

IMPLICACIONES ECONÓMICAS Y PENALES DE LA REFORMA FISCAL DE LOS ÚLTIMOS AÑOS

Agustín López Padilla

Es indudable que, a partir de 1987, cuando por motivo de la entrada en vigor de la denominada «Ampliación de la Base», y muy concretamente con la aparición como objeto gravable de la llamada «ganancia inflacionaria», nuestro sistema fiscal sufre el mayor cambio en el esquema impositivo nacional.

Este nuevo objeto de la ganancia inflacionaria como efecto de la inflación que es su causa generadora, ya fue explicado en un escrito que escribimos para el primer número de **ARS IURIS**, razón por la cual no nos ocuparemos de ella y únicamente insistiremos que con este sistema de «Ampliación de la Base» se corrigieron diversas anomalías, ciertas injusticias, pues, al hacer su aparición la inflación, la mayor parte de las normas reclamaron un cambio sustancial para evitar dichas injusticias. Por tal motivo, con este nuevo sistema, más que combatir la inflación en forma frontal, se vinieron a reconocer los efectos inflacionarios evitando las distorsiones que se presentaban por falta de esta adecuación.

No pretendemos, como ya lo mencionamos, explicar las consecuencias de la reforma de 1987, pero en términos muy concretos diremos que el actual endeudamiento por parte de las empresas lejos de convertirse en un mecanismo fiscal para disminuir la base gravable, se ha convertido en un nuevo objeto del Impuesto Sobre la Renta que ocasiona el excesivo endeudamiento o apasivamiento y que en términos muy generales se le ha denominado en la ley como «Ganancia Inflacionaria». Igualmente, para aquellos contribuyentes que han venido operando con pérdidas se les permite, a través de este nuevo sistema reconocido por la ley, que tales pérdidas se actualicen para

adecuarlas a la época de la inflación al momento en que se amortizan, de tal suerte que los pesos perdidos en tres o cuatro ejercicios anteriores se actualicen al momento de amortizarlos.

Asimismo, toda la reforma paralela que se hizo a la del Impuesto Sobre la Renta también fue debidamente corregida y modificada, permitiendo la *actualización de diversos conceptos* (valores), pues disposiciones que los comprendían se habían convertido en una auténtica incitación o tentación para los contribuyentes a incurrir en tácticas dilatorias, con el objeto de pagar el menor impuesto posible.

Hasta antes de iniciar la década de los noventa o, para ser más precisos, hasta antes de iniciar el presente sexenio del gobierno del licenciado Salinas de Gortari, la causación de impuestos, así como la imposición de sanciones por infracción a las diversas disposiciones fiscales, una vez que aquéllos se encontraban determinados e impuestas éstas, con frecuencia resultaba muy cómodo para los contribuyentes impugnar los créditos fiscales determinados o las multas impuestas, sin tener la seguridad de obtener una resolución favorable o, lo que es peor, *el convencimiento de que tal determinación o imposición de sanción resultaba ilegal*, de tal suerte que después de dos, tres o quizá más años de pleito, en donde finalmente se obtenía una resolución en contra de los intereses del contribuyente, éste efectuaba el pago de un impuesto cuya cantidad determinada *no sufría modificación alguna*. La misma regla sucedía con la multa impuesta. Este panorama, así analizado y expuesto brevemente, era exactamente igual al que venía aconteciendo con aquel empresario al que le resultaba más conveniente financieramente el alto apasivamiento, pues el pago del impuesto y de su respectiva multa efectuado con posterioridad significaba una ventaja financiera para aquel que los combatía, de tal suerte que era más negocio pelear los asuntos, aunque éstos estuvieran perdidos, que efectuar el pago inmediatamente una vez determinado el crédito fiscal e impuesta su respectiva sanción.

También es importante resaltar que muchos contribuyentes que impugnaban resoluciones emitidas por las autoridades, lo hacían

plenamente convencidos de que les asistía la razón, y prueba de ello es la innumerable cantidad de sentencias favorables que han emitido los Tribunales Federales y, muy especialmente, el Tribunal Fiscal de la Federación, cuyas resoluciones declaran la nulidad de las liquidaciones emitidas y multas impuestas por las autoridades. Sin embargo, tampoco podemos soslayar que gran parte de los contribuyentes optaban indefectiblemente por impugnar las resoluciones por simple trámite, estando o no convencidos de la legalidad del acto determinante de los impuestos y su respectiva sanción.

Esta situación fue corregida por las autoridades fiscales, quienes a principios de este sexenio, como ya lo he manifestado anteriormente, se preocuparon entre otras cosas, además de renegociar la deuda externa, cuyos resultados fueron altamente exitosos, en obtener la mayor recaudación posible de impuestos, evitando mayor financiamiento y endeudamiento externo, siguiendo el lema o principio económico consistente en que «en una economía sana, sus principales ingresos deben ser los impuestos».

Bajo este panorama, y consciente el Gobierno que requería sanear las finanzas públicas y que en gran medida parte de ese saneamiento se podía lograr mediante una mayor recaudación de impuestos y en deshacerse de empresas no prioritarias, se tomaron a grandes rasgos las medidas que a continuación menciono:

DISMINUCIÓN DE IMPUESTOS

1. *Se disminuyeron las tasas impositivas* que tanto daño le estaban haciendo al país, toda vez que gran parte de los contribuyentes optaban simple y sencillamente por dejar de pagar el impuesto, sin importarles las consecuencias que esto les acarreaba, no tanto por la mala fe que en muchos de ellos reinaba, sino bajo aquel dilema al que constantemente nos enfrentamos, que consiste entre «*el Estado o mi familia*», «*el fisco o yo*», pues no era posible que los contribuyentes estuvieran pagando impuestos a tasas muy cercanas al 54 o 55% con una serie

de deducciones sumamente limitadas o, en su caso, las empresas pagando, además del 42% que en aquel tiempo existía como tasa máxima, la otra tasa oculta que tampoco era deducible para efectos de determinar la base gravable en renta, que era el 10% de participación de las utilidades a los trabajadores. Consecuentemente, la tasa a las empresas se disminuyó del 42 al 35% en forma paulatina, con algunas modificaciones a la base gravable, y de las personas físicas se disminuyó del 54 al 35% como tasa máxima.

MAYOR NÚMERO DE CONTRIBUYENTES

2. Otra de las medidas tomadas va en concordancia con la máxima del Derecho Fiscal que reza: *es preferible abarcar más contribuyentes con bajas tasas que a pocos contribuyentes con altas tasas*. Este punto así considerado por las autoridades y que está íntimamente vinculado con el que he mencionado anteriormente, trajo en consecuencia, entre otras cosas, la desaparición o casi nulificación de los llamados contribuyentes menores o a quienes estaban sujetos a bases especiales de tributación o regímenes fiscales muy favorables, para incluir el llamado *régimen simplificado*, tanto para personas morales como físicas, y que a partir propiamente de 1991 se atiende fundamentalmente a una especie de utilidad que obtengan dichos contribuyentes por sus operaciones, en la medida que se retiren de su negocio cantidades de dinero para fines propios o familiares. Bajo esta mecánica de extraer dinero del negocio para fines propios o familiares, el Impuesto sobre la Renta se causará; de lo contrario, el impuesto no se genera.

Bajo este modelo se pretende que todas las personas productivas del país, sin importar el fin al que se dediquen, contribuyan en mayor o menor medida al desarrollo del país.

Una prueba palpable de esta situación fue la creación, en el año de 1989, del llamado impuesto al activo de las empresas, que, según la Exposición de Motivos presentada al Congreso de la Unión, no tenía fines eminentemente recaudatorios, sino simplemente de control,

pero de una u otra forma el mínimo que se pretendía cobrar a las empresas que, por una u otra razón, no estaban causando el impuesto sobre la renta era el 2% sobre el total de los activos que la propia Ley definía.

Quiero, antes de seguir adelante con los cambios más trascendentales al sistema impositivo nacional, dejar patente que esta exposición requiere de una serie de comentarios al margen que, por cuestión de espacio y que por no ser motivo de este tema me abstengo de manifestar y analizar en detalle, pero sí debo decir que muchas de estas reformas, además de violar principios constitucionales, resultan ser sumamente complejas, oscuras y enredosas, no sólo para los expertos en esta materia, sino para los que fundamentalmente van dirigidas y que es al contribuyente, que en este caso es el común denominador.

ACTUALIZACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES

3. Sin embargo, no solamente mediante la disminución de tasas y abarcando un número mayor de contribuyentes se podría lograr una mayor recaudación impositiva, pues el pueblo mexicano, lo que debo manifestar en parte con pena y en otra con cierta justificación, efectivamente había hecho de la omisión del pago de los tributos un verdadero *deporte nacional*, lo que digo con pena porque no es posible que un Estado pueda subsistir y prestar servicios públicos adecuados, para beneficio de toda la colectividad, si no recibe como sustento económico el pago correspondiente del impuesto, ya que en la medida en que unos dejen de pagar, los que sí pagan serán los perjudicados, pues en primer lugar no van a recibir ni la calidad ni la cantidad de los servicios prometidos por el Estado y, además, en última instancia, podrán ver en futuros años incrementar sus tasas impositivas para resarcir al Estado lo que los otros han dejado de pagar. Pero también en parte se ha convertido en una justificación el no pagar impuestos en México por la pésima calidad de los servicios públicos prestados, que muchos de ellos, incluso, además volvían a ser gravados con el cobro de derechos por su prestación y en gran medida por el destino

que se le estaba dando al dinero del pueblo, que no era precisamente la prestación del servicio público, entendiendo como tal desde la obra de infraestructura hasta servicios públicos intangibles, como es la Administración de Justicia o Servicio de Vigilancia. Por esta razón consideramos en gran medida justificado y entendible el porqué gran parte de los contribuyentes no hacían correctamente el pago de sus tributos, pues parafraseando a Adam Smith, «si bien es cierto que el pago del impuesto a todo mundo incomoda, es más incómodo y chocante cuando el monto de los mismos no va destinado al fin requerido».

Por todas estas razones, el Estado, consciente de esta situación, modificó sustancialmente las leyes para que, en primer lugar, la determinación de los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes por concepto de impuestos, derechos y contribuciones especiales o de mejoras, así como las multas impuestas se pudieran *actualizar* desde la fecha en que el contribuyente dejó de efectuar el pago hasta el momento que lo realice, tratándose de créditos principales; y respecto de las multas, desde el momento de su imposición hasta que efectivamente fueran cubiertas. Con esta medida se evita precisamente lo que habíamos mencionado, «que el contribuyente litigue por litigar», conociendo de antemano que en muchos casos no le asiste la razón y que únicamente lo hace por fines eminentemente financieros. Con esta medida, pensará dos veces si le conviene o no irse a un juicio prolongado, pues sabe que de momento a momento el importe del impuesto y de las multas podrá irse acrecentando, toda vez que éstas se actualizarán conforme al Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Por si no fuera suficiente esta adecuación, el importe de los recargos se calculará sobre el total del crédito principal debidamente actualizado, excluyendo los propios recargos y las multas por infracción a las disposiciones fiscales.

Asimismo, cuando hace dos años se introdujo la reforma permitiendo la actualización de contribuciones, se señaló que las cantidades actualizadas conservarían la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización, de tal suerte que si se actualizaban impuestos, el

monto de la actualización serían precisamente los impuestos, y si se actualizaban multas, el monto de la actualización serían las multas.

Sin embargo, por reforma que entró en vigor el 1° de enero del presente año, se agregó que el monto de la actualización, pese a que sigue conservando la naturaleza jurídica que tenía antes de la actualización, el *monto de la misma* que se determina para pagos provisionales o del ejercicio *no sería deducible ni acreditable*, lo cual convierte al importe de la actualización en una verdadera multa o sanción, pues *no permite su acreditamiento ni devolución*, no obstante que, por separado, al contribuyente se le está sancionando con otra pena pecuniaria, que al mismo tiempo se actualiza y que tampoco es deducible. Con esto, desde nuestro punto de vista muy personal, tal disposición viola el artículo 22 constitucional que prohíbe las penas consistentes, entre otras, en la multa excesiva, en la confiscación de bienes y en cualesquiera otras penas *inusitadas y trascendentales*.

Por otra parte, dentro de esta misma temática, podría alegar, con sobrada razón, que también por una reforma importante a las disposiciones fiscales, el fisco está obligado a devolver las cantidades recibidas indebidamente o pagadas en exceso por los contribuyentes, determinándose así un saldo a favor, devolución que deberán efectuar las autoridades también con su *respectiva actualización*.

Esta reforma es ante todo justa y equitativa, porque también así el contribuyente no se ve perjudicado patrimonialmente al recibir pesos con un poder adquisitivo menor. Sin embargo, estas cantidades actualizadas, de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta, son ingresos acumulables, lo cual no refleja una situación de equidad respecto de aquellas que el contribuyente paga, ya sea por impuestos o por multas.

MULTAS FIJAS

4. Otra poderosa razón que ha incrementado la recaudación fiscal ha sido la fijación de multas en porcentajes importantes y en forma fija y predeterminada, olvidándose el legislador que las sanciones, para que sean adecuadas al infractor, deben estar dentro de un mínimo y un máximo, atendiendo a las razones diversas que motivaron al sujeto a infringir, tomando en cuenta su instrucción, residencia, dolo, ignorancia, gravedad de la infracción, lo que en materia punitiva se denomina *adecuación de la pena al infractor*. Sin embargo, se ha modificado la fijación de las sanciones, que actualmente destacan por su importancia las contempladas en las fracciones I y II del artículo 76 del Código Fiscal consistentes en la omisión total o parcial del pago de contribuciones, incluyendo las omitidas o recaudadas, cuando tal omisión sea descubierta por las autoridades fiscales, en donde las sanciones serán del 50% de las contribuciones omitidas actualizadas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió o, bien, del 100% sobre las contribuciones omitidas actualizadas en los demás casos, esto es, cuando no las pague antes de que la autoridad notifique al contribuyente la resolución que determine el monto de la contribución.

También destaca la contenida en el último párrafo de la fracción II del artículo 76, que señala una multa del 30% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda, cuando se trate de contribuyentes que *declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas*.

Como se puede observar de este artículo 76 que hemos resumido, no se atiende en ningún momento a las condiciones propias del contribuyente para que la imposición de la pena sea adecuada a la gravedad de la infracción y, en todo caso, en el artículo 77 se prevén algunos aumentos y disminuciones también sobre porcentajes fijos, siendo éstos del 20, 60 ó 50% de aumento sobre el importe de las contribuciones omitidas, cuando se incurra en alguno de los agravantes a que

se refiere el artículo 75, como pueden ser: I. Que la comisión de la infracción sea en forma continuada; II. Que se recurra a la utilización de documentos falsos; III. Que se lleven dos o más libros de contabilidad; IV. Que se omita el entero de las contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes; y se disminuyen en un 25% cuando el contribuyente se hubiera hecho dictaminar en el ejercicio que incurrió en la infracción, o en un 20% cuando las contribuciones se paguen dentro de los 45 días siguientes a partir de que surte efectos la notificación, dando con esto la impresión, en este último caso, que las multas están sujetas a la ley de *la oferta y la demanda* y que si en última instancia se pagan de inmediato, éstas serán objeto de una reducción, lo que de una u otra forma implica necesariamente una presión para el contribuyente para que pague las contribuciones omitidas y las multas, en lugar de impugnarlas cuando le asista la razón; sin embargo, se ve presionado al tener que recurrir al pago con el supuesto beneficio de la disminución y, paralelamente, con el ahorro que en todo caso tendría o, mejor dicho, impedir un mal mayor en caso de que por una u otra razón el pleito le fuera desfavorable al tener que pagar no solamente las multas actualizadas, sino además el propio impuesto omitido actualizado, independientemente de los recargos que se generen.

Esta situación de la imposición de multas a través de *porcentajes fijos* ya ha sido declarada inconstitucional en una tesis aislada, pronunciada por el Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito, al resolver el amparo directo 248/88 Ley, SA, de 8 de marzo de 1989, por unanimidad de votos, la que dice así:

MULTAS FIJAS. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN III DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LAS AUTORIZA. El artículo 22 de la Constitución General de la República proscribe la imposición de multas excesivas. Aunque dicho numeral no lo explica, por multa excesiva debe entenderse, según la acepción gramatical del término «excesivo» y de las interpretaciones realizadas por la doctrina y jurisprudencia, todas aquellas sanciones pecuniarias que rebasen el límite ordinario o razonable; estén en desproporción con la gravedad del ilícito fiscal, ya sea por sus consecuencias, por las condiciones en que se cometió o por el monto de la cantidad cuya contribución se omitió, si éste es el caso; que resulten

desproporcionadas con el monto del negocio; y, por último, que estén en desproporción con la capacidad económica del multado. Lo anterior es lógico, si se toma en cuenta que la finalidad que persigue este tipo de sanciones es, además de intimidatoria, la de evitar la reincidencia de los infractores, mas no la de terminar con sus patrimonios, a lo cual inevitablemente se llegaría de aceptarse la imposición de multas que rebasen la capacidad económica, circunstancia ésta que adquiere mayor relevancia tratándose de sociedades o empresas, pues se acabaría con fuentes de empleo y se dejarían de percibir los impuestos generados tanto por ella como por sus empleados, con el consecuente perjuicio para la sociedad y el propio Estado. Ahora bien, como es evidente que la única forma de evitar la imposición de sanciones pecuniarias irrazonables o desproporcionadas y, por tanto, excesivas que contraríen la disposición constitucional comentada, es otorgándose a la autoridad pleno arbitrio para valorar la gravedad del ilícito en los términos señalados, el monto del negocio y las condiciones económicas del infractor, y, además, para imponer las sanciones que consideren justas dentro de un mínimo y un máximo, necesariamente habrá de concluirse que todas aquellas leyes o preceptos que no conceden a la autoridad estas facultades, aunque sea implícitamente y a menos, claro está, que la multa autorizada sea indiscutiblemente mínima como las contempladas en el artículo 21 de la Carta Magna o sus equivalentes, tratándose de personas morales riñen directamente con la garantía consagrada en el artículo 22 de este mismo cuerpo de leyes. En tal orden de ideas, si el artículo 7d, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en que se apoya la sala fiscal responsable para confirmar la multa que reclama la sociedad quejosa, autorizada la imposición de una multa fija, equivalente al 150% sobre la contribución omitida, debe concluirse entonces que dicho precepto resulta inconstitucional por permitir la aplicación de una multa acorde con los extremos de que se trata y, por ende, con el mandato contenido en el artículo 22 de nuestra Carta fundamental.

NUEVAS FIGURAS Y CASTIGO MÁS SEVERO

5. La quinta razón por la que el contribuyente se ha visto en la necesidad de pagar sus impuestos se debe a cuestiones de índole penal o punitiva, al considerar el legislador que el defraudador fiscal y, en general, el que por alguna u otra razón comete los delitos previstos en la Ley Fiscal, que se encuentran debidamente tipificados como una conducta típica, antijurídica, culpable y punible, no solamente deben hacerse acreedores a la imposición de las multas

pecuniarias y al pago de los créditos correspondientes, sino además y, en términos generales, verse castigado con *la pena privativa de la libertad*.

En el presente sexenio, las autoridades han cambiado rotundamente su manera de pensar y también han dado un giro de 180 grados en este aspecto, pues con anterioridad y creo que también en parte se debe a las razones ya mencionadas, no solamente el contribuyente dejaba de pagar sus impuestos, a sabiendas de que difícilmente se vería descubierto y que en todo caso podría irse a un pleito largo, cuya duración, en última instancia, beneficiaría al propio contribuyente al pagar pesos con menor poder adquisitivo, sino que además se agregaba otra razón públicamente conocida por todos, que consistía en que las autoridades fiscales rara vez se querellaban ante las autoridades correspondientes para que el Ministerio Público ejercitara la acción penal. En otras palabras, rara vez la Secretaría de Hacienda y Crédito Público *metía al contribuyente a la cárcel*.

A través de la variada publicidad que han hecho las propias autoridades fiscales por todos los medios de difusión, es público y notorio que diversos contribuyentes de todos los sectores, desde los que tienen misceláneas hasta grandes empresarios, se han visto implicados en procedimientos penales, sin que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hubiere ejercitado su derecho de perdón discrecional, que le otorga el propio Código Fiscal de la Federación. Se ha tratado de cambiar la mentalidad de los contribuyentes en el sentido de que aquel que ha cometido un delito del orden fiscal, además de tener que pagar su respectivo impuesto y multas actualizadas, así como los recargos, se vea sometido a un procedimiento penal con la privación de la libertad, mientras tal procedimiento llega a su fin.

Estamos de acuerdo en que las autoridades fiscales se querellen ante el Ministerio Público y éste ejercite acción penal respecto de aquellos contribuyentes que han delinquido, recurriendo a maquinaciones o artificios, utilizando facturas falsas, omitiendo ingresos o llevando doble contabilidad, actos que por sí mismos revelan gravedad;

es justo que tales actos sean castigados severamente, con el objeto de que de una u otra forma los que no lo hacen se vean beneficiados con el pago de los demás contribuyentes omisos.

Estamos conscientes de que el castigo ejemplar trae buenos frutos y somos los primeros en apoyar tales castigos, pues éstos logran, como los niños que crecen, a quienes se reprende en el momento oportuno y con medida, que reflexionen y a la larga sean hombres buenos en el sentido literal; buenos contribuyentes, buenos patriotas, buenos esposos, buenos padres y buenos hijos, pero, insisto, con castigo medido y justo.

Sin embargo, las conductas delictuosas que últimamente se han incluido en el Código Fiscal como delitos, están muy lejos de observar estos principios. Concretamente, en los últimos dos años se ha modificado el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación para incluir nuevas figuras delictivas. En este artículo 109 se establece que será sancionado con la misma pena del delito de defraudación fiscal, que es de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de seis millones de pesos, aproximadamente, o, bien, de tres a nueve años de prisión cuando el monto excede de dicha cantidad, a quienes consignan, en las declaraciones que presenten para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas o, bien, que omiten enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubieren retenido o recaudado o, en su caso, se beneficien sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

Estas conductas por sí mismas, denotan *dolo* o *mala fe* por parte del contribuyente, principalmente de aquellos que realizan deducciones falsas u omiten declarar ingresos o guardan, dentro de su patrimonio, el producto de lo recaudado. Quizá no exista tanta mala fe en el caso del producto de lo retenido, porque muchas veces tal cantidad no existe en las arcas del contribuyente, cuando el producto de lo retenido únicamente es numérico o aparece en libros, como en el caso del impuesto sobre productos del trabajo por salarios pagados a los trabajadores,

en donde la retención existe en el documento, mas no efectivamente, respecto de aquellos patrones que con muchos problemas alcanzan a pagar los salarios semana a semana.

Sin embargo, sin entrar en este momento a analizar esta figura, las demás que he mencionado constituyen actitudes graves y dolosas que deben ser castigadas severamente; empero, las dos últimas figuras que se contemplan en las fracciones IV y V (que fueron introducidas recientemente en los dos últimos años) son altamente criticables, pues la primera de ellas se refiere a que será sancionado con las mismas penas de la defraudación fiscal «quien realice dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido, con perjuicio del fisco federal». Este delito, denominado por los penalistas de *tipo abierto*, viola el elemental principio de legalidad que ampara el artículo 14 constitucional, pues no establece a qué actos se refiere, rompiendo con el principio de retribución, como dice el doctor Jesús Zamora Pierce, pues se trata de un *delito de peligro* y, sin embargo, se le aplican las mismas penas que se le aplicarían al daño de delito fiscal. Este principio de retribución no es gratuito –sigue diciendo el destacado penalista– se fundamenta en el derecho penal, el que ha considerado que se debe sancionar con menor pena el delito de peligro, no sólo porque representa un menor daño, sino también, incluso, para darle una especie de aliciente al delincuente para que interrumpa su conducta; sin embargo, cuando sancionamos con la misma pena la tentativa y el delito consumado desaparecen el principio de retribución y el mecanismo de retención para la conducta del delincuente.

Esta cuestión es válida para el artículo 109, fracción IV, que hemos citado. Igualmente viola el principio de tipicidad que tiene la jerarquía de garantía individual, según nuestra Constitución en el artículo 14, precepto que prescribe que en los juicios del orden criminal *queda prohibido imponer por simple analogía, y aun por mayoría de razón, pena que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.*

Así, por ejemplo, en el homicidio se *priva de la vida* a una persona y aquí el elemento objetivo es privar de la vida. Igualmente en el robo, que consiste en el apoderamiento de un bien mueble ajeno sin derecho, el elemento esencial es el apoderamiento y podríamos continuar con la lista al hablar del fraude, que es el engaño y, en el abuso de confianza, la disposición; pero en el caso de la fracción IV del artículo 109, el legislador no aplica el principio de tipicidad y redacta lo que la doctrina llama tipo abierto. Si el tipo tiene por esencia limitar lo que es la conducta delictuosa, el abierto no marca el límite, provocando que una conducta que el legislador no consideró como delictuosa resulta a la postre sí serlo¹.

Esta figura se consideró delictiva para impedir las llamadas Planeaciones Fiscales. Sin embargo, debe distinguirse la verdadera y auténtica planeación fiscal que es recurrir a actos plenamente reales, que tienen por objeto no necesariamente minimizar la carga impositiva, sino darle una mejor distribución al patrimonio de la empresa con el fin de lograr una mayor productividad, lo que se ha confundido con esta verdadera planeación fiscal que es la defraudación, que es lo que malamente se le ha dado en llamar planeación fiscal, que es recurrir a actos simulados con el objeto de omitir el pago del impuesto. En el primer caso, tal conducta es perfectamente legal y válida; en el segundo caso, es delictuosa, criticable y deleznable. Sin embargo, el legislador no debió recurrir a la inclusión de la fracción IV del artículo 109, pues esta figura ya se encontraba contemplada dentro de lo que nosotros llamamos tipos cerrados en el delito genérico de la defraudación fiscal, que es el recurrir a maquinaciones o actos simulados con el único objeto de dejar de pagar el tributo obteniendo para sí un lucro indebido. Esta figura, insistimos, ya se encontraba debidamente encuadrada en otros delitos, como es el genérico de la defraudación fiscal ya contemplado en el Código Fiscal de la Federación. Sin

¹ Conferencia sustentada por el doctor Jesús Zamora Pierce en el congreso «Planeación y Defraudación Fiscal», organizado por la Barra Mexicana, Colegio de Abogados, el 26 de septiembre de 1990.

embargo, por la permanencia de ella, en cualquier momento un contribuyente puede verse implicado en un problema de índole penal por la apertura que representa este tipo, como ya hemos explicado.

Por si no fuera suficiente lo anterior, en el presente año de 1991, se adicionó la fracción V del artículo 109 para establecer también como responsabilidad penal la del sujeto que «*omita presentar, por más de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales dejando de pagar la contribución correspondiente*». Esta figura, además de que denota también una violación al principio de retribución, pues no necesariamente el sujeto que deja de presentar una declaración incurre en un acto defraudatorio que merezca la imposición de una pena privativa de la libertad, se trata de un delito que no necesariamente se comete con el elemento esencial que requieren los delitos fiscales, que es el dolo. Este delito puede cometerse por la simple ignorancia, bastando que transcurran más de seis meses sin que se presente la declaración de un ejercicio, dejando de pagar la contribución correspondiente, de lo que se infiere que este delito contempla tres elementos que son: 1) El omitir presentar la declaración por más de seis meses; 2) Que sea de un ejercicio; 3) Que se deje de pagar la contribución correspondiente.

Como ha quedado dicho, este delito se sanciona con las mismas penas del fraude que son de tres a nueve años de prisión y, sin embargo, la fracción I del artículo 111 de dicho Código establece una pena de prisión de tres meses a tres años a quien omite presentar las declaraciones para efectos fiscales, a que estuviere obligado, durante *dos o más ejercicios fiscales*. Obviamente, la omisión de la presentación de la declaración puede traer aparejado el pago de una contribución, de lo que se infiere que esta conducta contemplada ahora en la fracción V del artículo 109 ya se encontraba tipificada, al dejar de presentar dos o más declaraciones que, evidentemente, reflejarán la omisión en el pago de contribuciones y, sin embargo, esta conducta así definida por la ley tiene una pena de prisión que, incluso, alcanza la libertad caucional, situación que es totalmente inversa a la prevista en la fracción V del artículo 109 a la que acabo de referirme, en donde la pena

es de tres a nueve años de prisión, sin derecho a la libertad caucional, bastando únicamente un atraso de más de seis meses de la declaración del ejercicio, lo que denota una falta de técnica y, al mismo tiempo, una severidad en la imposición de las sanciones, sin que se trate de un delito que necesariamente implique dolo para su comisión, como son todos los de carácter defraudatorio.

Por si lo anterior no fuera suficiente, mediante reformas publicadas en el **Diario Oficial de la Federación**, el pasado 8 de enero del presente año, que entraron en vigor el 1° de febrero siguiente, se modificó entre otros el artículo 399 del Código Federal de Procedimientos Penales para otorgarse el derecho del inculpado de ser puesto en libertad bajo caución, cuando la pena del delito imputado rebase el término medio aritmético de cinco años de prisión, siempre que se cumplieran con requisitos tales como:

- 1) Garantizar a juicio del juez la reparación del daño.
- 2) Que la concesión de la libertad no constituya un grave delito social.
- 3) Que no exista riesgo fundado de que el inculpado se sustraiga a la acción de la justicia.
- 4) Que no se trate de personas reincidentes o de delincuentes habituales.

Sin embargo, se establece que este derecho extraordinario otorgado por la presente administración de la libertad caucional no operaría tratándose de los delitos consignados en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación.

Como se podrá observar, con este broche queda cerrado prácticamente el capítulo de que las autoridades fiscales, a través del legislador, han establecido como pauta para el pago de los tributos y a falta del mismo las consecuencias a las que todo contribuyente se verá sujeto.

Por otra parte, es criticable que a los delitos del orden fiscal se les compare con otros como traición a la patria, rebelión, terrorismo y piratería, narcotráfico, violación, homicidio y otros similares que tampoco otorgan el derecho de la libertad caucional y sí, en cambio,

tengan derecho a este beneficio los que cometen peculado o enriquecimiento ilícito, que son delitos que por su naturaleza cometen los servidores públicos y que de una u otra forma también se apoderan, en el sentido genérico de la palabra, de los dineros del pueblo, de lo que se infiere una situación de inequidad absoluta, puesto que al particular que se apodera de los dineros del pueblo se le trata en forma desigual que a aquel servidor público que por su encargo y responsabilidad, aún mayor, también se apodera de los dineros del pueblo.

SUPRESIÓN DE BENEFICIOS

6. La sexta razón por la cual se le ha dado un giro de 180 grados al panorama fiscal en México, se debe a la desaparición paulatina del artículo 64 del Código Fiscal de la Federación que, en términos muy generales, establecía el beneficio consistente en que si el contribuyente se encontraba al corriente en el pago de sus contribuciones en el último ejercicio, salvo ciertas excepciones, el Fisco no podía liquidarle adeudos de ejercicios anteriores. Evidentemente que esto se trataba de un arma de dos filos, pues obligaba a los contribuyentes a que se pusieran al corriente en el último ejercicio, pues tanto que de hecho como de derecho existía un perdón para con todo lo anterior ². Sin embargo, si el contribuyente quería mantener la limitación para que se liquidaran ejercicios anteriores, *en lo sucesivo tenía que presentar sus declaraciones correctamente*, pues en el momento en que incurriera en omisiones en el pago de sus contribuciones, automáticamente el Fisco podía liquidarle el ejercicio en que incurrió en omisiones y los cuatro anteriores, aunque en éstos hubiera existido alguno en que el pago igualmente hubiera estado correcto. A partir del presente año, en un artículo transitorio, se establece que esta disposición irá desapareciendo paulatinamente hasta que en 1994 el Fisco Federal pueda liquidar cualquier ejercicio anterior, sin importar si el contribuyente hubiera estado al corriente en el pago de sus impuestos en el último ejercicio.

² Abarca. Suerte principal, multas y recargos.

MAYOR CONTROL Y VIGILANCIA

7. La séptima y probablemente última razón que nos permite concluir definitivamente que las autoridades fiscales pretenden obtener una mayor recaudación son los innumerables sistemas de control que a partir de los dos últimos años se han incrementado, como es el caso de la expedición de cheques para abono en cuenta del beneficiario, de cerciorarse quién es el sujeto que está recibiendo el pago de una prestación de servicios o venta de productos, requiriéndole el pagador su cédula de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

También incluyen, en un futuro ya a corto plazo, el Registro Federal de Contribuyentes en los esqueletos de los cheques que se expidan con la prohibición de no expedir cheques al portador mayores de cinco millones de pesos, la obligación de hacerse dictaminar, etcétera, todo ello independientemente de la organización administrativa que se ha estado llevando a cabo en el seno de la propia Secretaría de Hacienda, mediante la creación de la llamada policía fiscal, el mayor número de administraciones fiscales ahora controladas por una Coordinación de Administración Fiscal y un sin fin de agrupamientos de oficinas y dependencias, que tienen por objeto exclusivamente ejercer mayor control sobre los contribuyentes.

Como corolario a este escrito, reiteramos aquí lo que ya hemos dicho en más de una ocasión en el sentido de que estamos de acuerdo y conscientes de que, para que el país salga del hoyo en que se sumergió desde hace algunos años, uno de los puntos que deben atacarse y combatirse es precisamente la *mayor eficiencia en la recaudación fiscal*, misma que debe estar basada en los parámetros que establece en nuestra Constitución y, muy especialmente, en los principios consagrados en la fracción IV del artículo 31 de ella.

Sobre la premisa anterior, referente al pago íntegro y oportuno por parte de los gobernados de sus contribuciones, en la medida más próxima de su capacidad económica, tal y como ya lo establecía el economista inglés Adam Smith, lo menos que podemos pedir

los gobernados es la elaboración y promulgación de *leyes claras y accesibles al pueblo*, de tal forma que cada uno de nosotros podamos cumplir cabalmente con el pago de los tributos y podamos así colaborar y participar en el desarrollo económico del país.

No obstante lo anterior, en nuestra opinión la reforma fiscal sigue adoleciendo de los mismos vicios y males que la de años anteriores, en el sentido de que la mayor parte de las disposiciones se encuentran redactadas en un lenguaje sumamente complejo, ya no digamos al común denominador al cual van dirigidas y que son los contribuyentes, sino incluso para los llamados especialistas de la materia.

No es posible que año con año nuestro legislador apruebe las directrices señaladas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin guardar una congruencia lógica ni con criterios ni con principios que, en años anteriores, fueron reformados en su totalidad.

Es imprescindible, por el bien de las mismas finanzas públicas, que las disposiciones vigentes ya no sufran mayores cambios en lo futuro, pues lo único que se lograría es crear una mayor incertidumbre e inseguridad jurídicas, que dañan dos principios sobre los que debe descansar el desarrollo económico del país.

Por si fuera poco, se vierten un sinnúmero de criterios mediante la publicación de las famosas circulares, que junto con los reglamentos vienen a constituir una verdadera *maraña legislativa, difícil de descifrar para los contribuyentes*, criterios que en la mayoría de los casos, en lugar de aclarar el panorama, lo confunden más, máxime que se trata de criterios que no son obligatorios para los propios contribuyentes, por así disponerlo la propia ley.

Asimismo, por si no fuera suficiente lo anterior, la parte más criticable de la reforma la constituye el sinnúmero de disposiciones legales que dejan al arbitrio de las autoridades fiscales, la fijación o establecimiento de diversos requisitos que, en caso de cumplimiento

por parte de los contribuyentes, puedan hacerse éstos acreedores a la adquisición de ciertos derechos. En una gran parte de las disposiciones fiscales, el legislativo, en muchos casos inconstitucionalmente, delega a las autoridades fiscales la fijación de elementos que son propios del poder legislativo, delegación que, independientemente de las consecuencias constitucionales que trae aparejadas, crea todavía una mayor confusión e inseguridad jurídicas.

Apoyamos definitivamente cualquier reforma que tienda al fin inicialmente señalado, que esté apegada a las directrices constitucionales, que al mismo tiempo sea accesible al común denominador de los contribuyentes, que, en último caso, debe estar apoyada por la disposición reglamentaria correspondiente, pero de ninguna manera se justifica la expedición de criterios que, en la mayoría de las veces, vienen a convertirse en verdaderas normas legislativas o reglamentarias, ni tampoco, como ya ha quedado dicho, la delegación de facultades por parte del legislativo a las autoridades fiscales.