución de un delito que decidió cometer, sin consumarlo”.⁶ Al ser este un hecho punible no consumado la reprochabilidad es menor y, por lo tanto, menor es la sanción, ya que “el Juez reprimirá la tentativa disminuyendo prudencialmente la pena”. En efecto, la tentativa es admitida en los delitos tributarios (art. 1º del D. Leg. 813) que consagra al delito tipo de resultado.

Legislación

- Legislación mexicana:

En la legislación mexicana, la denuncia constituye un requisito de procesabilidad del delito fiscal, según se desprende de lo dispuesto en el artículo 92 del Código Fiscal. Sin embargo, la forma en que la Secretaría de Hacienda y Crédito

Público (SHCP) debe poner en conocimiento del Ministerio Público los delitos es distinta, conforme a lo que indica la propia norma:

1. Debe formular querrela, tratándose de los delitos de defraudación fiscal, defraudación fiscal calificada, figuras asimilables a la defraudación fiscal, delitos relativos al registro federal de contribuyentes, delitos relativos a declaraciones, contabilidad y documentación, fraude cometido por depositario o interventor y delitos cometidos por servidores públicos con motivo de visitas domiciliarias, embargos o revisión ilícita de mercancías.
2. Declarar que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir el perjuicio exigido por la ley en los delitos de contrabando y de sustracción de mercancías desde recintos fiscales o fiscalizados.
3. En los delitos no indicados en los números anteriores, es suficiente con la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

Legislación de Perú

Dentro de la legislación peruana no se contemplan los tribunales especializados en materia de delitos fiscales. No obstante, la disposición final cuarta de la Ley Penal Tributaria establece que:

A efecto que la Justicia Penal Ordinaria realice el juzgamiento por delito tributario, el ministro de Justicia coordinará con el Presidente de la Corte Suprema de Justicia, la creación, en el Distrito Judicial de Lima, de una Sala Superior dedicada exclusivamente a delitos Tributarios y Aduaneros, cuando las circunstancias especiales lo ameriten o a instancia del Ministro de Economía y Finanzas.

Conclusión

Las empresas personas morales siempre han desempeñado un papel importante en la economía mundial. Los instrumentos legislativos y las disposiciones en materia penal-fiscal que de ella emanan en la actualidad, obligan a reevaluar los dogmas más efectivos para establecer en los países de Latinoamérica un nuevo tratamiento dentro de sus propios sistemas jurídicos para el manejo de cargos penales contra personas jurídicas. Ante estos desafíos, es nuestra responsabilidad adecuar la orientación política del delito a la doctrina penal, ya que considerar la responsabilidad penal de las personas jurídicas no es más que otorgar a las entidades colectivas la misma importancia jurídica que la sociedad les ha otorgado.

La realidad muestra una conciencia debilitada de la necesaria aplicación de sanciones para las personas jurídicas penales, pues quienes no reconocen la responsabilidad penal defienden la aplicación de sanciones administrativas y civiles, otros en el medio defienden la implementación de medidas de seguridad, y quienes aceptan, es por ello por lo que el delictivo imputado de la entidad colectiva admite ser sancionado y tiene una responsabilidad penal real siendo siempre una persona física.

A los empresarios ha de afectarles el hecho de que la doctrina sostiene que las personas jurídicas no pueden ser penalmente responsables basándose, en general, en que el ámbito penal es propio de las conductas humanas, aunque algunas disposiciones y teóricos no lo acepten o defiendan. En consecuencia, se entiende que los entes comerciales no son capaces de conducta, esto se debe a que no existe voluntad propia, y que se les otorga la condición jurídica de persona relativamente incompetente y necesitan perfeccionar su comportamiento con el consentimiento de otra persona plenamente capaz (persona física).⁹

- 1 Coach Rigoberto Acosta Tapia, Master Business Coach Internacional. Director de la Firma COACH Latinoamérica. Nombrada Million Dollar Firm por The Coaches Coach. Autor del e-book *The Business Black Book* con los secretos mejor guardados que necesita saber todo empresario.
- 2 *Código Fiscal de la Federación*. Recuperado de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>
- 3 Sabic, M. A. (7 de noviembre de 2014). La responsabilidad penal tributaria de las personas jurídicas a raíz de la última reforma de la ley 24.769 (LPT). Tu Espacio Jurídico Revista Jurídica Online: <https://tuespaciojuridico.com.ar/tudoctrina/2014/11/07/la-responsabilidad-penal-tributaria-de-las-personas-juridicas-a-raiz-de-la-ultima-reforma-de-la-ley-24-769-lpt/> (consultado el 6 de marzo de 2021)
- 4 Samhan Salgado, F. (2012). *El ilícito tributario: naturaleza jurídica y tratamiento en la legislación peruana*. Lima - Perú: Centro de Estudios Tributarios.
- 5 Samhan Salgado, F. (2012). *El ilícito tributario: naturaleza jurídica y tratamiento en la legislación peruana*. Lima - Perú: Centro de Estudios Tributarios.
- 6 Artículo 16° Código Penal – Tentativa. "En la tentativa el agente comienza la ejecución de un delito que decidió cometer sin consumarlo. El Juez reprimirá la tentativa disminuyendo prudentemente la pena".

Fuentes consultadas

Código Fiscal de la Federación (2022). México: THEMIS.

El peruano (14 de octubre de 2021). Normas legales actualizada - Código Penal. *Gaceta Jurídica*. Recuperado de https://cdn.gacetajuridica.com.pe/laley/C%3%93DIGO%20PENAL%20PERUANO_LALEY.pdf

Gonzalez Caba, J. C. (julio de 2021). *Memoria doctoral. Antecedentes y regulación mexicana parangón*. Tuxtla Gutiérrez, Chiapas, México.

Ponce Rivera, A. (1994). *Responsabilidad Fiscal Penal*. México: EFISA.

Sabic, M. A. (7 de noviembre de 2014). La responsabilidad penal tributaria de las personas jurídicas a raíz de la última reforma de la ley 24.769 (LPT). Tu Espacio Jurídico Revista Jurídica Online. Recuperado de <https://tuespaciojuridico.com.ar/tudoctrina/2014/11/07/la-responsabilidad-penal-tributaria-de-las-personas-juridicas-a-raiz-de-la-ultima-reforma-de-la-ley-24-769-lpt/> (consultado el 6 de marzo de 2021)

Samhan Salgado, F. (2012). *El Ilícito Tributario: naturaleza jurídica y tratamiento en la legislación peruana*. Lima - Perú: Centro de Estudios Tributarios.