

## CUANDO TIENE RESPONSABILIDAD EL CONTADOR EN EL DELITO FISCAL DE SIMULACIÓN DE ACTOS COMETIDO POR EL CONTRIBUYENTE



Como sabemos, jurídicamente la simulación de actos es una figura regulada en la legislación civil, en donde se contempla como aquel acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas. A través de la simulación es posible ocultar algo que ha ocurrido, dándole la apariencia de otro hecho diferente, o bien incluso crear o inventar algo que nunca ha ocurrido, y de ahí el que la simulación pueda ser relativa o absoluta.

Conforme a la legislación civil, la simulación es absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real, es decir, cuando todo es un invento ya que el acto o hecho nunca existió o se llevó a cabo.

Mientras que la simulación es relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter, es decir, se trata de un acto que si se realizó, pero el cual se disfraza y oculta bajo la apariencia de otro distinto.

Esta conducta de simular actos, de aparentar algo que nunca ha ocurrido o de disfrazar la verdadera naturaleza de un acto u operación, lamentablemente es algo que en materia tributaria se ha venido usando como una verdadera herramienta legal por una gran cantidad de contribuyentes, ya que en la práctica es común encontrar comprobantes fiscales que amparan operaciones que nunca se llevaron a cabo (simulación absoluta), con la finalidad de disminuir la base impositiva, sea en materia de impuesto sobre la renta o de IVA, así como también podemos encontrar diversa documentación confeccionada con la finalidad de disfrazar u ocultar la verdadera naturaleza de una operación y aparentar que se realizó otra distinta (simulación relativa).

Caso típico de cuando el cliente llega a tu despacho manifestando que ha realizado una operación que le genera una carga fiscal que no está dispuesto a asumir y entonces tu que conoces las diferentes formas legales por medio de las cuales se pudo haber realizado esa operación, así como los diferentes efectos fiscales que cada una de ellas genera, identificas aquella que le ocasiona la menor carga fiscal posible, pero cómo el acto ya ha sido realizado para entonces, pues se procede a elaborar los contratos, registros y demás documentación que se considere idónea para aparentar que el acto se realizó de una forma distinta a cómo se efectuó en realidad. Esta práctica que de tanto realizarse pareciera darle visos de legalidad, en realidad conlleva la comisión de un delito en materia fiscal, ya que se está cometiendo en particular el delito tipificado en la fracción IV del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación (CFF), consistente en simular uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, mismo que en realidad se subsume en el delito de defraudación fiscal, el cual se regula en el diverso 108 del citado ordenamiento bajo la conducta consistente en el uso de engaños para omitir parcial o totalmente el pago de alguna contribución u obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Por lo que de acuerdo a tal disposición legal, el delito en cuestión se configura a través de los siguientes elementos:

- 1.- La simulación de uno o más actos o contratos.
- 2.- Que como consecuencia de esa simulación se obtenga un beneficio indebido, es decir, al que no se tenía derecho o que se haya generado como consecuencia de la misma.
- 3.- Que el fisco federal haya resultado perjudicado.

Es claro que cuando el contador asesora a su cliente y le confecciona la documentación necesaria para ocultar la verdadera naturaleza de la operación realizada y aparentar que se realizó otra distinta, la cual conlleva una carga fiscal más benigna, pues se configura el delito en cuestión al presentarse los 3 elementos citados: existe simulación de actos, el cliente obtiene un beneficio

indebido (la menor carga fiscal) y el fisco federal resulta perjudicado con ello al no recaudar el monto de contribuciones que realmente le correspondía.

En este orden de ideas, cuando a un contribuyente se le asesora para disfrazar y ocultar la verdadera naturaleza del acto realizado, **¿quién es el responsable del delito que se ha citado?**

De entrada, es claro que el cliente es a quien se le atribuye la calidad de autor del delito en cuestión, al ser la persona que en base a la documentación comprobatoria confeccionada es quien ha realizado la simulación de actos, y por ende se ha beneficiado al dejar de cubrir una contribución a su cargo, o ha visto disminuido su monto, con el efecto de que el fisco federal ha resultado perjudicado al no recaudar la cantidad de contribuciones que realmente correspondía en atención a la operación realmente realizada.

Entonces el cliente es el autor material del delito, es quien ha simulado el acto y por ende ha realizado la conducta típica regulada como delito fiscal. No obstante lo anterior, **es necesario recordar que en la comisión de cualquier delito pueden existir diversos responsables, a saber, el autor, el partícipe y el encubridor.**

#### EL AUTOR DEL DELITO

En términos generales, el autor del delito es quien lo ejecuta o lleva a cabo, sea de manera directa o personal, o bien, utilizando a un tercero para ello.

En el caso que nos ocupa, **el contador que asesora al contribuyente para simular el acto y así optimizar su carga fiscal, no puede ser considerado como autor del delito fiscal** ya que aunque se podría argumentar que el contador es quien materialmente ha ideado y confeccionado toda la documentación necesaria para ocultar el verdadero acto u operación realizada por su cliente, pues no ha sido él quien ha procedido a engañar al fisco con la presentación de información que no está acorde con lo realmente realizado. Es decir, el contador pudo haber confeccionado y entregado al cliente toda la documentación necesaria para ocultar el acto realmente realizado, pero **el contador no tiene el control o dominio sobre los eventos**, ya que el único que tiene el control sobre lo que se hace o no se hace, es el cliente.

Es el cliente el que decide qué hacer con esa documentación, y por ello bien pudo elegir simplemente no hacer nada con ella y optar por presentar y declarar lo que realmente había ocurrido y pagar el monto de contribuciones que correspondía, pero al decidir usarla en su beneficio y con ello eliminar o disminuir su carga tributaria, ha engañado al fisco al simular el acto realizado y no ha sido el contador el que lo ha hecho.

#### LA PARTICIPACIÓN EN EL DELITO

Existe participación en un delito mientras éste no se haya cometido y una persona puede ser partícipe del delito bajo dos formas distintas: como instigador o como cómplice.

**Se considera instigador a quien induce dolosamente a otra persona a cometer el delito**, por lo que en términos coloquiales podríamos decir que es la persona ¿que le vende la idea? a quien finalmente ejecutará la conducta tipificada como delito, pero que no participa directamente en su comisión.

De esta forma, el instigador incita o provoca a otra persona (el instigado), despertando en ella la voluntad o determinación para cometer un delito, cuando ésta no tenía la voluntad o interés en cometer ilícito alguno hasta ese momento. Precisando que la persona instigada es consciente y tiene el conocimiento de que la conducta a que es motivada realizar constituye un delito, y que a pesar de ello lo acepta y tiene la voluntad de realizarlo, por lo que es ella la que mantiene el dominio del hecho, ya que será quien determine si finalmente lo lleva a cabo o no.

Entonces podemos señalar que para que se configure la participación en el delito por instigación, se deben reunir las siguientes características:

- 1.- El instigado no es engañado o usado para cometer el delito, sino que conoce y acepta que la conducta a que es motivado realizar representa un delito, y aun así la realiza.
- 2.- El instigador no mantiene el dominio del hecho o conducta a que induce realizar, sino que quien lo tiene es el instigado, por lo que éste decidirá libremente si lo lleva a cabo o no.
- 3.- Previo a la instigación, el instigado no tenía la voluntad de cometer el delito.

Este tipo de participación en el delito fiscal se encuentra regulado en la fracción V del artículo 95 del CFF, donde se señala que serán responsables de los delitos fiscales quienes induzcan dolosamente a otro a cometerlos.

En el caso que nos ocupa, **el contador que asesora al contribuyente para simular el acto y así optimizar su carga fiscal, puede ser considerado como instigador del delito** ya que es él quien convence al cliente sobre llevar a cabo la simulación, cómo realizarla y los beneficios que obtendrá con ello.

Lo anterior, ya que es el contador quien provoca y motiva en su cliente la determinación o voluntad de llevar a cabo la simulación de actos como una forma de lograr el objetivo que éste busca, y que es eliminar o disminuir la carga fiscal que le ha ocasionado la

operación realizada, pero quedando totalmente a su arbitrio el llevar a cabo la conducta o no.

Mientras que **el cómplice del delito es la persona que ayuda o auxilia a otra persona en la comisión del delito**, pero todo esto antes de que se cometa el mismo, por lo que el cómplice no participa directamente en la comisión del delito.

El cómplice tampoco tiene el dominio del hecho ya que sólo auxilia a quien realiza la conducta ilícita, diferenciándose de la instigación en que el cómplice no induce a otra persona a cometer un delito, sino que esa persona ya tiene la voluntad y determinación de cometer un determinado ilícito y el cómplice sólo le facilita o ayuda de diversas maneras el llevar a cabo la conducta ilícita.

**Este tipo de participación en el delito fiscal se encuentra regulado en la fracción VI del artículo 95 del CFF**, donde se señala que serán responsables de los delitos fiscales quienes ayuden dolosamente a otro para su comisión.

En el caso que nos ocupa, **el contador que asesora al contribuyente para simular el acto y así optimizar su carga fiscal, no puede ser considerado como cómplice del delito** ya que debemos recordar que al momento de consultar al contador, el cliente no tenía la voluntad de cometer un delito, y que fue el contador el que le propuso como mejor alternativa el simular el acto para darle una apariencia distinta y así generar una carga fiscal menor, convenciéndolo de ello y despertando de esta manera en él la voluntad para realizar la conducta ilícita.

**El contador sólo podría ser el cómplice del delito si es que el cliente ya llegara con la idea de simular el acto y el contador sólo le proporcionara la ayuda necesaria para ello**, a través de la confección de la documentación necesaria para darle visos de realidad al supuesto acto efectuado.

#### EL ENCUBRIMIENTO DEL DELITO

**El encubrimiento es una conducta que se realiza después de haberse cometido el delito** y sin que existiera un acuerdo previo para ello, por lo que el encubridor evidentemente tampoco participa en la comisión del delito, sino que sólo lleva a cabo alguna de las conductas tipificadas en la legislación fiscal para ser considerado como responsable del delito.

El artículo 96 del CFF regula lo concerniente a las conductas que harán se considere responsable de encubrimiento en los delitos fiscales a la persona que las realice.

No se abordará el análisis de tal disposición por no tener relación con nuestro tema, ya que en el caso que nos ocupa, **el contador que asesora al contribuyente para simular el acto y así optimizar su carga fiscal, no puede ser considerado como responsable de encubrimiento del delito fiscal** ya que su asesoría no se dio después de que el contribuyente hubiese cometido el delito, sino antes de ello, por lo que sólo podría ser responsable de participar como instigador o como cómplice, pero nunca como encubridor del delito.

#### CONCLUSIONES

La simulación de actos constituye un delito en materia fiscal cuando en virtud de la misma, la persona obtiene un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, ya que en tal caso se omite parcial o totalmente el pago de una contribución al reducirse o eliminarse la base tributaria al ocultar la verdadera naturaleza del acto realizado, dándole la apariencia de ser otro distinto con efectos fiscales totalmente diferentes, así como también cuando se inventan operaciones o actos que nunca se llevaron a cabo.

**Cuando el contador asesora al contribuyente para realizar tal simulación se vuelve también responsable del delito fiscal cometido por el contribuyente en su calidad de autor del mismo, ya que el contador es un partícipe en su comisión, sea en calidad de instigador o de cómplice.**

Por lo que la siguiente vez que te llegue un cliente con una situación así, es conveniente recordar que cuando los hechos ya ocurrieron ya no es posible deshacerlos. Si para cuando te va a consultar, el cliente ya vendió el bien, por citar un ejemplo, pues tal venta ya no se puede convertir en una donación u otra forma de transmisión de la propiedad con efectos fiscales más benignos, por el simple hecho de que tú le elabores contratos y demás documentación que van a aparentar una donación o cualquier otra figura jurídica.

Eso no cambia la realidad, sólo la disfraza?Y eso es un delito fiscal, del cual también eres responsable??.A menos que te metas al túnel del tiempo, regreses al pasado y realmente la operación se lleve a cabo como donación u otra forma jurídica.