

Responsabilidad penal de los asesores fiscales respecto de delitos fiscales

El diseño e implementación efectiva de un debido control por parte de los asesores fiscales, personas físicas o morales, para que sus colaboradores y socios no intervengan en la comisión de los delitos fiscales, se considera el derrotero adecuado para eliminar la responsabilidad penal de la sociedad y mitigar la posibilidad de intervención de esas personas físicas en los ilícitos de referencia

96

C R E E L GARCÍA-CUÉLLAR
AIZA Y ENRÍQUEZ

**Mtro. Eduardo Espinosa
Reséndiz, Asociado
Senior de Creel, García-
Cuéllar, Aiza y Enríquez**



INTRODUCCIÓN¹

Nuestro sistema jurídico cuenta desde hace varias décadas con instrumentos en el ámbito penal que facultan a las autoridades, la atribución de responsabilidades criminales en contra de los asesores, por su intervención en la comisión de delitos fiscales. Sin embargo, el uso de esas herramientas jurídicas había sido excepcional.

El Plan Nacional de Desarrollo 2019-2024² establece, como parte de su política para la recuperación del Estado de Derecho, la erradicación de la evasión fiscal. En ese contexto, la actual administración ha decidido, por un lado, realizar ciertas modificaciones al ordenamiento jurídico,³ pero por otro, también ha

¹ El presente artículo se vio enormemente beneficiado por los comentarios de los socios del área fiscal de Creel, García-Cuéllar, Aiza y Enríquez: Alejandro Santoyo, Omar Zúñiga, Jorge Correa y Luis Vázquez, a quienes agradezco

² Publicado en el DOF del 12 de julio de 2019

³ Véase la Reforma Penal Fiscal publicada en el DOF del 8 de noviembre de 2019

optado por ejercer aquellas herramientas con las que cuenta, como la investigación de delitos fiscales cometidos por los asesores fiscales, para desincentivar la comisión de estos.

En esta tesitura, Ricardo Cacho, director general de control procedimental de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones de la Procuraduría Fiscal de la Federación (PFF), refirió en esta revista la intención de la actual administración de perseguir a los asesores fiscales que intervengan en la comisión de delitos en esa materia.⁴

Lo anterior, con la finalidad de eliminar aquellos esquemas de “compra” de facturas que amparan operaciones inexistentes o simuladas, sin ser este el único objetivo.

Cabe destacar que países como los Estados Unidos de América (EUA) y España han responsabilizado penalmente a los asesores fiscales desde hace ya varios años, con la finalidad de garantizar un debido actuar de estos y, en consecuencia, de los contribuyentes, sin que lo anterior implique una violación a sus Derechos Fundamentales.⁵

Por tanto, es posible afirmar que la investigación y sanción criminal de los asesores fiscales sí puede encontrarse dentro de un Estado de Derecho y que, por ello, debe sujetarse siempre a lo que prevé nuestro ordenamiento jurídico, sin que esa persecución pueda tornarse en un procedimiento arbitrario.

Así, el objetivo de este artículo es delinear brevemente los fundamentos técnicos de la responsabilidad

de los asesores fiscales, respecto de los delitos de defraudación fiscal y sus equiparables, con un esbozo de propuesta de plan de acción que permita eliminar y/o mitigar el riesgo de esa responsabilidad penal.

Se hace notar que, para los efectos de esta colaboración, la noción de “asesor fiscal” no se reduce exclusivamente a aquella persona que se define en el artículo 197 del Título VI “De la revelación de esquemas reportables” del Código Fiscal de la Federación (CFF);⁶ sino que se enfoca también en cualquier persona que, como profesional⁷ del Derecho Fiscal (abogado, contador o cualquier otro) aconseja, recomienda, propone, expone y suministra a sus clientes opiniones, consejos, estructuras, explicaciones relacionadas con la materia fiscal, auxiliándolo o no en su implementación.

Asimismo, por asesor fiscal debe entenderse aquel profesional del Derecho Fiscal que asiste a sus clientes en los procedimientos administrativos y jurisdiccionales en esa materia, que, aunque en menor medida respecto al resto de asesores, existen conductas que pudieran implicarles responsabilidad penal (por ejemplo, encubrimiento por favorecimiento).

Es importante resaltar que, dentro del término “asesor fiscal” no se incluye a aquellos sujetos que simple y burdamente recomiendan la adquisición de facturas de actos simulados o inexistentes o producen esas mismas, pues tales personas no pueden ni deben equiparse a los asesores fiscales; máxime que, la responsabilidad penal atribuible a los referidos

⁴ 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. Cacho García, Ricardo. “Responsabilidad penal de la empresa y del abogado en delitos fiscales”. **PUNTOS FINOS**. Junio 2020, pp. 74 a 78

⁵ Estados Unidos v. Baskes. Resolución del 18 de septiembre de 1980. Véase en: <https://casetext.com/case/united-states-v-baskes>. STS número 1231/1999 de fecha 26 de julio de 1999. Citado en: De Ros Raventós, Íñigo. *Delito fiscal y tax compliance*. Aranzadi. S.A.U. Pamplona. España. 2019, p. 120

⁶ **Artículo 197.** ...

...
Se entiende por asesor fiscal cualquier persona física o moral que, en el curso ordinario de su actividad realice actividades de asesoría fiscal, y sea responsable o esté involucrada en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de la totalidad de un esquema reportable o quien pone a disposición la totalidad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero.

...
⁷ Entendido el término “profesional”, en su forma coloquial de aquel que practica habitualmente una actividad de la cual vive. Véase en: <https://dle.rae.es/profesional>. Esto incluye a aquellos profesionales que prestan sus servicios bajo un contrato de servicios personales dependientes (los responsables fiscales internos), siempre que estos últimos solamente actúen como tales y no realicen la acción u omisión del tipo penal (por ejemplo, presenten la declaración o sean titulares de la e.firma)

delincuentes es evidente y no merece un análisis particular.

Adicionalmente, para evitar referencias redundantes y por cuestiones de simplicidad en el análisis, cuando el presente artículo se refiera a delitos fiscales, esa referencia deberá comprender solamente a los delitos de defraudación fiscal y sus equiparables contemplados en los artículos 108 y 109 del CFF.

FORMAS DE INTERVENCIÓN DE LOS ASESORES FISCALES

Desde el 1 de octubre de 1982, fecha de inicio de vigencia del CFF vigente, nuestra legislación fiscal contemplaba la posibilidad, implícitamente, de perseguir a los asesores fiscales, al contemplar las figuras de participación⁸ y encubrimiento.

Esta situación se robusteció mediante la adición de la fracción IX al artículo 95 del CFF, la cual pretendió garantizar la persecución e imposición de sanciones a los asesores fiscales, quienes en la práctica habían sido exonerados bajo argumentos tales como la reserva en la información o el secreto profesional,⁹ o que su intervención se limitaba a una sugerencia u opinión que podía o no tomarse en cuenta.¹⁰

Así, conforme a nuestro ordenamiento jurídico, se puede afirmar que los asesores fiscales pueden intervenir en relación con los delitos fiscales de defraudación y sus equiparables generalmente como partícipes, y excepcionalmente, como autores.

Se considera que, salvo por los delitos autónomos de encubrimiento y delincuencia organizada, los delitos fiscales son tipos penales que exigen implícitamente de un sujeto activo específico: El contribuyente. Y, por tanto, el asesor fiscal no podrá ser

considerado como autor de esos ilícitos, sino solamente como partícipe.

Esto es así, debido a que el dominio del hecho para la comisión de los delitos fiscales, conforme a la teoría preponderante del dominio del hecho u objetivo-subjetiva, recae exclusivamente sobre los contribuyentes, quienes son los únicos que tienen el dominio del hecho, ya sea por acción, voluntad o dominio funcional,¹¹ al ser únicamente ellos los que tienen la posibilidad concreta y material de decidir conscientemente sobre la continuación, ejecución o interrupción del cauce delictivo.¹²

Esta situación es consistente con otros sistemas jurídicos como el español, en el cual se considera que el delito de defraudación fiscal es uno especial que solamente puede cometer como autor, el obligado tributario.¹³

La participación, como forma de intervención de los asesores fiscales

En el artículo 95, fracciones V, VI y VII del CFF, se prevé que son partícipes del delito los que induzcan dolosamente a otro a cometerlo (por ejemplo, instigador o inductor); los que dolosamente presten ayuda a otro para su comisión, y los que con posterioridad a su ejecución, auxilien al delincuente, en cumplimiento de una promesa anterior al delito (es decir, cómplices).

Estas formas de participación se reiteran, para los efectos de los asesores fiscales, en la fracción IX del artículo 95 del CFF, en la cual se establece que son partícipes del delito quienes, derivado de un contrato o convenio que implique el desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o realicen por sí o por interpósita persona, actos, operaciones

⁸ Con motivo de una reminiscencia histórica, el artículo 95 del CFF no se ajustó para referirse a los autores y partícipes, como sí lo hizo el Código Penal Federal (CPF) desde la reforma de 1993. Sin embargo, ambos numerales coinciden con esas formas de autoría y participación. Michel, Ambrosio. *Derecho Penal Fiscal*. 3a. edición. Porrúa. México. 2018, p. 333

⁹ Máxime que la figura del secreto profesional, a diferencia de lo que ocurre en otros países como los EUA, no se encuentra sistemáticamente regulada y existen pocos precedentes judiciales públicos que hayan integrado una doctrina judicial de la misma

¹⁰ *Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados*. Número 3857-C, Año XVI. Domingo 8 de septiembre de 2013, p. CXVII

¹¹ *Cada individuo domina la realización total en co-ejercicio de los demás*. Michel, Ambrosio. *Op. cit.*, pp. 268 a 275

¹² *ARMA DE FUEGO, PORTACIÓN DE. CONCEPTO DE AUTOR BAJO EL CRITERIO DEL DOMINIO FUNCIONAL DEL HECHO*. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVIII. Tesis II.2o.P.112 P. Octubre de 2003, p. 899.

¹³ De Ros, Íñigo. *Op. cit.*, p. 117

o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal.¹⁴

En todos los casos, la participación en los delitos fiscales solamente se puede cometer de manera dolosa. Es decir, el partícipe debe conocer y querer el delito (por ejemplo, dolo directo) o representándose la posibilidad de la actualización del delito, acepta la realización de la conducta (por ejemplo, dolo eventual).¹⁵

Por lo anterior, no es posible concluir que existe participación del asesor en los delitos fiscales en aquellos casos en que el cliente no proporcionó toda la información relevante al asesor, o cuando el cliente tergiversa o manifiesta datos falsos a este, pues la participación debe ser dolosa y no puede admitir la culpa ni el error invencible.

Asimismo, no puede considerarse que existe dolo por parte de los asesores cuando estos realizan una interpretación normativa sobre bases razonables y sistemáticas, de acuerdo con los estándares mínimos de la profesión.¹⁶

Es importante tener en cuenta que, conforme a la legislación vigente y a consideración de Pavón Vasconcelos, la participación, como forma de intervención en los delitos, parte de la teoría de causalidad, pues serán punibles únicamente aquellas conductas que se encuentran en relación causal al resultado, eliminando con ello conductas relevantes de desvaloración, es decir, aquellas no causales.

Sin embargo, también se identifica en gran medida con la teoría de accesoriedad de la participación,

pues se atribuye responsabilidad a todos aquellos que intervinieron en la comisión de un solo hecho delictuoso (por ejemplo, hecho principal), con (como, por ejemplo, autores) o sin dominio del hecho (es decir, partícipes), en donde, en este último caso, se reprocha el actuar culpable de estos últimos solamente en relación con el hecho principal.¹⁷

Así, el delito que será objeto de análisis para todos los intervinientes será el mismo, donde la responsabilidad del partícipe dependerá (como acto accesorio) de la conducta del autor. De no existir hecho al menos típico y antijurídico cometido por un autor, no puede considerarse que existirá una conducta reprochable a partícipe alguno.¹⁸

En otras palabras, como partícipe, el asesor fiscal no podrá ser sujeto de responsabilidad penal si no existe un delito que haya sido cometido por el contribuyente.

A diferencia de lo que ocurre en el artículo 13 en relación con el numeral 64-Bis del CPF, la sanción de algunos partícipes (por ejemplo, cómplices) en el contexto de un delito fiscal no tiene una atenuante respecto del autor.

Sin embargo, conforme a los artículos 13, 52 y 64-Bis del CPF, subsidiario y supletorio del CFF, y al principio de proporcionalidad de las penas, previsto en el numeral 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), los jueces están obligados a considerar el mayor o menor aporte conductual de cada uno de los intervinientes, a fin de fijar el correspondiente grado de reproche y culpabilidad.¹⁹

¹⁴ Coincido con la posición de Ambrosio Michel, quien refiere que la fracción IX del artículo 95 no es una nueva forma de autoría o participación, sino que tal fracción se subsume en las diversas hipótesis que ya contenía con anterioridad el propio artículo 95 del CFF. Por tanto, su adición fue totalmente innecesaria. Michel, Ambrosio. *Op. cit.*, p. 285

¹⁵ Artículo 9 del Código Penal (España). Liszt, Franz Von. *Tratado de Derecho Penal*. Tomo II. Traducción de Jiménez de Asúa. Reus. Madrid. España, p. 413

¹⁶ En este contexto, Íñigo de Ros refiere lo siguiente: *Habrà que determinar la concreta actuación que ha tenido en los hechos, y si esta ha sido llevada a cabo conforme a los criterios comúnmente utilizados, es decir, según los estándares profesionales... De esta manera, cuando nos encontremos ante estos parámetros, el asesor fiscal no podrá ser declarado responsable penal, pues su actuar se ha adecuado a los criterios del buen hacer... A lo sumo, y en los casos en los que podría haber un asesoramiento arriesgado, podríamos hablar de una acción imprudente, que, como tal, sería atípica al no estar contemplada dicha categoría.* De Ros, Íñigo. *Op. cit.*, p. 119

¹⁷ Pavón Vasconcelos, Francisco. *Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General*. Porrúa. México. 2006, pp. 692 a 699

¹⁸ Michel, Ambrosio. *Op. cit.*, p. 311

¹⁹ **INDIVIDUALIZACIÓN DE LA PENA DE COINCULPADOS QUE PARTICIPAN POR CO-DOMINIO DEL HECHO.** Aun cuando el marco punitivo del delito cometido es el mismo, ello no exime al juzgador de analizar en el capítulo respectivo, el mayor o menor aporte conductual de cada uno, a fin de fijar el correspondiente grado de reproche y culpabilidad, bajo un esquema de racionalidad. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 69. Tomo IV. Tesis II.2o.P.84 P (10a.). Agosto de 2019, p. 4552.

No pudiendo, en consecuencia, atribuirse una misma responsabilidad a quien tuvo el dominio del hecho (por ejemplo, el contribuyente) respecto de aquel que solamente indujo²⁰ o auxilió en la comisión del delito fiscal.²¹

Adicionalmente, para determinar si las circunstancias que rodean al delito que cometió el autor pueden extenderse a los asesores fiscales en su calidad de partícipes (por ejemplo, circunstancias que pueden dar lugar a calificativas o atenuantes de la sanción, así como a ciertas medidas como prisión preventiva oficiosa), es necesario identificar si tales circunstancias son objetivas o personales del autor.

En este sentido, el artículo 54 del CPF determina que las circunstancias personales del autor en relación con el delito (por ejemplo, la calidad de este como funcionario público) no pueden extenderse a los partícipes.

Por lo contrario, las circunstancias objetivas del autor en relación con el delito sí se pueden extender a los asesores fiscales, como partícipes del mismo, solamente si estos tenían conocimiento de ellas (por ejemplo, la circunstancia objetiva de que el delito en cuestión se trataba de la omisión de contribuciones recaudadas y, en consecuencia, la sanción puede ser calificada).

Por lo anterior, con motivo de la Reforma Penal Fiscal publicada el 8 de noviembre de 2019, con inicio de vigencia a partir del 1 de enero de 2020, en el caso de que el monto de lo defraudado por los delitos fiscales exceda de aproximadamente \$7'804,230,²² y se trate de delitos calificados, el asesor podría ser

sujeto de prisión preventiva oficiosa; no tener derecho a acuerdos reparatorios, ni suspensión condicional a proceso.²³

Lo anterior, siempre que el monto de lo defraudado y los hechos calificados de los delitos fiscales puedan comunicarse al asesor fiscal, por ser circunstancias objetivas que este sí conocía (por ejemplo, se omitían contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas, o se conocía que se declararon pérdidas inexistentes).

Bajo estas consideraciones, un asesor fiscal puede intervenir como partícipe-inductor en la comisión de un delito fiscal cuando instigue a algún contribuyente a cometer los delitos fiscales, ya sea porque, a manera de ejemplo, dolosamente propuso una estructura que generaba deducciones falsas o ingresos acumulables menores; recomendó la no presentación de declaraciones definitivas, o incluso planteó una reestructura en la cual se proponían actos jurídicos que no correspondían con la intención de las partes, que se reflejaba en comunicaciones verbales o escritas e incluso mediante memorando de entendimiento entre las partes (por ejemplo, simulación).

Sin que, en este último caso, pueda atribuirse responsabilidad al asesor fiscal que, atendiendo a la economía de opción, propone a sus clientes diversos actos jurídicos que están en consonancia con la intención de las partes.

Asimismo, tampoco debiera atribuirse responsabilidad penal al asesor fiscal que intervino en una operación que haya sido sujeta de recaracterización conforme al artículo 5-A del CFF, en virtud de la recaracterización misma; mas no así, si los hechos

²⁰ A este respecto, a consideración de Íñigo De Ros: *Es evidente que quien diseña una estructura claramente opaca, o con la finalidad de eludir el pago de tributos, deba responder de la misma forma que el autor.* De Ros, Íñigo. *Op. cit.*, p. 120

²¹ **AUTORES Y PARTÍCIPES DEL DELITO.** Para determinar si les es atribuible el injusto, incluyendo sus calificativas, debe hacerse la valoración del hecho de un modo diferente respecto de los distintos sujetos que contribuyeron a su realización, siempre que existan razones materiales que la justifiquen y encuadramiento típico.

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 45. Tomo IV. Tesis II.2o.P. J/4 (10a.). Agosto de 2017, p. 2330.

²² A la fecha de publicación de este artículo

²³ Interesante el análisis de si el asesor fiscal está legitimado a alcanzar criterios de oportunidad, en la medida que, como imputado, aporte información esencial para la persecución de un delito más grave del imputado. Lo anterior, debido a que en el ejercicio de ese criterio de oportunidad, el asesor fiscal pudiera violar el secreto profesional e incluso incurrir en el delito de revelación de secretos, ambos previstos en los artículos 210 y 211 del CPF; siendo discutible la aplicación de la causa de justificación de estado de necesidad (como excluyente del delito), debido a que el asesor sí ocasionó el daño al bien jurídico mayor que se estaría protegiendo

vinculados, con independencia de esta última, implicaban la actualización de un delito.²⁴

Adicionalmente, el asesor fiscal podrá ser responsable de los delitos fiscales por su actividad como cómplice. Como ejemplo de tales situaciones está el caso en que el asesor fiscal que auxilia dolosamente en la preparación de los documentos para la solicitud de un estímulo fiscal o devolución de impuestos al que su cliente no tenía derecho.

O bien, el caso en que el asesor fiscal dolosamente planea, propone y/o implementa una estructura para ocultar los ingresos cuyos impuestos fueron omitidos ilegalmente, con motivo de una asesoría anterior, mediante actos jurídicos opacos o entidades en jurisdicciones que no cuenten con acuerdos de intercambio de información.

La autoría, como forma excepcional de intervención de los asesores fiscales

Como se refirió con anterioridad, los asesores fiscales son autores de delitos en esa materia solamente de manera excepcional, pues en la mayoría de los casos es únicamente el contribuyente el que cuenta con el dominio del hecho, al ser él quien tiene la posibilidad concreta y material de decidir conscientemente sobre la continuación, ejecución o interrupción del delito.

En este tenor, se identifican dos conductas asociadas a los delitos fiscales de defraudación y sus equiparables, en las cuales el asesor fiscal sí puede encontrarse como autor del delito: El encubrimiento y el delito de delincuencia organizada.

El artículo 96 del CFF establece que son encubridores del delito, quienes: **(i)** sin previo acuerdo y sin haber participado en el delito fiscal precedente, después de la ejecución de este, pero con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de este, o si de acuerdo

con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia (por ejemplo, encubrimiento por receptación), o **(ii)** ayuden en cualquier forma al imputado para eludir las investigaciones de la autoridad o sustraerse de la acción de esta u oculte, altere, destruya, o haga desaparecer los indicios, evidencia, vestigios, objetos, instrumentos o productos del hecho delictivo o asegure para el imputado el objeto o provecho del mismo (es decir, encubrimiento por favorecimiento). La realización de cualquiera de estas conductas dará lugar a pena de prisión de tres meses a seis años.

Al igual que ocurre con todos los delitos fiscales, el encubrimiento de un delito fiscal solamente puede ser cometido de manera dolosa. Esto necesariamente exige que el asesor fiscal que encubra por favorecimiento o por receptación, haya tenido el ánimo volitivo y la conciencia del tipo delictivo.²⁵

En estas condiciones, ejemplificativamente, un asesor fiscal podrá ser sujeto de responsabilidad penal cuando, sin haber participado en la asesoría previa, diseña e implementa una estructura para ocultar los recursos ubicados en el extranjero de un residente en México, los cuales no han pagado impuestos en nuestro país en los últimos años, o cuando un asesor fiscal, en el contexto de una auditoría, recomienda y auxilia en la destrucción de ciertos documentos y ayuda en la producción de documentos para asegurar una mejor posición de defensa de sus clientes.

Adicionalmente, el asesor fiscal puede ser coautor del delito de delincuencia organizada. Lo anterior, en consonancia con la reforma publicada el 8 de noviembre de 2019, con inicio de vigencia a partir del 1 de enero de 2020, mediante la cual se consideraron como fines de la delincuencia organizada, los delitos de defraudación fiscal y sus equiparables relativos a las conductas de consignar ingresos acumulables menores o deducciones autorizadas mayores, discrepancia fiscal y simulación, cuyo monto defraudado supere aproximadamente los \$7'804,230.²²

²⁴ Actualmente, el artículo 5-A del CFF establece que los efectos fiscales provocados en términos de ese numeral en ningún caso generarán consecuencias en materia penal. Lo anterior no puede significar que los hechos sujetos a la regla general antiabuso no puedan ser sujetos de reproche penal, si los mismos actualizan, con independencia de la recharacterización, un delito

²⁵ **ENCUBRIMIENTO POR FAVORECIMIENTO.** No se acredita la responsabilidad penal del inculpaado cuando auxilia al activo después de cometer el delito, sin tener conocimiento, voluntad y conciencia de que esa conducta era ilícita, y sin saber que aquél había cometido un hecho delictuoso (legislación del estado de Baja California).

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVI. Tesis XV.4o.13 P. Agosto de 2007, p. 1635.

Para estos efectos, es indispensable que el asesor fiscal junto con dos o más personas se haya organizado de hecho para realizar, en forma permanente o reiterada, por sí o unidas a otras, las conductas-fin señaladas anteriormente.

Es importante resaltar que, conforme a la publicación del DOF del 16 de junio de 2016, se sancionó de igual manera que al delito de delincuencia organizada, el hecho de que cualquier persona que, a sabiendas de la finalidad y actividad delictiva general de una organización criminal, participe intencional y activamente en sus actividades ilícitas u otras de distinta naturaleza, cuando conozca que con su participación contribuye al logro de la finalidad delictiva.

Por lo que, aun cuando la actividad del asesor fiscal en los delitos fiscales sea solamente de partícipe, el artículo 2-Ter de la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada (LFCDO) ya incluye la posibilidad de sancionar al mero partícipe y asignarle la posición de autor. Esta situación se modificó en consistencia con el artículo 5 de la Convención de Palermo.²⁶

En estos casos, las consecuencias atribuibles al asesor fiscal pueden consistir en ocho a 16 años de prisión y de 500 a 25 mil días multa, si sus funciones pueden calificar como funciones de administración o supervisión; o de cuatro a ocho años de prisión y de 250 a 12 mil 500 días multa en los demás casos.

Asimismo, con motivo del régimen de excepción implícito en el régimen de la delincuencia organizada, el asesor fiscal podría estar sujeto a la extinción de dominio, técnicas especiales de investigación, cateos, arraigos, intervención en comunicaciones, ampliación de prescripción y aumento de penas.

Atribución de responsabilidad

Como se refirió al inicio de esta colaboración, el asesor fiscal a que alude este artículo es aquella persona que, como profesional⁷ del Derecho Fiscal (abogado, contador o cualquier otro) aconseja, recomienda, propone, expone y suministra a sus clientes

opiniones, consejos, estructuras, explicaciones relacionadas a la materia fiscal, auxiliándolo o no en su implementación. Asimismo, por asesor fiscal, debe entenderse aquel profesional del Derecho Fiscal que asiste a sus clientes en los procedimientos administrativos y jurisdiccionales en esa materia.

Dentro de esta noción, es posible identificar tres niveles de sujetos cuya atribución de responsabilidad es menester analizar. En este sentido, la posibilidad de intervención de los asesores fiscales en los delitos tributarios podría aplicar a los colaboradores de una empresa que se dedica a la asesoría, a los socios de la misma y a la sociedad en sí.

Por cuanto hace al colaborador y el socio de la sociedad, estos deberán ser sujetos de la responsabilidad penal que referí anteriormente, siempre que hayan intervenido, dolosamente, en cualesquiera de las conductas antes descritas.

Es decir, el colaborador y socio serán responsables por su participación o autoría, siempre que hayan sido ellos quienes realizaron los actos para inducir, auxiliar, encubrir o formar parte de una organización criminal. En todos estos casos, y ante la existencia del dolo, resulta evidente que la actividad que realizó el asesor no se encontraba dentro de los criterios comúnmente utilizados, según los estándares propios de esa profesión.²⁷

Ahora bien, para atender la responsabilidad de la sociedad, es importante entender el contexto global de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, para lo cual es menester hacer referencia al artículo de este autor, publicado en esta revista en su edición de septiembre de 2020.

En este sentido, el legislador consideró necesario atribuir la responsabilidad penal de las personas jurídicas cuando las personas físicas cometiesen los delitos listados específicamente en el CPF, incluidos los delitos fiscales: **(i)** a nombre de la persona jurídica; **(ii)** por cuenta de la misma persona; **(iii)** en beneficio de la misma persona, o **(iv)** a través de los medios

²⁶ Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional y sus protocolos. Véase el dictamen de las Comisiones Unidas de Justicia y Estudios Legislativos, con relación a las iniciativas con proyecto de Decreto que reforman diversas disposiciones de la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada, del Código Penal Federal, del Código Federal de Procedimientos Penales, de fecha 28 de abril de 2016, publicado en la Gaceta No. LXIII/1SPO-134/62674 de la Cámara de Senadores

²⁷ De Ros, Íñigo. *Op. cit.*, p. 1190

que ella proporcione. En todo caso, solamente si se cometen ante la inobservancia del debido control en su organización.

Se hace notar que, de acuerdo con el artículo 11-Bis del CPF, se podrán imponer a las personas jurídicas alguna de las consecuencias que refiere el Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP)²⁸ cuando se haya intervenido. Es decir, la imposición de sanciones no está limitada a que se haya actuado como autor, sino que basta con que haya habido intervención, situación que puede comprender tanto la autoría como la participación.

Por lo anterior, la sociedad de asesoría fiscal podrá ser sujeta a las sanciones penales descritas por el CNPP, en el caso de que esta no haya tenido debidos controles y: **(i)** alguno de los colaboradores y/o socios hubiesen intervenido como partícipes o autores, en relación con los delitos fiscales, y la sociedad se hubiese visto beneficiada (por ejemplo, esta fue la que cobró los honorarios); **(ii)** la asesoría fue dada por cuenta o a nombre de la sociedad (por ejemplo, el cliente era de la misma), y/o **(iii)** se haya realizado por los medios que esta proporcione (por ejemplo, equipo de cómputo de ella).

En concordancia con esa opinión, se encuentra la consideración de la Fiscalía General del Estado Español que mediante la Circular 1/2016, sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por Ley Orgánica 1/2015, estableció que los delitos que pueden dar pie a la *responsabilidad de la empresa* pudiesen

ocurrir aun cuando el delito no llegue a consumarse, o cuando haya habido intervención en el delito en cualesquiera de las diferentes formas de autoría y participación.²⁹

Asimismo, merece especial atención la consecuencia de la extinción de dominio,³⁰ en caso de que se haya actualizado el delito de delincuencia organizada, debido a que todos los involucrados (por ejemplo, colaboradores, socios o la sociedad) pudieran verse afectados por esa sanción.

En este sentido, la LNEED determina en el artículo 9 que son elementos de tal procedimiento la existencia de un hecho ilícito (por ejemplo, delito de delincuencia organizada),³¹ la existencia de un bien de origen o destinación ilícita (como por ejemplo, los honorarios pagados para la asesoría fiscal o similares, así como ingresos, rentas, productos, rendimientos, frutos, accesorios, ganancias y otros beneficios derivados de los anteriores o recursos que se hayan mezclado física o jurídicamente con tales bienes ilícitos),³² el nexo causal entre los dos elementos anteriores, y el conocimiento que tenga o deba haber tenido el titular, de la procedencia o destino ilícito del bien.

En consecuencia, ante la comisión del delito de delincuencia organizada, los honorarios, recursos, frutos y productos obtenidos por el asesor, ya sea como colaborador o socio, podrían ser sujetos a la extinción de dominio.

Por otro lado, respecto a la sociedad, considero que la misma puede ser sujeto indirecto e incluso objeto de la extinción de dominio. Del listado de delitos que

²⁸ Conforme al artículo 422 del CNPP, las sanciones serán: **(i)** pecuniaria o multa; **(ii)** decomiso de instrumentos, objetos o productos del delito; **(iii)** publicación de la sentencia; **(iv)** disolución; **(v)** suspensión de sus actividades; **(vi)** clausura de sus locales o establecimientos; **(vii)** prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido o participado en su comisión; **(viii)** inhabilitación temporal consistente en la suspensión de derechos para participar de manera directa o por interposición persona en procedimientos de contratación del sector público; **(ix)** intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores, o **(x)** amonestación pública. Límites para la aplicación de tales sanciones se encuentran en el artículo 11-Bis del CPF

²⁹ "Circular 1/2016, sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por Ley Orgánica 1/2015", p. 9. En esa misma situación coincide Íñigo de Ros, al afirmar que: *En el caso de los asesores fiscales externos existirá también cierta problemática, pues son muchos los casos en los que las empresas derivan las cuestiones fiscales a despachos de abogados... En estos supuestos, también la empresa deberá ejercer sobre estos mecanismos de control para éstos no se extralimiten, pues no sólo debe ejercerse sobre los empleados el debido control.* De Ros, Íñigo. *Op. cit.*, p. 123

³⁰ Entendida como la pérdida de los derechos que tenga una persona en relación con los bienes a que se refiere la Ley Nacional de Extinción de Dominio (LNEED), declarada por sentencia de la autoridad judicial, sin contraprestación, ni compensación alguna para su propietario o para quien se ostente. Artículo 3 de la LNEED

³¹ Artículos 1 y 2, fracción XII de la LNEED

³² Artículo 7 de la LNEED

dan lugar a la responsabilidad penal de las personas jurídicas, no se encuentra el delito de delincuencia organizada; por tanto, directamente, la sociedad no pudiera ser sujeta de tal sanción.

Sin embargo, la sociedad como tercero receptor de bienes de procedencia o destinación ilícita, cuya buena fe no pueda demostrarse,³³ por no haber seguido esta los debidos controles para evitar el ilícito, sí puede sufrir la extinción de dominio sobre los recursos de procedencia o destinación ilícita.

Asimismo, conforme al artículo 179 de la LNEP, pueden ser objeto de la extinción de dominio las partes sociales o acciones de la sociedad misma.

Propuesta de solución –debido control–

El diseño e implementación efectiva de un debido control por parte de los asesores fiscales, personas físicas o morales, para que sus colaboradores y socios no intervengan en la comisión de los delitos fiscales se considera el derrotero adecuado para eliminar la responsabilidad penal de la sociedad y mitigar la posibilidad de intervención de esas personas físicas en los ilícitos de referencia.

Ello, toda vez que a través de los instrumentos que diseñen y establezcan el debido control, se imprimirán los estándares adecuados para el desempeño de la profesión de asesor fiscal.

Hoy en día, la legislación penal mexicana no contiene lineamientos que precisen las acciones que una sociedad debe realizar para garantizar la existencia de un debido control, y evitar la responsabilidad penal de las empresas.

Por lo anterior, con la finalidad de delimitar tales lineamientos y partiendo de las experiencias nacionales en materia administrativa,³⁴ financiera y bursátil,³⁵ así como la internacional, se recomienda que las sociedades dedicadas a la asesoría y los asesores

fiscales en sí mismos, efectivamente implementen³⁶ lo siguiente:³⁷

1. Realicen un análisis de los riesgos implicados en las operaciones de asesoría de la compañía para prevenir, detectar y mitigar conductas delictivas.

2. Elaboren un manual que esté razonablemente preparado para que sea efectivo para la prevención y detección del delito fiscal, en la asesoría fiscal que provean, o se integre un capítulo específico dentro del manual de cumplimiento general.

3. Designen al personal específico encargado de la prevención, seguimiento y detección de delitos fiscales, en el contexto de la asesoría fiscal. Ese personal deberá tener facultad de decisión sobre el manejo de las guías, código de actuación y resolución de casos concretos.

4. Realicen esfuerzos razonables para evitar incorporar empleados que hayan participado en actividades ilegales.

5. Elaboren un código de conducta en materia de asesoría fiscal o integren un capítulo específico dentro del código de conducta de cumplimiento general.

6. Cuenten con sistemas y procesos adecuados de entrenamiento y capacitación respecto de las medidas de integridad y de actualización de las normas fiscales.

7. Integren sistemas adecuados de denuncia, tanto al interior de la organización como hacia las autoridades competentes, así como procesos disciplinarios y consecuencias concretas respecto de quienes actúan de manera contraria a las normas internas o a la legislación fiscal mexicana.

8. En el caso de identificar conductas delictivas o ilícitas por los colaboradores y socios, realicen ajustes a las políticas para prevenirlas en el futuro, y se tomen las medidas para corregir aquellos actos realizados ilegalmente. •

³³ El artículo 2, fracción III de la LNEP determina que la buena fe es la conducta diligente y prudente exenta de culpa en todo acto o negocio jurídico relacionado con los bienes objeto del procedimiento de extinción de dominio

³⁴ Ley General de Responsabilidades Administrativas (LGRA)

³⁵ Ley de Instituciones de Crédito (LIC), Ley de Ahorro y Crédito Popular (LACP), Ley del Mercado de Valores (LMV), entre otras

³⁶ Para estos efectos, implementación efectiva significa una verdadera internalización de cultura empresarial

³⁷ Véase el artículo del autor: "Consideraciones de la responsabilidad penal de las personas jurídicas por la comisión de delitos fiscales". **PUNTOS FINOS**. Septiembre 2020