

¿DELITO FISCAL POR NO EXISTIR RAZÓN DE NEGOCIOS?



Con motivo de la reforma sufrida al artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del 1° de Enero de 2021, se ha pretendido interpretar que a partir de tal fecha el hecho de que la autoridad fiscal determine que no hay razón de negocios, conforme a lo que se establece en tal numeral, será constitutivo de acción penal, lo cual es equivocado.

Lo anterior ya que la reforma en comento sólo precisa que el hecho de que la autoridad fiscal determine que no existe razón de negocios en alguna operación del contribuyente, sólo tiene como consecuencia el que se determinen las contribuciones, sus accesorios y multas correspondientes, pero sin que esto impida o afecte la posibilidad de que al contribuyente se le impute responsabilidad por la comisión de los delitos fiscales previstos en el citado Código tributario.

Lo anterior ya que con la redacción del citado artículo, vigente hasta el 31 de Diciembre de 2020, se podía interpretar que cualquier contribuyente que llevara a cabo actos de evasión fiscal podría eludir la responsabilidad penal correspondiente con tan solo alegar una razón de negocios en las operaciones correspondientes.

El texto del séptimo párrafo del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de Diciembre de 2020, establece lo siguiente, en la parte conducente:

Los efectos fiscales generados en términos del presente artículo en ningún caso generarán consecuencias en materia penal.

Como es posible observar, el texto señala que **en ningún caso** habría una consecuencia penal derivado de la determinación por la autoridad fiscal de la inexistencia de una razón de negocios en operaciones del contribuyente, lo cual sin duda podría ser aprovechado por verdaderos evasores fiscales para eludir su responsabilidad penal alegando razón de negocios en las operaciones fraudulentas llevadas a cabo.

Lo anterior aprovechando una falta de definición de lo que el término razón de negocios significa, y que conforme al precepto en análisis el mismo sólo está en función al beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente, lo cual sin duda permite alegar a favor que incluso una compra de factura en donde se asiente una supuesta adquisición de activos fijos, le permitirá a la empresa obtener un beneficio económico ya que el sólo hecho de tener un cierto monto en los estados financieros como inversiones le permitirá participar en licitaciones por contratos de monto importante, por poner un ejemplo.

Por lo que verdaderos evasores fiscales, como lo son quienes adquieren un comprobante fiscal, podrían evadir su responsabilidad penal por tal delito alegando una razón de negocios, lo cual conforme al texto literal del séptimo párrafo del artículo 5-A del CFF, vigente al 31 de Diciembre de 2020, **en ningún caso** generaría una consecuencia en materia penal.

Tal problemática se plasmó debidamente en la exposición de motivos a la reforma comentada bajo los siguientes términos:

La finalidad de esta frase es aclarar que la reclasificación que realicen las autoridades fiscales sobre las operaciones de los

contribuyentes, no involucra por su sola aplicación, sanciones en materias distintas a la administrativa fiscal. Sin embargo, esto no implica que no se pueda iniciar una investigación por la probable comisión de un delito si hay elementos para considerar que la conducta del contribuyente encuadra en alguno de los delitos en materia fiscal establecidos en el Código Fiscal de la Federación. Es decir, la aclaración tiene como fin especificar que la aplicación del artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación se limita al ámbito administrativo fiscal, pero no busca alterar la mecánica de un proceso penal.

Actualmente se ha incrementado el número de contribuyentes que se encuentran dentro del supuesto del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, lo que puede colocarlos en el supuesto delictivo contenido en el artículo 113 Bis del mismo ordenamiento. En la práctica, se ha detectado que los contribuyentes que emiten comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas y se ubican en el supuesto descrito en el referido artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, presentan documentación e información para acreditar la materialidad de las operaciones y las sustentan en que existió una razón de negocios, lo cual podría complicar el actuar de las autoridades competentes en relación con la investigación y determinación de la responsabilidad penal respecto del delito previsto en el artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, en caso de que se relacione de forma incorrecta el contenido de los artículos 5o.-A y 113 Bis del mencionado Código.

Al respecto, es importante destacar que los artículos 5o.-A y 113 Bis del referido Código tienen ámbitos distintos, debido a que el artículo 5o.-A tiene como fin recaracterizar los efectos jurídicos de los actos donde los contribuyentes pretenden obtener un beneficio fiscal, incluso siendo actos lícitos, es decir, se trata de una norma antiabuso. Por su parte, el artículo 113 Bis tiene como fin combatir las prácticas llevadas a cabo por empresas constituidas para la emisión de facturas, cuando amparen operaciones o actos jurídicos que no existen, son falsos o se han simulado, lo cual involucra una conducta ilícita, por lo que los efectos jurídicos de dichos actos pueden ser nulificados, y debe determinarse una pena, en lugar de proceder su recaracterización.

La frase final del último párrafo del artículo 5o.-A del Código que nos ocupa, al separar los efectos fiscales de las consecuencias penales, tiene el propósito de evitar que con la mera determinación de la inexistencia de una razón de negocios, se inicie un proceso penal por la comisión de un delito fiscal. Sin embargo, lo anterior no implicaría que, en el caso de una simulación de actos jurídicos, sus correspondientes consecuencias penales deban depender de la determinación de la existencia o no de una razón de negocios y, por lo tanto, si se recaracterizan o no los efectos fiscales de sus operaciones en términos del artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación.

El significado de la expresión relativa a que no se generarán consecuencias en materia penal que actualmente se encuentra en esta disposición antiabuso, significa y debe interpretarse en el sentido de que, al no haber una consecuencia en materia penal que derive directamente de la aplicación de la regla general antiabuso en sí misma, en caso de detectar conductas que puedan constituir un delito, esta situación debe ser considerada como una cuestión independiente a la recaracterización de los efectos fiscales de los actos jurídicos efectuados por los contribuyentes y, en dicho caso, daría lugar a un procedimiento penal conforme a las disposiciones jurídicas aplicables en dicha materia, pero no es algo que derive de la aplicación de la regla general antiabuso sino de que se advierta que se ha cometido un hecho que la ley señala como delito, y que exista la probabilidad de que el contribuyente lo cometió o participó en su comisión.

En el caso particular del artículo 113 Bis, las operaciones inexistentes o falsas no podrían desvirtuarse por existir una razón de negocios, por lo que el argumento sería inoperante. Por otra parte, en el caso de simulación de actos jurídicos, se podría interpretar incorrectamente que la exclusión prevista en la frase final del artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación se amplíe a la simulación de dichos actos jurídicos; sin embargo, esta conclusión sería contraria al sentido de la disposición, en virtud de que son los efectos fiscales recaracterizados los que no generan consecuencias en materia penal, mientras que los actos de los cuales derivan dichos efectos fiscales siguen siendo susceptibles de generar consecuencias en materia penal, en particular en los casos de su simulación, por lo que son cuestiones jurídicas diferentes.

La propuesta de modificación garantizaría que los contribuyentes gozaran de la certidumbre de los efectos que genera la aplicación del artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación, así como que las autoridades competentes no vean obstaculizadas sus facultades para investigar y sancionar cualquier delito fiscal derivado de una incorrecta interpretación de la relación entre el referido artículo y el 113 Bis del mismo ordenamiento.

Por lo que para precisar esta situación se modifica el séptimo párrafo del artículo 5-A del CFF a partir del 1º de Enero de 2021 para ahora señalar textualmente lo siguiente:

La expresión razón de negocios será aplicable con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente

esperado por el contribuyente. Los efectos que las autoridades fiscales otorguen a los actos jurídicos de los contribuyentes con motivo de la aplicación del presente artículo, se limitarán a la determinación de las contribuciones, sus accesorios y multas correspondientes, sin perjuicio de las investigaciones y la responsabilidad penal que pudieran originarse con relación a la comisión de los delitos previstos en este Código.

Con ello, se recalca que la mera determinación de la inexistencia de una razón de negocios, no implica un proceso penal por la comisión de un delito fiscal, **por el simple hecho de que tal situación no está tipificada como un delito fiscal.**

Es decir, el hecho de que la autoridad fiscal determine que no hay una razón de negocios en las operaciones del contribuyente, conforme a lo señalado en el artículo 5-A del CFF, no se encuentra señalado (tipificado) como un delito fiscal, por lo tanto es imposible que se inicie un procedimiento penal en contra de un contribuyente por ese sólo hecho, mismo que sólo tendría como consecuencia para el contribuyente el que se le determine una diferencia de impuestos, más el cobro de recargos, actualización y multa respectiva.

Mas sin embargo, si en la revisión de las operaciones del contribuyente se determina que se incurrió en alguna de las conductas expresamente señaladas como constitutivas de un delito fiscal, pues entonces el contribuyente podría ser imputado por tal hecho de forma independiente y ajena a que se recharacterice la operación por considerarse no existe una razón de negocios.